

TRABAJO FIN DE GRADO



ASPECTOS PRÁCTICOS DE LA TRIBUTACIÓN  
DE LAS EMPRESAS

Facultad de ciencias sociales y jurídicas de Elche

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Curso académico: 2015/2016

Alumno: Adrián Morán Guerrero

Tutor: Alejandro Sánchez Serrano

## RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo principal presentar aspectos prácticos relativos a la tributación directa e indirecta de las empresas en el desarrollo de su actividad empresarial.

Los dos principales impuestos que gravan la actividad económica de las empresas son el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que será en ellos en los que se centre el trabajo.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades se analizará cómo el régimen fiscal aplicable puede llegar a determinar determinadas decisiones de una empresa como es el caso de la elección del método de amortización a aplicar a sus bienes de inmovilizado, las fuentes de financiación de la empresa, en concreto la disyuntiva entre financiarse con fondos propios o recurrir a la financiación ajena o cómo abonar el impuesto en el caso de obtener beneficio en la venta de un activo con precio aplazado. También desarrollaremos las posibilidades existentes para poder aprovechar las pérdidas fiscales como crédito fiscal en la liquidación del impuesto, la manera de optimizar la elección de modalidad de cálculo de los pagos a cuenta de este impuesto, las especialidades que en el ámbito de este impuesto tienen las operaciones vinculadas. Y por último haremos referencia a las ventajas fiscales de las que pueden llegar a gozar las empresas de reducida dimensión con respecto a las empresas sometidas al régimen general del impuesto.

Por otra parte, y en lo relativo al IVA, centraremos el trabajo en aspectos de este impuesto que inciden directamente en la eficiencia financiera de las empresas como es el caso de la elección por el régimen de devolución mensual, la disyuntiva entre la prorata general y la prorata especial, sistemas para evitar tener que financiar el IVA devengado en las operaciones realizadas, y completaremos el trabajo abordando cuestiones de especial interés al poder llegar a afectar a la mayoría del tejido empresarial. Nos referimos a la exención de IVA en las operaciones inmobiliarias, y al régimen fiscal aplicable en el tráfico exterior de mercancía.

# ÍNDICE

|  |           |
|--|-----------|
| ABREVIATURAS.....  | 5         |
| INTRODUCCIÓN.....  | 6         |
| Objetivos .....  | 6         |
| Metodología .....  | 7         |
| <b>PARTE 1: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES .....</b>  | <b>7</b>  |
| <b>1. ASPECTOS GENERALES DEL IS .....</b>  | <b>7</b>  |
| <b>2. ELECCIÓN DEL MÉTODO DE AMORTIZACIÓN DE LOS BIENES DE INMOVILIZADO .....</b>  | <b>9</b>  |
| 2.1 Amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.....   | 10        |
| 2.2 Amortización según porcentaje constante .....  | 11        |
| 2.3 Amortización según números dígitos.....  | 12        |
| Casos prácticos método de amortización .....   | 12        |
| <b>3. FINANCIACIÓN DE LA EMPRESA: FONDOS PROPIOS VERSUS FONDOS AJENOS. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN Y LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS .....</b> | <b>16</b> |
| 3.1 Financiación de la empresa: Fondos propios versus fondos ajenos.....   | 16        |
| 3.2 Reserva de capitalización.....   | 17        |
| 3.3 Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros .....  | 18        |
| Casos prácticos financiación de la empresa .....   | 19        |
| <b>4. APROVECHAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS FISCALES .....</b>   | <b>22</b> |
| 4.1 Compensación bases imponibles negativas .....  | 22        |
| 4.2 Deterioro de valor de la participación en empresas del grupo.....  | 23        |
| Caso práctico deterioro de valor de la participación en empresas del grupo .....   | 23        |
| <b>5. EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN VERSUS EMPRESAS RÉGIMEN GENERAL .....</b>   | <b>24</b> |
| 5.1 Libertad de amortización .....   | 25        |
| 5.2 Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible .....              | 26        |
| 5.3 Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.....  | 26        |
| 5.4 Reserva de nivelación de bases imponibles .....  | 27        |
| Caso práctico empresa reducida dimensión .....   | 27        |
| <b>6. ELECCIÓN DEL SISTEMA DE CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA .....</b>  | <b>29</b> |
| Caso práctico pagos a cuenta .....   | 30        |
| <b>7. OPERACIONES VINCULADAS EN EL AJUSTE BILATERAL .....</b>  | <b>32</b> |
| 7.1 Operaciones vinculadas .....   | 32        |

|   |  |           |
|---|--|-----------|
| 7.2   | El ajuste bilateral .....                                    | 33        |
|   | Caso práctico ajuste bilateral.....                          | 34        |
| <b>PARTE 2: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO .....</b> |  | <b>35</b> |
| 1.  | ASPECTOS GENERALES DEL IVA.....                              | 35        |
| 2.  | RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA .....                  | 36        |
| 3.  | RECUPERACIÓN DEL IVA EN CASO DE MOROSIDAD .....              | 37        |
| 4.  | RÉGIMEN DE LAS IMPORTACIONES DE BIENES .....                 | 38        |
|   | Casos prácticos régimen de las importaciones de bienes ..... | 40        |
| 5.  | EXENCIONES INMOBILIARIAS Y LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN.....    | 42        |
| 6.  | PRORRATA GENERAL VERSUS PRORRATA ESPECIAL .....              | 43        |
| 6.1   | Prorrata general .....                                       | 44        |
| 6.2   | Prorrata especial .....                                      | 46        |
|   | Casos prácticos prorrata general y prorrata especial.....    | 46        |
| 7.  | RÉGIMEN DE DEVOLUCIÓN MENSUAL .....                          | 49        |
|   | Caso práctico régimen de devolución mensual.....             | 51        |
| <b>CONCLUSIONES.....</b>                              |  | <b>53</b> |
| <b>WEBGRAFÍA.....</b>                                 |  | <b>56</b> |



## **ABREVIATURAS**

|       |   |
|-------|---|
| AEAT  | Agencia Estatal de Administración Tributaria        |
| BI    | Base Imponible                                      |
| ERD   | Empresa Reducida Dimensión                          |
| INCN  | Importe Neto de la Cifra de Negocios                |
| IS    | Impuesto de Sociedades                              |
| ITP   | Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas |
| IVA   | Impuesto sobre el Valor Añadido                     |
| PYMES | Pequeñas y Medianas Empresas                        |
| SP    | Sujeto Pasivo                                       |



## **INTRODUCCIÓN**

### **Objetivos**

De inicio señalar que he elegido este tema para mi trabajo porque quería profundizar en el régimen tributario aplicable a la actividad económica de las empresas, con la idea de resaltar las posibilidades existentes en la legislación actualmente aplicable en aras a optimizar la financiación y el funcionamiento del día a día de las mercantiles.

El objetivo principal que se quiere conseguir con el trabajo es partiendo de las diferentes obligaciones tributarias que tiene una empresa, determinar las opciones más ventajosas que la normativa contempla para optimizar el trato fiscal aplicable a la actividad económica desarrollada por la misma.

El objetivo de este trabajo es pues dar un enfoque práctico de la tributación de las empresas, para lo cual no nos limitaremos a reproducir lo que la normativa establece en relación con la tributación directa e indirecta de las empresas, sino que iremos más allá, recogiendo a lo largo del cuerpo del presente documento, consejos fiscales a la luz de la normativa que permitan a las empresas aligerar su factura fiscal, dotándola en definitiva de mayores recursos para el desarrollo de su actividad económica..

En resumidas cuentas, con este trabajo se pretende conocer las obligaciones tributarias que tiene una empresa y las formas que tiene la misma de tributar lo menos posible atendiendo siempre a la ley.

## **Metodología**

El trabajo se estructura en dos grandes bloques, uno de ellos se centra en el IS y el otro en el IVA.

Cada bloque contiene de inicio una breve introducción tanto del Impuesto sobre Sociedades como del IVA, en la que se hace referencia en síntesis a la naturaleza del impuesto, al sujeto pasivo, y otras características básicas de los impuestos.

Superada esta breve introducción, se procede a desarrollar en ambos bloques los aspectos prácticos que han sido mencionados sucintamente en el apartado resumen anterior, y que figuran igualmente en el índice del trabajo.

## **PARTE 1: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

### **1. ASPECTOS GENERALES DEL IS**

Empezamos, como decíamos, haciendo referencia a algunas características básicas del IS.

El IS es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Artículo 1 de la ley del IS

El IS es un impuesto estatal que se aplica por igual en todas las comunidades autónomas de régimen común, al no haber sido cedido a las mismas, ni su recaudación en porcentaje alguno, ni competencias normativas sobre el mismo.

El hecho imponible de este tributo es la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen<sup>2</sup>.

Según el artículo 7 de la ley del IS, serán contribuyentes del IS, siempre y cuando tengan su residencia en territorio español:

- a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
- b) Las sociedades agrarias de transformación.
- c) Los fondos de inversión.
- d) Las uniones temporales de empresas.
- e) Los fondos de capital-riesgo, y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado.
- f) Los fondos de pensiones.
- g) Los fondos de regulación del mercado hipotecario.
- h) Los fondos de titulización.
- i) Los fondos de garantía de inversiones.
- j) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
- k) Los Fondos de Activos Bancarios.

Por último, en relación al artículo 8 de la ley del IS, se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

---

<sup>2</sup> Artículo 4 de la ley del IS

## **2. ELECCIÓN DEL MÉTODO DE AMORTIZACIÓN DE LOS BIENES DE INMOVILIZADO**

Empezaremos con la definición de la amortización del inmovilizado según el Plan General Contable:

“La amortización contable del inmovilizado consiste en cuantificar el coste económico que tiene para la empresa la depreciación del inmovilizado que conforma su patrimonio. Así la dotación a la amortización del inmovilizado se transforma en un gasto contable que aminora el resultado de la empresa”.

Existen unas normas comunes para la amortización del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias que hay que tener en cuenta.

Para empezar, según el artículo 3, capítulo II de la ley del IS, será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluyendo el valor residual. En el caso de edificaciones, no será amortizable el valor del suelo. En caso de no conocer el valor del suelo, se calculará prorrateando el precio de adquisición, tomando como referencia el valor catastral del inmueble.

Por otro lado, los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde que estén en condiciones de producir ingresos. Estos elementos deberán amortizarse dentro del período de su vida útil.

En el caso de las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, el importe de las mismas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los

elementos patrimoniales. Imputándose en cada período impositivo el resultado de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial correspondiente entre el valor contable que dicho elemento tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

A continuación vamos a proceder al análisis de los distintos tipos de amortización de bienes de inmovilizado existentes.

### **2.1 Amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades**

En este sistema se debe aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes<sup>3</sup>:

1. El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.
2. El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla.
3. Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriores.

A continuación se muestra la tabla de amortización, prevista por ley para este sistema:

---

<sup>3</sup> Artículo 4, capítulo II de la ley del IS

|  | Coefficiente  | Período de años |
|--|---------------|-----------------|
|  | lineal máximo | máximo          |
| <b>Obra civil</b>  |               |                 |
| Obra civil general   | 2%            | 100             |
| Pavimentos   | 6%            | 34              |
| Infraestructuras y obras mineras   | 7%            | 30              |
| <b>Centrales</b>   |               |                 |
| Centrales hidráulicas  | 2%            | 100             |
| Centrales nucleares  | 3%            | 60              |
| Centrales de carbón  | 4%            | 50              |
| Centrales renovables   | 7%            | 30              |
| Otras centrales  | 5%            | 40              |
| <b>Edificios</b>   |               |                 |
| 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             |
| <b>Instalaciones</b>   |               |                 |
| 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              |
| <b>Elementos de transporte</b>   |               |                 |
| 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              |
| <b>Mobiliario y enseres</b>  |               |                 |
| Mobiliario   | 10%           | 20              |
| Lencería   | 25%           | 8               |
| Cristalería  | 50%           | 4               |
| Útiles y herramientas  | 25%           | 8               |
| Moldes, matrices y modelos   | 33%           | 6               |
| Otros enseres  | 15%           | 14              |
| <b>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</b>           |               |                 |
| 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              |

Fuente: Línea Gestión

## 2.2 Amortización según porcentaje constante

Este método consiste en la aplicación de un porcentaje constante que dependerá del período de amortización del elemento patrimonial en cuestión<sup>4</sup>.

- 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.
- 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.
- 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

<sup>4</sup> Artículo 5, capítulo II de la ley del IS

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por ciento.

El importe que quede pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo. También tener en cuenta que los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante este método.

### **2.3 Amortización según números dígitos**

Para calcular el porcentaje a aplicar en este método se ha de realizar una serie de pasos. Lo primero es sumar los años elegidos para amortizar el bien (por ejemplo si se eligen 4 años, la suma sería  $1+2+3+4=10$ ). Después se divide el valor del bien entre la suma de los años calculada anteriormente y así se obtiene la cuota a amortizar. Existen dos modalidades distintas, una creciente y otra decreciente. En la creciente se empieza desde el número más bajo y va en aumento y en la decreciente viceversa.

Hay que tener en cuenta que este método no es válido para los edificios, mobiliario y enseres.

Por lo tanto, la elección del método de amortización va a depender de las características de la empresa.

### **Casos prácticos método de amortización**

Supongamos el caso de una empresa que adquiere el 1 de Enero de 2016 sistemas y programas informáticos por valor de 1.500.000 €. El sistema de amortización según tablas determina para este tipo de inmovilizado un coeficiente de amortización lineal máximo del 33% y un período de amortización máximo de 6 años.

**Situación 1:** La empresa factura más de 10 MM € y tiene una base imponible del IS 2016 previa a esta amortización de los sistemas y programas informáticos de 990.000 €.

En este caso el sistema de amortización que optimizaría fiscalmente la depreciación efectiva de los sistemas y programas informáticos sería el sistema de amortización según números dígitos decrecientes.

La empresa al no ser ERD debido a que su cifra de negocios es superior a los 10 MM €, puede amortizar fiscalmente el importe que amortice contablemente utilizando alguno de los sistemas de amortización propuestos por la ley.

En comparación con el resto de sistemas de amortización, el de números dígitos decrecientes permite a la empresa deducirse fiscalmente un mayor importe en concepto de amortización.

Si escogemos un período de 3 años de amortización, la secuencia de las amortizaciones en cada uno de los ejercicios sería la siguiente:

Cuadro amortización según sistema números dígitos decrecientes

| Período | Dígitos | Amortización |
|---------|---------|--------------|
| 1       | 3       | 750.000      |
| 2       | 2       | 500.000      |
| 3       | 1       | 250.000      |
| Dígitos | 6       | 1.500.000    |

Fuente: Elaboración propia

De esta forma, en el ejercicio 2016 se contabilizará un gasto por amortización de 750.000 € que, al ser calculado conforme a uno de los sistemas de amortización previstos por la

ley, también se consideraría como gasto fiscalmente deducible. La base imponible para el ejercicio 2016 para el Impuesto de Sociedades sería de 240.000 € (990.000 € BI previa – 750.000 € Gasto Amortización Fiscal= 240.000 €).

Este sistema es el más óptimo en comparación al resto, ya que en los otros casos el gasto por amortización deducible es inferior a los 750.000€ (siendo en el caso de amortización según porcentaje constante de 742.500 €, en el caso del sistema de números dígitos crecientes sería de 250.000 € y en el caso amortización según tablas sería de 495.000 €).

**Situación 2:** La empresa factura menos de 10 MM € y con una base imponible del IS 2016 previa a esta amortización de los sistemas y programas informáticos de 990.000 €.

En este supuesto el sistema de amortización más óptimo desde el punto de vista fiscal sería el de tablas, utilizando el incentivo fiscal de amortización acelerada accesible a las empresas con la condición de ERD.

Al facturar menos de 10 MM € se le considera ERD y por lo tanto puede aplicar la amortización acelerada. Si decide aplicar el coeficiente máximo de amortización según el sistema de tablas (33%), la empresa dotaría una amortización contable de 495.000 € (33% de 1.500.000 €) y una amortización fiscal de 990.000 € ( $33\% * 2 * 1.500.000 \text{ €}$ ). Por lo tanto la empresa tendría una BI del 2016 de 0€ (990.000 € BI previa – 990.000 € Gasto Amortización Fiscal)

Este sistema es el más óptimo en comparación al resto, ya que en los otros casos el gasto por amortización deducible es inferior a los 990.000€ (siendo en el caso de amortización según porcentaje constante de 742.500 € y en el caso del sistema de números dígitos decrecientes sería de 750.000 €).

**Situación 3:** La empresa que inicia su actividad en 2016 y espera obtener un resultado contable antes de impuestos de 275.000 €, sin tener en cuenta la amortización de los sistemas y programas informáticos.

Al ser una empresa que inicia su actividad en 2016, seguramente le interese desde un punto de vista contable dar beneficio y a su vez, tratar de obtener una BI de IS negativa o muy reducida.

En este caso, el sistema de amortización que optimizaría fiscalmente la depreciación efectiva de los sistemas y programas informáticos sería el de amortización según números dígitos creciente o progresivo, ya que el primer año el gasto por amortización sería menor y de esta manera la empresa podría dar beneficio contable.

Escogiendo un período de 3 años de amortización, la tabla quedaría de la siguiente forma:

Cuadro amortización según sistema números dígitos crecientes:

| Período | Dígitos | Amortización |
|---------|---------|--------------|
| 1       | 1       | 250.000      |
| 2       | 2       | 500.000      |
| 3       | 3       | 750.000      |
| Dígitos | 6       | 1.500.000    |

Fuente: Elaboración propia

De esta forma, en el ejercicio 2016 se contabilizaría un gasto por amortización de 250.000, considerándose como gasto deducible al haber sido calculado conforme a un sistema de amortización previsto por la ley. El resultado contable antes de impuesto sería, de 25.000€ (275.000-250.000). Así la empresa presentaría una buena situación patrimonial a la hora de obtener financiación ajena.

En el caso de usar otro de los sistemas de amortización daría lugar a un gasto por amortización en el primera año superior a los 250.000€.

### **3. FINANCIACIÓN DE LA EMPRESA: FONDOS PROPIOS VERSUS FONDOS AJENOS. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN Y LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS**

#### **3.1 Financiación de la empresa: Fondos propios versus fondos ajenos**

A la hora de realizar una inversión, y en relación a la financiación, surge la duda de si fiscalmente conviene más recurrir a la financiación propia o a la financiación ajena.

Los fondos propios son aquellos recursos que son titularidad de la mercantil, ya sea por aportación de los socios en el momento de la constitución de la mercantil o en una ampliación de capital posterior, o porque se generan por la propia actividad económica de la entidad. En definitiva, lo que en términos contables se conoce como patrimonio neto.

Por el contrario, hablamos de financiación ajena cuando los recursos puestos a disposición de la mercantil generan la obligación de devolverlos, al tener la consideración de pasivo.

Desde un punto de vista fiscal resulta más ventajoso a priori el tratamiento fiscal que merece la remuneración de la financiación ajena que la de la financiación propia. Mientras que los dividendos, o cualquier otra retribución de los fondos propios, no constituyen un gasto fiscalmente deducible, sí lo es la carga financiera propia de la financiación ajena con algunos matices.

No obstante, a continuación desarrollaremos una serie de cuestiones adicionales a considerar a la hora de determinar la fórmula de financiación más óptima desde el punto de vista fiscal.

### **3.2 Reserva de capitalización**

Según el artículo 25, capítulo V de la ley del IS, la reserva de capitalización conlleva que no tribute la parte del beneficio generado por una entidad que se destina a la constitución de una reserva indisponible, sin que se requiera que esta reserva se invierta en algún tipo concreto de activo.

Con esta medida se quiere potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y en definitiva la financiación propia, incentivando el saneamiento de las empresas y su competitividad.

La reserva de capitalización consiste en reducir la base imponible del IS un 10 por ciento del importe del incremento de los fondos propios. Es aplicable a los contribuyentes que tributan al tipo de gravamen del 25 por ciento o del 30 por ciento, siempre que además se cumplan una serie de requisitos:

- a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción.
- b) Dotar una reserva por el importe de la reducción.

En ningún caso, el derecho a la reducción podrá superar el 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción.

El incremento de fondos propios es la diferencia positiva entre los fondos existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

De esta manera se fomenta la financiación propia, ya que la empresa reduce la factura fiscal del IS si decide dejar en la empresa los recursos-beneficios generados con su actividad económica.

### **3.3 Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros**

Según el artículo 16, capítulo II de la ley del IS, los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

El beneficio operativo se calculará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado y el resultado por enajenaciones de inmovilizado.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos no deducidos este año podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

Por último señalar que la limitación prevista en este artículo no resultará de aplicación:

1. A las entidades de crédito y aseguradoras.

2. En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que sea consecuencia de una operación de reestructuración.

Con esta medida se pretende castigar el endeudamiento excesivo de las mercantiles, ya que una carga financiera excesiva tendrá como consecuencia que puede llegar a no ser deducible en la liquidación del IS.

### Casos prácticos financiación de la empresa

**Ejemplo 1:** Felipe participa en un 45 por 100 del capital social de la mercantil TELENA SL, empresa de tipo general en el IS, cuyo balance de situación a 31-12-2015 es el siguiente:

| ACTIVO       |                        | PASIVO NETO            |                        |
|--------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| Inmueble     | 2.000.000,00 €         | Capital Social         | 100.000,00 €           |
| Maquinaria   | 5.500.000,00 €         | Reservas               | 300.000,00 €           |
| Existencias  | 3.000.000,00 €         | PYG                    | - 95.000,00 €          |
| Deudores     | 400.000,00 €           |                        |                        |
|              |                        | <b>PASIVO EXIGIBLE</b> |                        |
|              |                        | Deudas bancos          | 6.000.000,00 €         |
|              |                        | Proveedores            | 3.000.000,00 €         |
|              |                        | Personal               | 1.595.000,00 €         |
| <b>TOTAL</b> | <b>10.900.000,00 €</b> |                        | <b>10.900.000,00 €</b> |

A finales de 2016 surge para la sociedad una necesidad de financiación de 650.000 € para realizar una serie de inversiones. Felipe cuenta con estos recursos.

Información adicional a considerar:

- El beneficio operativo que la mercantil espera obtener a cierre de ejercicio (2016) rondará los 130.000 €.
- La sociedad en 2015 va a tener que hacer frente a una carga financiera vinculada a su pasivo de 1.250.000 €.

Si se opta por la financiación propia, se realizaría mediante una ampliación de capital de 650.000 €.

La sociedad TELENA SL no deducirá en su IS 2016 el importe que reparta en concepto de dividendos. El socio tributaría por los dividendos percibidos en su IRPF 2016 como Rendimiento del Capital Mobiliario, en la parte del ahorro de la base imponible con un tipo que oscila entre: 19%-23%.

En el caso de optar por la financiación ajena, se realizaría mediante un préstamo de 650.000€. La sociedad TELENA SL no puede deducir los intereses pagados en concepto del préstamo de Juan en su IS 2016, ya que la sociedad va a tener que hacer frente a una carga financiera por valor de 1.250.000 €, por lo que opera el límite del artículo 16 de la LIS: 1.000.000 € gastos financieros netos deducibles.

A su vez el socio tributaría en su IRPF 2016 por los intereses percibidos, también como rendimientos del capital mobiliario. En su BI una parte de los mismos, se integrarían en la parte general y la otra se integraría en la parte del ahorro. En concreto, en la parte del ahorro se integraría un importe de intereses de 366.000 € (Resultado de multiplicar los fondos propios en los que participa Juan por 3), mientras los intereses de los restantes 284.000 € de capital se integrarían en la parte general de la BI.

En este caso es preferible la financiación propia, ya que la tributación en el IRPF del socio es menor siempre y cuando el tipo aplicable a la parte general de su base imponible fuera superior al de la parte del ahorro de la base imponible.

**Ejemplo 2:** La mercantil MEBA SL necesita 400.000 € de financiación para realizar una inversión. Su balance de situación a 31-12-2015 es el siguiente, después de haber obtenido en el ejercicio un beneficio operativo de 60.000 €.

| ACTIVO        |                     | PASIVO NETO            |                     |
|---------------|---------------------|------------------------|---------------------|
| Inmueble      | 400.000,00 €        | Capital Social         | 100.000,00 €        |
| Maquinaria    | 120.000,00 €        | Reservas               | 230.000,00 €        |
| Instalaciones | 300.000,00 €        | PYG                    | 35.000,00 €         |
| Informática   | 20.000,00 €         |                        |                     |
| Deudores      | 40.000,00 €         | <b>PASIVO EXIGIBLE</b> |                     |
|               |                     | Deudas bancos          | 450.000,00 €        |
|               |                     | Proveedores            | 20.000,00 €         |
|               |                     | Acreedores             | 45.000,00 €         |
| <b>TOTAL</b>  | <b>880.000,00 €</b> |                        | <b>880.000,00 €</b> |

Paco socio que tiene un 45 por 100 de la mercantil dispone de los 400.000 € que necesita la sociedad. La idea es retribuir al socio con un 5 por 100 anual del capital prestado.

En caso de optar por la financiación propia, se realizaría una ampliación de capital por 400.00 € y la retribución que habría que darle a Paco el primer año como dividendo 5 por 100 del capital inyectado, sería de 20.000 €.

La sociedad no puede deducir los 20.000 € de dividendos pagados en 2016 en su IS 2016. Paco tributa por los 20.000 € en su IRPF 2016 como RCM. Tributando en la parte del ahorro 4.080 € (Aplicando un 19% a los primeros 6.000 € y un 21% al exceso)

En caso de optar por la financiación ajena, se elige un préstamo por 400.000 €, con unos intereses de 20.000 €. La sociedad puede deducirse los 20.000 € en su IS 2016 al ser inferior al límite del artículo 16 de la LIS: el 30% del beneficio operativo con un mínimo de 1 MM€. Paco tributa en su IRPF 2016 por los intereses. Se integran en parte ahorro BI, tributando 4.080 €. Siendo la tributación global de -1.000 €.

Siendo preferible en este caso la financiación ajena.

Como conclusión la financiación propia será más interesante que la ajena en el caso de, empresas muy endeudadas y con escasos recursos propios, que estén participadas por personas físicas.

#### **4. APROVECHAMIENTO DE LAS PÉRDIDAS FISCALES**

##### **4.1 Compensación bases imponibles negativas**

Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con rentas positivas de períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, siendo en cualquier caso compensables bases imponibles negativas de un millón de euros.

Hay que resaltar que desde 2015 no existe límite temporal alguno en cuanto a la compensación de bases imponibles negativas.

Observamos por tanto cómo las pérdidas fiscales que genera una entidad y que acredita en la liquidación del IS constituyen en realidad un crédito fiscal, pudiendo ser compensadas con beneficios fiscales futuros sin límite temporal alguno.

## **4.2 Deterioro de valor de la participación en empresas del grupo**

A partir de la reforma del año 2013, el deterioro de valor que experimente la participación de una entidad en otra por el hecho de que esta obtenga pérdidas, no es en ningún caso fiscalmente deducible.

Por lo tanto, no existe la posibilidad de que la sociedad que invierte en otra pueda aprovechar en su Impuesto sobre Sociedades las pérdidas que experimente esa inversión.

Con lo anteriormente dicho parece que el legislador está fomentando la concentración empresarial, ya que las pérdidas que pueda generar un negocio pueden ser compensadas con los beneficios de otro negocio siempre que ambos estén canalizados a través de la misma mercantil. En el caso de utilizar una sociedad distinta para cada uno, aunque se configuren como una estructura matriz-filial, no es posible esa compensación cruzada de beneficios-pérdidas.

### **Caso práctico deterioro de valor de la participación en empresas del grupo**

Imaginemos que nuestra empresa es propietaria del 100% de los fondos propios de otra empresa que constituyó en 2014 aportando 1.000.000 €. En dicho ejercicio 2014 la filial tuvo unas pérdidas de 200.000 € contabilizando las mismas.

En 2015 las pérdidas de la filial han sido de 45.000 €, procediendo a contabilizar las mismas.

En 2016 la filial tiene unos beneficios de 320.000 €, contabilizando la reversión de la dotación realizada en años anteriores (245.000 €).

Ajustes fiscales a realizar:

| <u>Ejercicio</u> | <u>Gasto contable</u> | <u>Gasto fiscal</u> | <u>+/- Ajustes</u> |
|------------------|-----------------------|---------------------|--------------------|
| 2014             | 200.000               | -                   | +200.000           |
| 2015             | 45.000                | -                   | +45.000            |

| <u>Ejercicio</u> | <u>Ingreso Contable</u> | <u>Ingreso fiscal</u> | <u>+/- Ajustes</u> |
|------------------|-------------------------|-----------------------|--------------------|
| 2016             | 245.000                 |                       | -200.000           |
|                  |                         |                       | -45.000            |

Se observa que en los años 2014 y 2015 no es deducible el deterioro de participaciones en fondos propios de entidades, por lo que toca realizar un ajuste positivo.

Después se observa que en 2016 cuando hay beneficios, se revierten los deterioros de los ejercicios 2014 y 2015, realizando los ajustes negativos correspondientes. Se observa claramente como el ajuste fiscal que conlleva este tipo de gasto tiene carácter temporal.

## **5. EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN VERSUS EMPRESAS RÉGIMEN GENERAL**

Las empresas de reducida dimensión tienen una serie de incentivos fiscales con respecto a las empresas del régimen general. A continuación vamos a analizarlos brevemente.

Lo primero de todo decir que estos incentivos fiscales se aplicarán cuando el importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10

millones de euros<sup>5</sup>. En el caso de entidades de nueva creación el importe de la cifra de negocios será la del primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.

### **5.1 Libertad de amortización**

Según el artículo 102, capítulo XI, la libertad de amortización consiste en que los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas utilizados en el período impositivo en el que se cumplen las condiciones comentadas anteriormente, podrán ser amortizados libremente siempre que durante los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en el que los bienes adquiridos se pongan en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.

Para calcular la plantilla media total de la empresa y de su incremento se cogen las personas empleadas teniendo en cuenta la jornada contratada respecto de la jornada completa.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la resultante de multiplicar 120.000 euros por el incremento de la plantilla calculada con dos decimales.

En caso de incumplir con la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá ingresar la cuota íntegra junto a los intereses de demora correspondientes. El ingreso de ambos se realizará en el período impositivo en el que se haya incumplido la obligación.

---

<sup>5</sup> Artículo 101, capítulo XI de la ley del IS

## **5.2 Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible**

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos a actividades económicas, siempre y cuando cumplan con las condiciones descritas arriba podrán amortizarse en función del coeficiente resultante de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas<sup>6</sup>.

La ventaja que determina la aplicación de los dos beneficios fiscales anteriormente expuestos es básicamente financiera, ya que se trata de ajustes temporales que acabarán revertiendo.

## **5.3 Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores**

En el período impositivo en el que se cumplan con las condiciones citadas anteriormente, será deducibles la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo<sup>7</sup>.

Quiere esta medida el principio general que impera en el ámbito de los deterioros de los créditos comerciales que apunta a que solo serán deducibles los deterioros individualizados. Se admite sólo para las ERD este deterioro más genérico.

---

<sup>6</sup> Artículo 103,punto 1, capítulo XI de la ley del IS

<sup>7</sup> Artículo 104, punto 1, capítulo XI de la ley del IS

#### **5.4 Reserva de nivelación de bases imponibles**

Las entidades cuya cifra de negocios sea inferior a los diez millones de euros en el período impositivo inmediato anterior y apliquen un tipo de gravamen del 25 por ciento podrán minorar su base imponible positiva un 10 por ciento de su importe, sin que dicha reducción pueda ser superior a un millón de euros<sup>8</sup>.

Dicha reducción es la anticipación de la compensación de las pérdidas fiscales que la empresa pueda llegar a obtener en los siguientes cinco ejercicios fiscales. Por lo tanto, esta reducción será un aumento en el ejercicio en el que se obtengan y compensen las pérdidas, o al cabo de cinco ejercicios si la empresa no ha obtenido pérdidas.

#### **Caso práctico empresa reducida dimensión**

La sociedad LANA S.L, presenta una plantilla con la siguiente evolución:

2015:

- 1 de enero, la sociedad tenía tres trabajadores
- 1 de marzo, formaliza cuatro contratos de trabajo
- 30 de junio, termina cinco contratos
- 1 de diciembre, celebra siete contratos

2016:

- 1 de enero, la sociedad tiene una plantilla de nueve trabajadores
- 1 de abril, contrata un nuevo trabajador con carácter indefinido
- 31 de agosto, se jubila un trabajador
- 1 de octubre, formaliza tres contratos

2017:

- 1 de marzo contrata un nuevo trabajador
- 1 de septiembre, no se renueva el contrato a cuatro trabajadores

---

<sup>8</sup> Artículo 105, punto 1, capítulo XI de la ley del IS

- 30 de noviembre, se contrata a seis trabajadores a media jornada

En el ejercicio 2015, el INCN fue de 8.000.000 €

En el ejercicio 2016, el INCN fue de 12.000.000€

En el ejercicio 2017, el INCN fue de 6.750.000€

En 2016 adquiere una nave de segunda mano, pagando por ella 600.000 euros más IVA. En ese mismo ejercicio también adquiere maquinaria y mobiliario por importe total de 450.000 euros. El tipo de gravamen al que está sometida dicha empresa es del 25%.

La sociedad ha dotado la siguiente amortización contable por dichas inversiones:

Nave industrial: 15.000 euros

Maquinaria y mobiliario: 25.000 euros

**Se pide valorar la aplicación del beneficio de libertad de amortización, sabiendo que el beneficio antes de impuestos en 2016 ha sido de 750.000 euros.**

**Indicar si podría resultar de aplicación en 2016 la reducción de base imponible por dotación de reserva de nivelación.**

Tabla cálculo plantilla media e incremento:

| Mes  | Enero | Febrero | Marzo | Abril | Mayo | Junio | Julio | Agosto | Septiembre | Octubre | Noviembre | Diciembre |    | Redondeo con dos decimales |       |             |            |       |
|------|-------|---------|-------|-------|------|-------|-------|--------|------------|---------|-----------|-----------|----|----------------------------|-------|-------------|------------|-------|
| 2015 | 3     | 3       | 7     | 7     | 7    | 7     | 7     | 2      | 2          | 2       | 2         | 2         | 9  | 4,41666667                 | 4,42  |             |            |       |
| 2016 | 9     | 9       | 9     | 10    | 10   | 10    | 10    | 10     | 10         | 9       | 12        | 12        | 12 | 10,16666667                | 10,17 | Media 16-17 |            |       |
| 2017 | 12    | 12      | 13    | 12    | 12   | 12    | 12    | 12     | 12         | 8       | 8         | 8         | 11 | 11                         | 11    | 10,585      | Incremento | 6,165 |

Fuente: Elaboración propia

La plantilla media en 2015 es de 4,42 trabajadores, mientras que en 2016-2017 es de 10,59 trabajadores, por lo que ha habido un incremento de 6,17. Como ha habido un incremento respecto de los 12 meses anteriores y suponemos que se va a mantener durante los siguientes 24 meses se puede aplicar la libertad de amortización.

En este caso solo se va a poder amortizar la maquinaria y mobiliario, ya que la nave que se adquiere es de segunda mano y solo se pueden amortizar los elementos nuevos.

Por otro lado sí que se va a poder aplicar la reserva de nivelación en el año 2016, ya que el importe neto de la cifra de negocios del 2015 es inferior a los 10 millones, siendo en este caso de 8 millones y el tipo de gravamen que tiene que aplicar la empresa es del 25%.

El límite de libertad de amortización en este caso es de 739.800 euros ( $120.000 \times 6,17$ )

Resultado contable: 750.000 €

Ajuste libertad amortización: -425.000 € ( $450.000 - 25.000$ )

Base Imponible Previa: 325.000 €

Reserva de nivelación: 32.500 € ( $10\% \ 325.000$ )

Base imponible: 292.500 €

Cuota a pagar: **73.125 €** ( $25\% \ 292.500$ )

## **6. ELECCIÓN DEL SISTEMA DE CÁLCULO DE LOS PAGOS A CUENTA**

Para la realización de los pagos fraccionados en el IS hay dos modalidades, debiéndose realizar en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre del año natural en curso.

- Modalidad 1 o sistema estándar: el importe de los pagos fraccionados se calcula aplicando un porcentaje fijo del 18% sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición, bonificaciones, deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y retenciones e ingresos a cuenta del último impuesto sobre sociedades presentado a fecha de inicio del plazo de presentación del pago a cuenta en cuestión. En caso de que el resultado sea cero o negativo no existe la obligación de presentar la declaración. Esta modalidad es la que se aplica por defecto, siempre y cuando no se solicite la otra modalidad.
  
- Modalidad 2: El importe de los pagos fraccionados del ejercicio se calcula aplicando un porcentaje a la base del pago fraccionado. La base es la parte de la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural, deduciendo las bonificaciones que afecten al sujeto pasivo y los pagos fraccionados realizados. Por otro lado, el porcentaje se calcula multiplicando por 5/7 el tipo de gravamen de la entidad, redondeando el resultado por defecto en caso necesario.

Están obligados a determinar sus pagos a cuenta del IS bajo esta modalidad de cálculo aquellos sujetos pasivo cuya cifra de negocios haya superado la cantidad de 6.000.000 € durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo. También podrán optar voluntariamente por esta modalidad el resto de contribuyentes. Para ello deberán presentar una declaración censal (modelo 036) durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos.

### **Caso práctico pagos a cuenta**

La empresa SILURO SL tiene para 2016 las siguientes previsiones:

- Facturación: 4 MM €
- Beneficio antes de impuestos: 325.000 €

Los impuestos sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015 de la empresa son:

| 2014                                     | 2015                                     |
|--|--|
| Importe neto cifra negocios: 3.500.000 € | Importe neto cifra negocios: 4.200.000 € |
| Base imponible: 220.000 €                | Base imponible: 1.110.000 €              |
| Tipo: 25%                                | Tipo: 25%                                |
| Cuota: 55.000 €                          | Cuota: 277. 500 €                        |
| Retenciones: 2.000 €                     | Retenciones: 3.200 €                     |

Se pide:

- **Determinar los pagos a cuenta del IS 2016.**
- **¿Existe la posibilidad de minimizar el importe de los pagos a cuenta?**
- **Cuantificación de los pagos a cuenta del IS 2016.**

Pagos a cuenta IS 2016 con la primera modalidad:

$$1^{\text{a}} \text{ cuota: } (55.000 - 2.000) \times 18\% = 9.540 \text{ €}$$

$$2^{\text{a}} \text{ cuota: } (277.500 - 3.200) \times 18\% = 49.374 \text{ €}$$

$$3^{\text{a}} \text{ cuota: } (277.500 - 3.200) \times 18\% = 49.374 \text{ €}$$

$$\text{Total a pagar en el año 2016} = 108. 288 \text{ €}$$

Pagos a cuenta IS 2016 con la segunda modalidad:

$$5/7 \times 25\% = 17\%$$

$$1^{\text{a}} \text{ cuota: } (3/12 \times 325.000) \times 17\% = 13.812,5 \text{ €}$$

$$2^{\text{a}} \text{ cuota: } (9/12 \times 325.000) \times 17\% = 41.437,5 - 13.812,5 = 27.625 \text{ €}$$

3ª cuota:  $(11/12 \times 325.000) \times 17\% = 50.645,83 - 41.437,5 = 9208,33 \text{ €}$

Total a pagar en el año 2016 = 50.645,83 €

Con estos resultados podemos observar que sí existe la posibilidad de minimizar el importe de los pagos a cuenta, para ello lo ideal en este caso es optar por la segunda modalidad, consiguiendo así un ahorro de 57.642,17 €.

Como vemos, la opción por la segunda modalidad será beneficiosa cuando una sociedad obtenga de manera puntual y en un ejercicio concreto un beneficio extraordinario, que haga que el resultado de ese ejercicio esté “inflado” con respecto al beneficio que normalmente obtiene la sociedad con su actividad ordinaria.

## **7. OPERACIONES VINCULADAS EN EL AJUSTE BILATERAL**

### **7.1 Operaciones vinculadas**

Comencemos con una definición de que es una operación vinculada según la página Expansión. “Una operación vinculada es una transacción que se realiza entre personas físicas o jurídicas que tienen un determinado grado de vinculación mercantil entre ellas, ya sea por pertenecer a un mismo grupo empresarial, por tener accionistas comunes o por la existencia de una relación familiar de primer o segundo grado entre las personas que realizan la transacción”.

A efectos de la ley, se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes<sup>9</sup>:

- Una entidad y sus socios partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores.

---

<sup>9</sup> Artículo 18, capítulo III de la ley del IS

- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco participen directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los casos en los que la vinculación se defina por la relación existente entre los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento.

Para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas que hayan acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia, deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar, así como cualquier otra circunstancia relevante y sobre la que el contribuyente haya podido tener información, como pueden ser la existencia de pérdidas, existencia de ahorros de localización, incidencias de las decisiones de los poderes públicos<sup>10</sup>...

## **7.2 El ajuste bilateral**

El ajuste bilateral es una corrección valorativa que debe aplicarse en las dos partes de una operación para evitar así los excesos de imposición en el conjunto de partes implicadas.

---

<sup>10</sup> Artículo 17, punto 1, capítulo VI de la ley del IS

El ajuste bilateral es de signo contrario al ajuste de mercado o primario y permite a la entidad adquirente de un elemento patrimonial, bien o servicio, valorado por su valor de mercado, integrar en su base imponible la diferencia de valoración.

En las operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá el tratamiento fiscal correspondiente a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto.

Según el artículo 18, punto 11, capítulo III de la ley del IS, cuando la vinculación se defina en términos socio-sociedad, la diferencia anteriormente mencionada tendrá el siguiente tratamiento:

- a) Cuando la diferencia es a favor del socio o partícipe, la parte correspondiente con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de retribución de fondos propios para la entidad y participación en beneficios para el socio.
- b) Cuando la diferencia es a favor de la entidad, la parte de la diferencia correspondiente con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de la participación del socio o partícipe.

En el caso de que una de las partes no vinculadas sea una entidad no residente, el ajuste bilateral corresponderá a una Administración Tributaria extranjera, respetando en todo caso el Convenio de Doble Imposición firmado con ese país.

### **Caso práctico ajuste bilateral**

La entidad HANAMURA SL participa en un 80% en la entidad CADRES SL. HANAMURA SL ha vendido mercaderías a CADRES SL por un importe de 200.000 €. Estas mismas mercaderías se las vende a clientes no vinculados en 245.000 €, siendo este valor el que tomamos como referencia para el valor de mercado.

HANAMURA SL ha contabilizado un ingreso contable por sus ventas de 200.000 €, siendo su ingreso fiscal valorado a precios de mercado de 245.000 €.

Por otra parte, CADRES SL ha contabilizado un gasto contable por sus compras de 200.000 €, siendo el valor de mercado de lo adquirido 245.000 €.

Lo primero que habría que hacer es un ajuste primario o de mercado a la empresa HANAMURA SL de +45.000 €.

Lo siguiente sería realizar el correspondiente ajuste bilateral en la entidad CADRES SL, por un importe de -45.000 €, ya que hemos visto que el ajuste bilateral debe tener un signo contrario al ajuste primario o de mercado.

## **PARTE 2: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

### **1. ASPECTOS GENERALES DEL IVA**

Antes de entrar en materia, vamos a empezar con algunas características básicas del IVA.

Según el artículo 1 de la del IVA, el IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, una serie de operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

El IVA es un impuesto que se aplica en todo el territorio español<sup>11</sup>.

El hecho imponible del IVA son las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito especial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, en el desarrollo de su actividad empresarial con carácter habitual u ocasional.

## **2. RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA**

Podrán aplicar el criterio de caja los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros<sup>12</sup>.

En las operaciones que se encuentren dentro de este régimen especial, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes percibidos, en caso de no haberse producido dichos cobros, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Según el artículo 163 terdecies, punto 3, capítulo X de la ley del IVA, los sujetos pasivos acogidos a este régimen tendrán derecho a una serie de deducciones, pero con una serie de particularidades:

- a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas nace en el momento del pago total o parcial del precio, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior al que se ha realizado la operación.
- b) El derecho a la deducción solo podrá realizarse en el período de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en la de años sucesivos, siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

---

<sup>11</sup> Artículo 2 de la ley del IVA

<sup>12</sup> Artículo 163 decies, punto 1, capítulo X de la ley del IVA

- c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo descrito anteriormente.

Como ventaja de este régimen respecto del régimen general podemos destacar que los empresarios acogidos a este régimen no tienen que pagar con su dinero el IVA devengado en su actividad en caso de morosidad. Mientras que la desventaja es que los clientes de proveedores/acreedores acogidos al régimen de caja no pueden deducir el IVA de las facturas recibidas de estos hasta que no las paguen, pudiendo suponer esta circunstancia un agravio comparativo con respecto a los otros proveedores/acreedores que estén dentro del régimen general, y generar por tanto una situación de desigualdad a la hora de ser elegido como proveedor/acreedor.

### **3. RECUPERACIÓN DEL IVA EN CASO DE MOROSIDAD**

Los empresarios que se encuentren en régimen general y hayan tenido que ingresar el IVA con sus recursos al no haberlo cobrado de sus clientes, tienen la posibilidad de recuperar ese IVA.

La posibilidad de recuperar el IVA se da en dos supuestos concretos:

- Clientes morosos cuyas deudas son reclamadas judicialmente o por medio de requerimiento notarial.
- Clientes morosos en situación de concurso de acreedores.

En el caso de que el deudor esté en concurso de acreedores, el plazo para poder realizar la modificación de la base imponible, que se llevará a efecto mediante la emisión de una factura rectificativa, es de 2 meses a contar desde la publicación del Auto declarando el concurso de acreedores en el BOE.

Si por el contrario el deudor no se encuentra en concurso de acreedores, y se opta por la reclamación judicial o notarial como medio para recuperar el IVA, habrá que esperar 1 año desde el devengo del impuesto, siendo este plazo de 6 meses en el caso de las PYMES. Transcurrido este plazo, el acreedor dispondrá de un nuevo plazo de tres meses para materializar su derecho a recuperar el IVA no cobrado del cliente pero ingresado en las arcas públicas, mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa. Esta factura rectificativa deberá ser remitida al destinatario de las operaciones, anulando la cuota repercutida.

En esta factura rectificativa se debe indicar directamente el importe de la rectificación, se debe constar su condición de documento rectificativo así como una pequeña descripción sobre la causa que motiva la rectificación, los datos identificativos y las fechas de expedición correspondientes. Esta rectificación supone poder acreditar en la declaración-liquidación del período en el que se emite la factura rectificativa mencionada un menor IVA repercutido, lo que equivale a la recuperación del IVA ingresado en su día y no cobrado del cliente moroso.

De esta forma el cliente seguiría adeudando el importe relativo a la base imponible de la operación, produciéndose una subrogación en la figura del acreedor con respecto a la cuota del IVA repercutido. Dejando de ser el proveedor y sustituyéndolo la AEAT.

#### **4. RÉGIMEN DE LAS IMPORTACIONES DE BIENES**

Las importaciones de bienes estarán sujetas a IVA, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

Tendrá la consideración de importación de bienes la entrada de cualquier bien en territorio de la Unión Europea procedente de un país tercero.

En las importaciones de bienes a diferencia de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, no se exige que el importador tenga la condición de empresario o profesional, por lo que un particular puede realizar este hecho imponible.

Hay algunas entradas de bienes que no producen hecho imponible, como por ejemplo cuando los bienes se colocan en áreas exentas, como son zonas y depósitos francos. Por lo que puede resultar interesante acogerse a estos regímenes suspensivos cuando el destino de los bienes importados sea a su vez la entrega intracomunitaria a otros empresarios de los bienes importados.

Para evitar una posible doble imposición, los Estados dejan libres de imposición indirecta a las exportaciones para que de esta manera los productos comunitarios puedan resultar más competitivos, y se puedan aumentar las ventas de los mismos en el extranjero, para ello se aplican una serie de medidas como son:

- Exención de las entregas de bienes que se exportan.
- Se permite la deducción de las cuotas del IVA soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios mediante una exención plena.
- Los exportadores en el caso de que obtengan un saldo favorable (es decir, cuando el IVA soportado del periodo de liquidación es mayor al IVA repercutido del mismo) podrán obtener la devolución de dicho saldo mediante devoluciones mensuales.

La ley del impuesto establece un amplio número de exenciones en las importaciones, siendo algunas de ellas las siguientes:

- Importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual.
- Importaciones de bienes personales por razón de matrimonio.
- Importaciones de bienes personales por causa de herencia.
- Importaciones de bienes efectuadas por estudiantes.
- Importaciones de bienes de escaso valor.
- Etc...

El sujeto pasivo de las importaciones de bienes serán los importadores, siempre y cuando los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes, así como los viajeros para los bienes que conduzcan al entra en el territorio de aplicación del impuesto.

Por otro lado, serán responsables solidarios de la deuda tributaria según el artículo 87, capítulo IV de la ley del IVA los destinatarios de las operaciones que eludan la correcta repercusión del impuesto. También lo serán las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales, la RENFE cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales, las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, así como los Agentes de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

El devengo en las importaciones se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, independientemente de que dichas importaciones estén sujetas o no a los derechos de importación.

La base imponible en las importaciones de bienes será el resultado de añadir al valor de aduana:

- Los impuestos y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA.
- Los gastos accesorios, como pueden ser comisiones y gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino.

### **Casos prácticos régimen de las importaciones de bienes**

### **Ejemplo 1**

Una mercancía procedente de Albania entra en España con destino a la zona franca de Barcelona.

En este caso no se produce el hecho imponible de la importación. Se realizará el hecho imponible una vez la mercancía salga de la zona franca, salvo que su destino fuese la entrega intracomunitaria. Una mercancía puede estar en zona franca por tiempo indefinido, no existiendo plazo para nacionalizar o para transformar.

### **Ejemplo 2**

Un importador español trae especias de la República Dominicana, abonando al suministrador 200.000 euros. El importador abona de flete (circulación de la embarcación) desde Santo Domingo-Valencia 65.000 euros y de seguro 7.000 euros.

Los gastos de descarga en el puerto de Valencia son 3.000 euros.

El agente de aduanas cobra al importador 3.000 euros por su gestión. El transporte de Valencia al almacén más cercano asciende a 4.000 euros. Los derechos de arancel son del 3%.

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| Valor de transacción:             | 200.000 |
| Flete Santo Domingo-Valencia:     | 65.000  |
| Seguro Santo Domingo-Valencia     | 7.000   |
| Valor en aduana                   | 272.000 |
| Derecho de arancel (2% x 272.000) | 5.440   |

|                              |                |
|------------------------------|----------------|
| Gastos accesorios (descarga) | 3.000          |
| <b>Base IVA importación</b>  | <b>280.440</b> |

## 5. EXENCIONES INMOBILIARIAS Y LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN

La ley del IVA en su artículo 20, capítulo I contempla las siguientes exenciones en relación con operaciones inmobiliarias:

- Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
- Las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.
- Los arrendamientos de los terrenos, incluidos las construcciones inmobiliarias de carácter agrario y los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a vivienda.

Estas operaciones inmobiliarias constituyen operaciones que están sujetas pero exentas de IVA, por lo que en principio el adquirente del bien inmueble tributaría en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Cabe destacar que hay una diferencia sustancial entre soportar ITP o IVA. El primero no es recuperable en ningún caso de la Hacienda Pública, siendo siempre un coste, mientras que el IVA puede llegar a ser deducible siempre que la actividad empresarial que desarrolle el empresario que lo soporte no esté afectada por una exención limitada. Por todo ello es interesante saber que existe la opción en las entregas de bienes inmuebles referidas, de renunciar a la exención en IVA, lo que equivale a dejar la operación sujeta a este impuesto.

Como decimos, las exenciones mencionadas anteriormente relativas a las entregas de bienes inmuebles podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición, o cuando los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que den lugar al derecho a la deducción. Hablamos de la posibilidad de evitar el coste de transmisiones patrimoniales onerosas, dejando la operación sujeta a un impuesto que sí sería recuperable para el empresario que lo soporta.

Para ello, insistimos, será necesario que el empresario o profesional que en el ejercicio de su actividad, realice una adquisición inmobiliaria, tenga derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, en cuyo caso deberá comunicar dicha circunstancia al transmitente para que formalmente proceda a renunciar a la exención del IVA que operaría a priori.

## **6. PRORRATA GENERAL VERSUS PRORRATA ESPECIAL**

La regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, dentro del ejercicio de su actividad empresarial o profesional, realice de forma simultánea o indistinta entregas de bienes o prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción del IVA soportado y otras que sin embargo no generen dicho derecho.

En general, un empresario realiza operaciones que generan derecho a deducir IVA cuando sus entregas o prestaciones de servicios constituyan operaciones sujetas y no exentas de IVA, o cuando las mismas queden sujetas pero exentas, y dicha exención sea plena. Casos de exenciones plenas los constituyen los exportadores y también aquellos empresarios que realizan entregas intracomunitarias.

Por contrario, un empresario o profesional no genera derecho a deducir el IVA que soporta en la adquisición de los bienes y servicios que necesita para el desarrollo de su actividad profesional, cuando sus entregas de bienes y servicios constituyan operaciones sujetas pero exentas, siendo esta exención limitada.

Ejemplos de exenciones limitadas son las exenciones en operaciones médicas y sanitarias, exenciones relativas a actividades educativas, exenciones inmobiliarias...

La regla de la prorrata tiene dos modalidades de aplicación que son: general y especial<sup>13</sup>.

La regla de la prorrata general se aplica cuando no proceda la prorrata especial.

La regla de prorrata especial se aplica en los siguientes supuestos:

- Cuando el sujeto pasivo opte por su aplicación, en los plazos y forma reglamentarios.
- De forma obligada, cuando por aplicación de la prorrata general el importe de las cuotas deducibles en un año natural exceda en un 10% del que resultaría aplicando la prorrata especial.

## **6.1 Prorrata general**

Según los artículos 104 y 105, título VIII, capítulo I de la ley del IVA, en esta modalidad, el impuesto a deducir se calcula aplicando un porcentaje al importe total del impuesto soportado en el período por la adquisición del conjunto de bienes y servicios utilizados en la actividad.

---

<sup>13</sup> Artículo 103, título VIII, capítulo I de la ley del IVA

Cada año se aplica de forma provisional la prorrata definitiva del año anterior y se sustituye al final del año por la que resulte definitiva en el año en curso.

La prorrata es el resultado de multiplicar por cien la fracción compuesta por las siguientes cantidades, en las que se excluye el IVA:

- En el numerador, el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el desarrollo de la actividad empresarial, que generan el derecho a la deducción.
- En el denominador, el importe de todas las operaciones realizadas también en el desarrollo de la actividad empresarial, en las que se incluye las que no generan derecho a deducir.

En caso de que el resultado no sea exacto, se procederá a su redondeo por exceso a la unidad superior.

A la hora de aplicar la prorrata general hay una serie de reglas que hay que tener en cuenta:

- 1- No se computan en el numerador ni en el denominador las siguientes operaciones:
  - a) El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su actividad.
  - b) El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.
- 2- Para calcular el importe total de las operaciones se debe incluir también las operaciones exentas y no sujetas.
- 3- La imputación de las operaciones se realiza siguiendo las normas de devengo del impuesto. Con lo referente a las exportaciones, se entenderán realizadas cuando la Aduana admite la solicitud de salida.

## 6.2 Prorrata especial

Según el artículo 106, título VIII, capítulo I de la ley del IVA, la prorrata especial persigue el objetivo de conseguir una deducción más exacta de las cuotas soportadas deducibles. Para ello emplea un procedimiento que consiste en separar las cuotas soportadas en función de su utilización:

- Si se utilizan exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, las cuotas soportadas se deducen íntegramente.
- Si se utilizan exclusivamente en realizar operaciones sin derecho a deducción, las cuotas soportadas no se deducen.
- Si se utilizan sólo en parte en realizar operaciones que originen derecho a deducir, las cuotas correspondientes se deducen siguiendo las reglas y procedimientos de la prorrata general.

### Casos prácticos prorrata general y prorrata especial

#### Ejemplo 1

La Sociedad TLA, dedicada a la actividad inmobiliaria, realiza en 2015 las siguientes operaciones:

|   |         |
|---|---------|
| Venta de solares  | 245.000 |
| Venta de terreno rústico no urbanizado                                      | 320.000 |
| Construcción y venta de pisos destinados a vivienda                         | 400.000 |
| Alquiler de terrenos para la instalación de vallas publicitarias            | 50.000  |
| Arrendamiento de viviendas  | 200.000 |
| Arrendamiento viviendas para uso como oficinas por una empresa de servicios | 125.000 |
| Alquiler de un local comercial  | 140.000 |
| Venta de maquinaria de perforación utilizada en la actividad                | 120.000 |

**Se pide:** Determinar las cuotas devengadas por IVA y la prorrata general aplicable.

La venta de solares está sujeto y no exento, la venta de terreno rústico no urbanizado está exento, la construcción y venta de pisos destinados a vivienda está no exento, el alquiler de terrenos para la instalación de vallas publicitarias está no exento, el arrendamiento de viviendas está sujeto y exento, el arrendamiento de viviendas para uso como oficinas por una empresa de servicios está no exento, el alquiler de un local comercial está no exento y la venta de maquinaria de perforación utilizada en la actividad está no exenta.

Cálculo de la prorrata:

- Numerador (volumen operaciones que generan derecho a deducir):  
 $245.000+400.000+50.000+125.000+140.000= 960.000$
- Denominador (volumen total de operaciones):  
 $245.000+320.000+400.000+50.000+200.000+125.000+140.000= 1.480.000$

**Prorrata general**=  $(960.000/1.480.000) \times 100 = 64,86\% = \mathbf{65\%}$

### **Ejemplo 2**

La empresa COLI realiza un volumen total de operaciones de 450.000 € en el periodo, de los cuales 300.000 € son operaciones gravadas que originan derecho a deducción.

El total de adquisiciones de bienes y servicios es de 240.000 €. De esta cantidad, 125.000 € se destinan a las operaciones con derecho a deducir. Existen además otras adquisiciones utilizadas para ambos tipos de operaciones, por importe de 30.000 €.

**Se pide:** Practicar la liquidación del IVA, utilizando la prorrata especial, y determinar si resulta o no obligatoria la aplicación de dicha prorrata (tipo impositivo general del IVA 21%).

|  | Importe      | Iva Soportado | Iva repercutido |
|--|--------------|---------------|-----------------|
| Bienes y servicios:                            | 240.000,00 € | 50.400,00 €   |                 |
| a) Utilizados sólo en op con derecho a deducir | 125.000,00 € | 26.250,00 €   |                 |
| b) Utilizados sólo en op sin derecho a deducir | 85.000,00 €  | 17.850,00 €   |                 |
| c) Utilizados en op de A y de B                | 30.000,00 €  | 6.300,00 €    |                 |
| Ventas de bienes y servicios:                  | 450.000,00 € |               | 94.500,00 €     |
| Sujetas y no exentas                           | 300.000,00 € |               | 63.000,00 €     |
| Exportaciones                                  | -            | -             | -               |
| Exentas sin derecho a deducción                | 150.000,00 € | -             | 31.500,00 €     |

Fuente: Elaboración propia

Liquidación del IVA utilizando la prorrata especial:

- **Con prorrata especial el IVA deducible sería:**

Prorrata general:  $(300.000/450.000) \times 100 = 67\%$

IVA deducible por c)  $67\% \times 6.300 = 4.200 \text{ €}$

Total IVA deducible prorrata especial =  $26.250 + 4.200 = 30.450 \text{ €}$

- **Cálculo de si resulta obligado o no la aplicación de la prorrata especial:**

Con prorrata general el IVA deducible será:

Prorrata general = 67%

IVA deducible con prorrata general =  $67\% \times 50.400 = 33.600 \text{ €}$

IVA deducible con prorrata especial = 30.450 €; añadiendo en un 10% a la especial sería 33.495 €.

La prorrata general da una cantidad mayor que excede en un 10% a la especial (33.600>33.495). Por tanto, es obligatoria la prorrata especial, aunque no se solicite, y se ha de aplicar la misma.

## **7. RÉGIMEN DE DEVOLUCIÓN MENSUAL**

Por regla general, para solicitar la devolución del IVA en los casos en que el IVA soportado sea mayor que el IVA repercutido a lo largo del ejercicio hay que esperar a la última declaración-liquidación del año.

El régimen de devolución mensual tiene por objeto eliminar esta desventaja financiera que sufren aquellos empresarios, que por la naturaleza de su actividad económica vienen presentando de manera sistemática declaraciones-liquidaciones periódicas de IVA con resultado negativo.

Es un procedimiento opcional que puede ser aplicado por todos los sujetos pasivos. Consiste en la posibilidad de solicitar la devolución del IVA al terminar cada período de liquidación.

En caso de optar por él, el período de liquidación coincidirá en todo caso con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

El procedimiento a seguir en aras a quedar inscrito en el Régimen de Devolución Mensual es el siguiente:

- 1) Inscripción en el registro de devolución mensual, para ello hay que cumplir con unos requisitos:

- a) Solicitud mediante la presentación de una declaración censal (modelo 036).
- b) El solicitante debe estar al corriente de sus obligaciones tributarias.
- c) El solicitante no debe encontrarse en alguno de los supuestos de baja cautelar en el registro de devolución mensual.
- d) El solicitante no debe realizar actividades en régimen simplificado.

2) Cumplimiento de las siguientes obligaciones formales:

- a) Las solicitudes de inscripción en el registro deben presentarse en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos, pudiéndose no obstante solicitar dicha inscripción, durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, surtiendo efectos el alta en este caso desde el día siguiente a aquel en el finalice el período de liquidación en cuestión.

Si la solicitud se presenta fuera de los plazos establecidos conllevará a su desestimación.

- b) Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él durante el año para el que se solicitó la inscripción.
- c) En caso de incumplir alguno de los requisitos o intentar falsear la información entregada a la Administración tributaria, será causa suficiente para la denegación de la inscripción o si ya estuviera inscrito se produciría la exclusión.

La exclusión del registro durará los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

- d) Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones de manera exclusiva por vía telemática y con una periodicidad mensual.
- e) También deberán presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registros del Impuesto relativos a cada uno de los periodos de liquidación.

- f) En caso de querer darse de baja en el registro de devolución mensual se debe presentar una solicitud de baja voluntaria en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. No se podrá volver a solicitar la inscripción en el registro en el mismo año natural.
- g) La devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta indicada por el sujeto pasivo.

Evidentemente, el régimen de devolución mensual resultará interesante para aquellas empresas que normalmente soporten más IVA del que repercuten en el desarrollo de su actividad económica.

Insistimos en que la principal ventaja de este régimen es financiera, ya que le permite obtener liquidez de manera recurrente para poder hacer frente a las obligaciones de la empresa, gracias a que se tiene acceso al saldo a su favor en concepto de IVA con periodicidad mensual.

Como contrapartida negativa, podríamos señalar los siguientes inconvenientes:

- 1) El aumento de carga administrativa, ya que cada mes habrá que presentar la declaración del IVA y los registros del libro del IVA.
- 2) Hacienda realiza un control mucho mayor de las empresas acogidas a este régimen, ya que está obligada a ello debido a que se solicitan devoluciones tributarias todos los meses.
- 3) En caso de que el resultado de la declaración fuese a ingresar, la empresa tendría que pagarlo en el momento de presentar la autoliquidación.

### **Caso práctico régimen de devolución mensual**

La sociedad TELAR S.L, está inscrita en el Registro de devolución mensual. Las liquidaciones de los últimos tres meses del año son los siguientes:

Octubre: Volumen de exportaciones 25.000 euros

IVA repercutido por exportaciones: 0 euros

IVA repercutido por venta de telas en la Península: 3.500 euros

IVA soportado: 6.200 euros

IVA a devolver será  $(3.500-6.200)= 2.700$  euros

Noviembre: Volumen de exportaciones 50.000 euros

IVA repercutido por exportaciones: 0 euros

IVA repercutido por venta de telas en la Península: 4.350 euros

IVA soportado: 5.450 euros

IVA a devolver será  $(4.350-5.450)= 1.100$  euros

Diciembre: Volumen de operaciones 45.000 euros

IVA repercutido por exportaciones: 0 euros

IVA repercutido por venta de telas en la Península: 5.670 euros

IVA soportado: 11.260 euros

IVA a devolver será  $(5.670-11.260)= 5.590$  euros

## CONCLUSIONES

El desarrollo del presente trabajo me ha permitido ser consciente de lo importante que es realizar una buena planificación fiscal, de las posibilidades que la ley ofrece para reducir la tributación sin necesidad de recurrir a prácticas vinculadas con el fraude fiscal. Una buena planificación fiscal se traduce en mayor disponibilidad de recursos, y en definitiva en una mayor eficiencia financiera de las empresas.

Además, el hecho de que el trabajo se haya centrado en dos de los principales pilares del sistema tributario español como son el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, garantiza que hayamos puesto la atención en las principales fórmulas de planificación-ahorro fiscal.

Así, en primer lugar y con respecto al Impuesto sobre Sociedades, se han constatado las siguientes cuestiones:

En primer lugar, y en términos de financiación de las empresas, se ha comprobado cómo desde un punto fiscal resulta más ventajosa la financiación ajena por el hecho de que la carga financiera vinculada a la misma constituye habitualmente un gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo a partir de la realización de una serie de ejercicios se puede observar que la financiación propia puede llegar a resultar más interesante cuando estemos ante empresas con un alto nivel de endeudamiento y con escasos recursos propios.

Por lo que respecta a la amortización del inmovilizado, la elección del método de cálculo de su dotación anual va a depender de las características de la empresa en cuestión, en especial del importe neto de la cifra de negocios que tenga la entidad, ya que en caso de que sea inferior a diez millones de euros, y tener por tanto la consideración de empresa de reducida dimensión, podrá utilizar el método de amortización acelerada, que conlleva duplicar anualmente el importe máximo resultante de aplicar el coeficiente máximo de amortización según el sistema de tablas. En el caso de empresas de nueva creación, y en

aras a presentar una imagen patrimonial saneada que les haga sujeto de crédito frente a las entidades financieras, será muy importante igualmente elegir aquel sistema de amortización cuya aplicación se adecúe mejor a dicho objetivo. Hay que tener en cuenta también que en estos casos la aplicación del beneficio fiscal de la amortización acelerada permitirá igualmente que la empresa pueda optar a presentar una base imponible negativa en la liquidación de su impuesto sobre sociedades pese a obtener beneficios contables.

En relación a los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, sabemos que hay dos modalidades, una de ellas, el sistema que se aplica por defecto a las empresas que facturan menos de seis millones de euros, y que consiste en aplicar un porcentaje fijo del 18%, a liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de ejercicios pasados, y la segunda modalidad, que tiene en cuenta sin embargo el resultado obtenido por la mercantil en el ejercicio en curso, y que aplican obligatoriamente las empresas con nivel de facturación superior al indicado con anterioridad, pero también aquellas otras que estando por debajo del mismo opten voluntariamente por él, y que precisamente resulta más ventajoso en aquellos casos de empresas pequeñas que obtengan de manera puntual y en un ejercicio concreto un beneficio extraordinario.

Con respecto a las pérdidas fiscales, la ley fomenta la concentración societaria con el sistema de compensación establecido por ley: teniendo dos actividades en una misma sociedad, una con pérdidas y otra con beneficios, la compensación es inmediata, mientras que si las actividades están en sociedades distintas, entonces la compensación de las pérdidas sólo será posible con beneficios futuros de esa actividad.

Respecto a las operaciones vinculadas, hay que llevar cuidado con la normativa de su valoración, ya que exige que las mismas se valoren a mercado por si fuera necesario un ajuste bilateral.

En segundo lugar, y en relación en este caso con el IVA, hemos puesto de manifiesto las siguientes circunstancias destacables:

El sistema de caja ha acabado con el problema financiero de tener que adelantar el IVA que no se cobra de los clientes. Este sistema pospone el devengo del IVA de las operaciones al cobro o pago. Sin embargo, el hecho de que no se permita deducir el IVA soportado de las facturas de empresas que estén acogidas a este régimen está provocando que muchas empresas no se estén dando de alta en el mismo, por miedo a ser discriminados por sus clientes.

En caso de no optar por el régimen de caja, existe la posibilidad de recuperar de la AEAT ese IVA siempre que el deudor esté en concurso de acreedores, o se le reclame la deuda judicial o notarialmente.

El régimen fiscal aplicable a las importaciones/exportaciones de bienes en IVA persigue que el producto comunitario esté en igualdad de condiciones con respecto al bien producido o fabricado en el exterior.

Por lo que respecta a las entregas inmobiliarias que queden sujetas a TPO por quedar exentas de IVA, resaltar la posibilidad de la renuncia a la exención como forma de ahorrar el coste que tendría el TPO, que sería posible siempre que el adquirente tuviera derecho a deducir el IVA soportado en el desarrollo de su actividad económica.

Por último, y en relación con el régimen de devolución mensual, destacar que su aplicación se ha generalizado pudiendo optar a él cualquier empresario, y que está pensado no obstante para aquellos empresarios cuyas liquidaciones periódicas de IVA arrojen normalmente un saldo negativo, ya que le permite anticipar devoluciones, obteniéndolas mes a mes, sin necesidad de esperar por tanto al cierre de cada ejercicio. No obstante, también hay que tener en cuenta los inconvenientes existentes, relativos al aumento de la carga administrativa, y a una mayor fiscalización.

## WEBGRAFÍA

- Abogados, L. (10 de Febrero de 2015). *Los pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades en el ejercicio 2015*. Recuperado el 25 de Abril de 2016, de Life abogados: <http://lifeabogados.com/download/impuesto-de-sociedades-pago-fraccionado.pdf>
- Asesores, M. (30 de Octubre de 2015). *Régimen de devolución mensual del IVA (REDEME)*. Recuperado el 3 de Junio de 2016, de M asesores: <http://www.m-asesores.es/regimen-de-devolucion-mensual-del-iva-redeme/>
- Ballester, A. (29 de Marzo de 2014). *Las pérdidas por deterioro de participadas tras la reforma del año 2013*. Recuperado el 30 de Marzo de 2016, de Economía 3: <http://www.economia3.com/2014/03/29/20957-las-perdidas-por-deterioro-de-participadas-tras-la-reforma-del-ano-2013/>
- BELMAR, G. (24 de Julio de 2015). *IVA operaciones exentas*. Recuperado el 16 de Junio de 2016, de Grupo BELMAR: [http://www.grupobelmar.onored.com/news/Year\\_2014/News\\_20140222.html](http://www.grupobelmar.onored.com/news/Year_2014/News_20140222.html)
- BELMAR, G. (25 de Enero de 2015). *Requisitos para recuperar el IVA de morosos o concurso de acreedores (Novedades 2015)*. Recuperado el 29 de Mayo de 2016, de Grupo BELMAR: [http://www.grupobelmar.onored.com/news/Year\\_2015/News\\_20150125.html](http://www.grupobelmar.onored.com/news/Year_2015/News_20150125.html)
- Bueno, M. C. (s.f.). *Operaciones vinculadas*. Recuperado el 16 de Mayo de 2016, de Expansión: <http://www.expansion.com/diccionario-economico/operaciones-vinculadas.html>
- Franca, Z. (s.f.). *Preguntas Frecuentes*. Recuperado el 16 de Junio de 2016, de Zona Franca de Rionegro: <http://www.zonafrancarionegro.com/preguntas.php>
- Gestión, L. (23 de Diciembre de 2014). *Novedades fiscales 2015 y 2016: Impuesto de Sociedades*. Recuperado el 10 de Marzo de 2016, de Linea Gestión: <https://lineagestion.wordpress.com/2014/12/23/novedades-fiscales-2015-y-2016-impuesto-de-sociedades/>
- Impuestos, F. (s.f.). *Las importaciones de bienes*. Recuperado el 30 de Abril de 2016, de Fiscal impuestos: <http://www.fiscal-impuestos.com/las-importaciones-de-bienes.html>
- Pozuelo, J. Á. (17 de Noviembre de 2014). *El IVA en las operaciones inmobiliarias tras la reforma fiscal – Tribuna INEAF*. Recuperado el 31 de Mayo de 2016, de INEAF business school: <http://www.ineaf.es/tribuna/el-iva-en-las-operaciones-inmobiliarias-tras-la-reforma-fiscal/>
- Rojí, L. A. (1 de Enero de 2013). *Pérdidas por deterioro de valor en participaciones en el capital de otras sociedades*. Recuperado el 23 de Mayo de 2016, de Lartributos: <http://www.lartributos.com/pdf/is-cierre-fiscal-ej2013-14.pdf>
- Rubén. (14 de Abril de 2014). *Financiación propia o ajena en la empresa*. Recuperado el 18 de Marzo de 2016, de Consulting integral: <http://consultingintegral.es/financiacion-propia-o-ajena/>
- Supercontable. (16 de Febrero de 2016). *Hasta 8 años para solicitar la devolución del IVA*. Recuperado el 16 de Junio de 2016, de Asesor contable: <http://asesor-contable.es/8-anos-solicitar-la-devolucion-del-iva/>

