

## NOTICIAS

### El administrador responderá con su patrimonio por las deudas

El Gobierno no ha revalidado este año un Decreto de 2008 que se ha ido prorrogando y que salvaguardaba el patrimonio de los administradores de empresas en dificultades en los años de la crisis.

### ¿Y cómo se aplica una rebaja del IRPF a mitad de año?

Las empresas deberán calcular nuevas retenciones en julio

Abogados y jueces que hacen negocio con las quiebras de empresas

elmundo.es 06/07/2015

Los Técnicos de Hacienda ven 'muy difícil' aplicar el adelanto de la rebaja de IRPF

elmundo.es 06/07/2015

'El contrato temporal se está usando prácticamente en fraude siempre'

elmundo.es 03/07/2015

Ejemplos prácticos de ahorro con la nueva reforma fiscal

abc.es 03/07/2015

Rajoy adelanta a este mes la rebaja del IRPF prevista para 2016.

cincodias.com 02/07/2015

Luces y sombras de tres años de la reforma laboral

cincodias.com 06/07/2015

Lo que las empresas deben saber del nuevo Código Penal

expansion.com 01/07/2015

Todo lo que has ganado hasta ahora ha sido para pagar impuestos

elmundo.es 30/06/2014

Los socios de sociedades laborales o cooperativas también podrán capitalizar el paro.

eleconomista.es Europa Press

01/07/2015

## COMENTARIOS

### Limitación a la deducibilidad de los Gastos Financieros. Cómo rellenar este apartado en el Modelo 200 del IS.

Seguimos con las novedades del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2014, dedicando el presente comentario a la página 18 bis del modelo, que trata la limitación de los GASTOS FINANCIEROS.

### ¿Se ha agravado en 2015 la responsabilidad del Administrador por las deudas su sociedad?

Analizamos sí en 2015 se ha agravado la responsabilidad del Administrador por las deudas su sociedad porque no se ha prorrogado el RD-ley 10/2008, de 12 de diciembre, por el que se adoptan medidas para la mejora de la liquidez de las PYMES.

## CONSULTAS FRECUENTES

### ¿Cómo se solicitan los aplazamientos de pago de la Seguridad Social?

Lo explicamos brevemente

## JURISPRUDENCIA

### Retroacción de actuaciones por omitirse el trámite de audiencia en procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 22 de Junio de 2015

**Despido objetivo por ausencias justificadas. Requisito de intermitencia en las faltas en caso de equivalencia al 20% de jornada hábiles en dos meses**

Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de Mayo de 2015, de la Sala de lo Social

## **NOVEDADES LEGISLATIVAS**

**MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA - Prevención y Riesgo Laborales (BOE nº 159 de 04/07/2015)**

Real Decreto 598/2015, de 3 de julio, por el que se modifican el Real Decreto 39/1997, de 17 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de los servicios de prevención; el Real Decreto 485/1997, de 14 de abril, sobre disposiciones...

**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD - Subvenciones (BOE nº 160 de 06/07/2015)**

Resolución de 22 de junio de 2015, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se publican los resultados de las subastas de Bonos y Obligaciones del Estado celebradas el día 18 de junio de 2015.

## **CONSULTAS TRIBUTARIAS**

**IS: Sociedad en concurso de Acreedores. Posibilidad de optar por no aplicar en ejercicio 2015 la regla de imputación temporal del art.19.14 por quitas**

Posibilidad de integrar la parte del ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en el convenio de acreedores de la consultante, que habría quedado diferido en aplicación del artículo 19.14...

**Tributación en IRPF que corresponde a las retribuciones satisfechas por la sociedad a socio-administrador por su funciones de albañil.**

La entidad consultante se dedica a la actividad de albañilería y pequeños trabajos de construcción, contando para ello con trabajadores asalariados o por cuenta ajena. Se encuentra participada por dos socios. Uno de los socios,...

## **AGENDA**

**Agenda del Contable**

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

**En la liquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2014, ¿puede aplicarse el tipo de gravamen reducido por mantenimiento y creación de empleo?**

En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013 y 2014, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dicho período sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en el mismo sea inferior a 25 ...

**¿Qué establece la Ley respecto al nombramiento de los Administradores en las Sociedades de Capital?**

Analizamos la regulación legal en este aspecto

## **ARTÍCULOS**

**Hacienda ultima el canje automático de información.**

El Reglamento entrará en vigor el 1 de enero de 2016, pero las entidades no entregarán sus datos a la Agencia hasta 2017.

**Ocho actividades que están exentas de IVA**

Entre ellas se encuentran la asistencia a personas por parte de profesionales de la sanidad o las operaciones relativas a seguros

## **FORMULARIOS**

**Acta acordando la disolución por pérdidas**

Modelo de Acta acordando la disolución de la Sociedad por pérdidas

**Acta acordando la solicitud de concurso o precurso de la Sociedad**

Modelo de Acta acordando la solicitud de concurso o precurso de la Sociedad



## CONSULTAS TRIBUTARIAS

### IS: Sociedad en concurso de Acreedores. Posibilidad de optar por no aplicar en ejercicio 2015 la regla de imputación temporal del art.19.14 por quitas

CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 26/05/2015 ([V1625-15](#))

#### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

La entidad consultante, sociedad anónima, debido a la situación de insolvencia por la que atravesaba, presentó en abril de 2013 solicitud de concurso voluntario de acreedores ante los Juzgados de lo Mercantil.

El Juzgado de lo Mercantil dictó sentencia en mayo de 2014 en virtud de la cual quedaba aprobado judicialmente el convenio de acreedores, que contempla una serie de acuerdos y pasos entre los que destacan los siguientes:

- Una quita del 90% o del 97,5% de los créditos de la entidad en función de la propuesta de las que se incluyen en el convenio de acreedores (alternativa o básica) por la que hayan optado los acreedores.

- Una espera en el pago de los créditos, tras la aplicación de la quita, que oscilará entre los 8,5 y los 30 años, en función de la propuesta antes citada (alternativa o básica) y del tipo de crédito (ordinario o subordinado).

- La reestructuración de la deuda de las filiales españolas a través de los correspondientes concursos de acreedores, los cuales se encuentran en su mayoría en curso.

- La realización de una serie de operaciones de reestructuración que afectan a las entidades del grupo de la consultante, tras las cuales una entidad de nueva creación (la sociedad N1) será la titular de la práctica totalidad de los activos y pasivos del grupo y cuyas participaciones serán titularidad, en más de un 95%, de los acreedores de N1 y de los accionistas de la consultante que así lo deseen, y en el porcentaje restante (que nunca alcanzará el 5%), de la consultante.

Como consecuencia de las quitas y esperas de la deuda derivadas del convenio, la consultante ha obtenido un ingreso financiero que se ha incluido en su cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2014.

En un calendario de actuaciones denominado "hoja de ruta"; se recogen todos los pasos y operaciones descritos en el convenio de acreedores así como el momento temporal en que deberían realizarse:

1. Como primera fase, una vez cerrado el proceso concursal de la consultante y de su filial la sociedad F1, se tramitarán los respectivos procesos concursales del resto de filiales españolas del grupo. Tras su finalización, se confía en haber reestructurado (mediante la implementación de acuerdos de quitas y esperas) la deuda de dichas filiales, que será ya, por tanto, una deuda novada.

2. Tras ello, la consultante adquirirá determinadas participaciones en sus filiales, que actualmente posee a través de otras entidades del grupo. En particular, la consultante adquirirá: el 100% de F2, el 100% de F3, el 96,01% de F4, el 99,99% de F5, el 0,176% de F1, y el 9,64% de F6. El objetivo será consolidar en la consultante el 100% de las participaciones del grupo en dichas filiales.

3. Tras ello, la consultante absorberá, mediante una fusión por absorción, la mayoría de sus filiales españolas. En concreto, a F1, F2, F3, F4, F5, F6, F7, F8, F9, y F10 (las filiales españolas). La consultante, previamente a la fusión, tendrá el 100% del capital social de la mayoría de las filiales absorbidas.

La fusión será realiza por los siguientes motivos: es una de las operaciones cuya ejecución se describe en el convenio de acreedores; con ella se consolida en cabeza de una única entidad la inmensa mayoría del negocio español del grupo; se simplifica este administrativamente, con el ahorro de costes que esto supone; se consolida en la consultante no solo su propia deuda novada, sino también la deuda novada de las filiales españolas; se aísla el negocio español del grupo del negocio internacional; y se consigue que la deuda novada procedente de las filiales españolas absorbidas pueda subordinarse a la financiación que en el futuro se concederá a N1 (que será imprescindible

para garantizar la viabilidad del grupo) y permitirá simplificar los débitos y créditos recíprocos que puedan resultar de la ejecución de las garantías y recursos que los acreedores financieros tengan frente a las distintas sociedades del grupo (los cuales se extinguirán por confusión a resultas de la fusión).

4. Tras ello, se realizará una operación de segregación (primera segregación), en la que la consultante segregará en favor de una sociedad de nueva creación íntegramente participada por ella (sociedad N2), sus activos empresariales y las unidades de negocio de las filiales españolas absorbidas. El patrimonio traspasado se compone de las unidades de negocio del grupo español. Sin embargo, no se le transmitirá la deuda concursal novada ni de la consultante ni de las filiales españolas absorbidas, que permanecerá de momento en la consultante.

Esta primera segregación, también descrita en el convenio de acreedores, permite agrupar los negocios españoles bajo una entidad, N2, para favorecer el otorgamiento de una prenda sobre las participaciones de ésta que sirva para garantizar la nueva financiación que se concederá al grupo; y permite favorecer la inyección de nuevos fondos al grupo resultante y posibilitar su viabilidad futura.

5. Tras ello, la consultante realizará una nueva segregación de activos y pasivos en favor de N1 (segunda segregación), en la que se transmitirán a N1, entre otros activos, las participaciones de N2, las acciones y participaciones de las filiales internacionales del grupo titularidad de la consultante, y las participaciones de F11, junto con la deuda novada de la consultante (formada por la suya propia y por la de las filiales españolas absorbidas).

Esta segunda segregación supone prácticamente completar la hoja de ruta, pues con ella se transmite a N1 la totalidad del negocio de la consultante, que comenzará a desarrollar ex novo las actividades del grupo, siendo esta una de las condiciones esenciales del aseguramiento de la financiación adicional que a continuación se explicará.

Uno de los principios básicos de la hoja de ruta es que N1 no adquiera pasivos de la consultante distintos de los expresamente indicados en el convenio (básicamente la deuda novada). Por ello, la consultante tiene la intención de que el pasivo fiscal consistente en la obligación de integrar la parte del ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en su convenio de acreedores que habría quedado diferido en aplicación de las reglas de imputación temporal del Impuesto sobre Sociedades, no sea transmitido ni a N2 ni a N1.

6. Por último, N1 realizará una ampliación de capital dineraria y por compensación de créditos, siendo suscritas las nuevas participaciones por los acreedores de N1 y los accionistas de la consultante que así lo deseen, produciéndose, dentro del ejercicio 2015, la dilución de la consultante, que se convertirá en un accionista minoritario de N1 con menos de un 5% de su capital. Los fondos recibidos por N1 en la ampliación de capital junto con los que recibirá por la concesión de un crédito super senior por sus acreedores, permitirán la viabilidad futura del grupo y la continuidad de sus operaciones. Por otra parte, la consultante y todas sus filiales españolas han modificado su ejercicio social, de forma que su ejercicio fiscal 2014 finalizó el 30 de noviembre de 2014. Su actual ejercicio social se extiende desde el 1 de diciembre de 2014 al 30 de noviembre de 2015, por lo que les será de aplicación en ese ejercicio el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

## **CUESTIÓN PLANTEADA:**

1. En relación con el pasivo fiscal consistente en la obligación de integrar la parte del ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en el convenio de acreedores de la consultante, que habría quedado diferido en aplicación del artículo 19.14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se plantea si sería posible para ella optar por no aplicar en el ejercicio 2015 la regla de imputación temporal de dicho artículo.

2. El ingreso obtenido por la consultante con la aprobación de su convenio de acreedores proviene de la aceptación de quitas y esperas sobre sus deudas, deudas que aproximadamente en un 7,32% del total del pasivo de la consultante se mantenían con entidades españolas y extranjeras del grupo de la consultante y por tanto, vinculadas a efectos fiscales con ella. Se plantea si se vería afectada la consultante en los ejercicios finalizados el 30 de noviembre de 2014 y el 30 de noviembre de 2015 por alguna limitación al uso de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores para compensar el ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en su convenio de acreedores.

3. En aplicación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros del artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la consultante, en los ejercicios 2012 y 2013, solo ha deducido fiscalmente la cantidad mínima de 1 millón de euros permitida por dicho artículo (su beneficio operativo fue negativo). En consecuencia, la consultante, en el momento de la aprobación del convenio de acreedores, disponía de gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente para el ejercicio 2012 y para el ejercicio 2013 (computando, en este último caso, solo los gastos financieros devengados hasta el inicio del proceso concursal, puesto que los contabilizados a partir de ese momento, y hasta la aprobación de la finalización del concurso fueron eliminados fiscalmente mediante el correspondiente ajuste positivo al resultado contable). Esta cantidad de gastos financieros no deducibles acrecentó el pasivo pendiente de pago de la consultante y, por tanto, se ha visto afectada por la aprobación del convenio, quedando sometida a las quitas y esperas en él aprobadas. Se plantea si puede considerarse como no tributable a efectos del Impuesto sobre

Sociedades el ingreso contable derivado de la quita de los gastos financieros que no hayan resultado deducibles fiscalmente en el pasado debido a las restricciones establecidas en el artículo 20 citado. En caso positivo, si debería la consultante realizar un ajuste negativo a su resultado contable por el importe de dicho ingreso y, adicionalmente, eliminar el importe de gastos financieros pendientes de deducir en ejercicios futuros. O alternatively, si puede entenderse que los gastos financieros que no hayan resultado deducibles fiscalmente en el pasado, al ser objeto de quita de conformidad con lo acordado en el convenio de acreedores y generar el correspondiente ingreso contable, pasan automáticamente a ser fiscalmente deducibles de tal forma que anulen en su totalidad el ingreso generado por la quita.

4. Si tendrá derecho la fusión planteada a la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dado que la fusión se realizará entre entidades del mismo grupo mercantil, siendo por tanto la fecha de efectos contables de la fusión el 1 de diciembre de 2014, si será esa también la fecha de efectos fiscales, de tal forma que todas las operaciones realizadas por las filiales españolas desde ese día (incluidas las quitas y esperas aprobadas en el marco de los correspondientes procedimientos concursales) se entenderán realizadas por cuenta de la consultante y, por lo tanto, cualesquiera ingresos o pérdidas fiscales generadas como consecuencia de las quitas y esperas de las filiales españolas se compensará contra cualesquiera ingresos/gastos generados en dicho ejercicio fiscal por la consultante.

5. Si tendrá la primera segregación la consideración de aportación no dineraria de rama de actividad tal y como se define en el artículo 83 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a pesar de que no se transmita la deuda novada a N2. Y si tendrá la primera segregación derecho a la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VIII de su título VII.

6. La segunda segregación no se acogerá al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La fusión, las segregaciones y la ampliación de capital, se realizarán en el mismo ejercicio fiscal (antes del 30 de noviembre de 2015). Se plantea si permanecerá en la consultante la obligación de integrar en su base imponible el ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en su convenio de acreedores, no integrado en el ejercicio finalizado el 30 de noviembre de 2014 por la aplicación de la regla especial de imputación temporal del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así como el ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en los convenios de acreedores de las filiales españolas absorbidas por la consultante en la fusión. Y si la consultante podrá reconocer a efectos fiscales cualesquiera pérdidas realizadas en las transmisiones de acciones y participaciones y activos transmitidos en primer lugar a N2 y luego a N1 y cuya deducibilidad fiscal se encontrase diferida en virtud del régimen de neutralidad fiscal o de la restricción a la deducibilidad fiscal de pérdidas en transmisiones de acciones intragrupo (artículo 19.11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Y si pasarían a ser deducibles fiscalmente los deterioros de los créditos de la consultante frente a las que previamente eran sus entidades filiales (españolas o extranjeras).

## **CONTESTACION-COMPLETA:**

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) entró en vigor el día 1 de enero de 2015, siendo de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha.

Tal y como establece el artículo 26.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, al igual que el artículo 27.1 de la LIS, “el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad”.

De los datos facilitados en el escrito de consulta se desprende que en 2014, la entidad consultante inició un período impositivo el 1 de enero, que concluyó el 30 de noviembre, e inició otro el 1 de diciembre, que concluirá el 30 de noviembre de 2015. En consecuencia, el período impositivo que se iniciará el 1 de diciembre de 2015 será el primero al que resulte de aplicación la LIS, mientras que a los anteriores les seguirá siendo de aplicación el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

1. Pese a que en esta cuestión 1 en el escrito de consulta se alude a “ejercicio 2015”, a efectos de la presente contestación se entenderá que la cuestión planteada se refiere al ejercicio social de la consultante que se inició el 1 de diciembre de 2014.

El apartado 3 del artículo 10 del TRLIS establece que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

A su vez, el apartado 14 del artículo 19 del TRLIS establece que:

“14. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, 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.



No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior 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.”

Este apartado se añadió en virtud del Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial (y posteriormente en los mismos términos por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial), con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, siendo, por tanto, aplicable para convenios concursales que se aprueben con posterioridad a dicha fecha.

El convenio de acreedores de la consultante se aprobó judicialmente el 23 de mayo de 2014, por lo que le resultará de aplicación lo establecido en el apartado 14 del artículo 19 del TRLIS. Por tanto, el ingreso correspondiente al registro contable de las quitas y esperas consecuencia de la aprobación de su convenio de acreedores, se imputará en la base imponible de la consultante a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso. Se trata de un criterio de imputación temporal especial, aplicable a los supuestos que dicho precepto determinan.

2. El artículo 25 del TRLIS establece que:

“1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

(...)”

No obstante, el artículo 2.segundo.dos de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, establece que:

“Segundo. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien en los años 2014 (...)

(...)

Dos. Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2014 ó 2015, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.”

Si el volumen de operaciones de la entidad consultante supera la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a 1 de enero de 2014, o durante los doce meses anteriores a 1 de diciembre de 2014, en los períodos impositivos iniciados en dichas fechas, a los cuales se refiere la cuestión planteada, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del TRLIS, la consultante deberá tener en consideración las especialidades indicadas en el artículo 2.segundo.dos de la Ley 16/2013 transcrito. De acuerdo con dicho precepto, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con ella, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

En primer lugar ha de indicarse que el artículo 2.segundo.dos de la Ley 16/2013 hace referencia a las quitas, pero no a las esperas, que quedarán sometidas en los períodos impositivos iniciados en el año 2014 a la limitación a la compensación de bases imponibles negativas.

Por otra parte, en el escrito de consulta se manifiesta que el ingreso obtenido por la consultante con la aprobación de su convenio de acreedores proviene de la aceptación de quitas y esperas sobre sus deudas, deudas que aproximadamente en un 7,32% del total del pasivo de la consultante se mantenían con entidades españolas y extranjeras del grupo de la consultante y por tanto, vinculadas a efectos fiscales con ella.

El artículo 16.3 del TRLIS establece que:

“3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

(...)

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

(...)

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

Por su parte, la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, establece en su artículo 92 que son créditos subordinados, entre otros, los créditos de que fuera titular alguna de las personas especialmente relacionadas con el deudor, las cuales, de acuerdo con su artículo 93, incluyen, entre otras, a las sociedades que formen parte del mismo grupo que la sociedad declarada en concurso. De acuerdo con el artículo 122 de dicha Ley, los titulares de créditos subordinados no tendrán derecho de voto en la junta de acreedores.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas que recoge el artículo 2.segundo.dos de la Ley 16/2013 no resulta de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo.

A este respecto, la norma fiscal trata de evitar su aplicación en supuestos en que entre partes vinculadas se acuerde una quita. No obstante, en este caso concreto, de los preceptos de la Ley 22/2003 antes citados, se deriva que en el supuesto de un convenio de acreedores, su aceptación vendrá determinada por acreedores distintos de los titulares de créditos subordinados, por lo que debe entenderse que esta quita no deriva de un acuerdo con acreedores vinculados. Por tanto, en este supuesto, no se considera que las quitas sean consecuencia de un acuerdo con los acreedores vinculados con la consultante, de manera que la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a tales quitas.

3. El artículo 20 del TRLIS establece que:

“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por 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 la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

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 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 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 apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

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 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

(...)”

Según se manifiesta en el escrito de consulta, en aplicación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros del artículo 20 del TRLIS, la consultante, en los ejercicios 2012 y 2013, solo ha deducido fiscalmente la cantidad mínima de 1 millón de euros permitida por dicho artículo, quedándole gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente en el momento de la aprobación del convenio de acreedores. En base a la información facilitada en el escrito de consulta, a efectos de la presente contestación se presumirá que la totalidad de los gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente corresponden a gastos financieros que originaron deudas incluidas en el convenio de acreedores, y que quedaron sometidas a las quitas y esperas en él aprobadas.

Tales quitas y esperas habrán dado lugar al registro contable de un ingreso, que en una parte, corresponderá a la deuda por los gastos financieros indicados.

La consultante plantea si puede considerarse como no tributable a efectos del Impuesto sobre Sociedades el ingreso contable derivado de la quita de los gastos financieros que no hayan resultado deducibles fiscalmente en el pasado debido a las restricciones establecidas en el artículo 20 del TRLIS.

A este respecto, es necesario considerar que el artículo 20 del TRLIS establece una limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, pero permite que los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción puedan deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en él.

A este respecto, aquella parte del ingreso correspondiente al registro contable de las quitas y esperas que se refiera exclusivamente a la deuda correspondiente a gastos financieros devengados que hubieran generado gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente por la limitación establecida en el artículo 20 del TRLIS, no se integrará en la base imponible de la consultante, por corresponderse con un gasto financiero que no ha sido fiscalmente deducible, y que no lo será ya en el futuro al cancelarse con ocasión de la quita. En consecuencia, la consultante no debería integrar dicho ingreso en su base imponible, procediendo asimismo a eliminar los gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente correspondientes.

4. De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la fusión que se pretende realizar, así como las segregaciones y la ampliación de capital, se realizarán en el período impositivo de la consultante iniciado el 1 de diciembre de 2014.

El capítulo VIII del título VII del TRLIS regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Al respecto, el artículo 83.1 del TRLIS considera como fusión la operación por la cual:

“a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

(...)

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.”

En el ámbito mercantil, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen el concepto y los requisitos de las operaciones de fusión.

Por tanto, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple lo dispuesto en el artículo 83.1 del TRLIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo.

Por otra parte, el artículo 96.2 del TRLIS establece que:

“2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

(...)”

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 15 del TRLIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferentes, no es de aplicación el régimen especial.

En el escrito de consulta se indica que la operación de fusión planteada es una de las operaciones cuya ejecución se describe en el convenio de acreedores; con ella se consolida en cabeza de una única entidad la inmensa mayoría del negocio español del grupo; se simplifica este administrativamente, con el ahorro de costes que esto supone; se consolida en la consultante no solo su propia deuda novada, sino también la deuda novada de las filiales españolas; se aísla el negocio español del grupo del negocio internacional; y se consigue que la deuda novada procedente de las filiales españolas absorbidas pueda subordinarse a la financiación que en el futuro se concederá a N1 (que será imprescindible para garantizar la viabilidad del grupo) y permitirá simplificar los débitos y créditos recíprocos que puedan resultar de la ejecución de las garantías y recursos



que los acreedores financieros tengan frente a las distintas sociedades del grupo (los cuales se extinguirán por confusión a resultas de la fusión). Estos motivos se pueden considerar como económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS.

En relación a los aspectos formales que se derivan de la realización de una operación de fusión, es necesario hacer referencia a la posibilidad de retroacción de los efectos de la operación para determinar las rentas que serán objeto de imputación en las distintas sociedades.

En este sentido, el artículo 91 del TRLIS establece que “las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 83 de esta ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles”.

Al respecto, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su segunda parte, en la norma de registro y valoración 21ª, operaciones entre empresas del grupo, en su apartado 2.2.2, establece que:

“En las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

(...)”

Por tanto, dado que la norma mercantil en materia contable establece, en una operación de fusión entre empresas del grupo, como fecha a efectos contables de la operación, la correspondiente al inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión, la imputación fiscal de las rentas de las operaciones realizadas por las sociedades absorbidas que se extinguen a causa de la fusión, se realizará de acuerdo con la referida fecha. De acuerdo con lo anterior, dicha fecha tendrá los efectos previstos en el mencionado artículo 91 del TRLIS respecto del criterio de imputación de rentas, desde el punto de vista fiscal, es decir, se acepta fiscalmente la retroacción contable.

En consecuencia, a efectos fiscales, las rentas de las operaciones realizadas por las filiales absorbidas por la consultante desde el 1 de diciembre de 2014 se imputarán a esta última. Ello incluirá, en su caso, las rentas derivadas de las quitas y esperas aprobadas en sus correspondientes procedimientos concursales.

5. En la regulación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea del capítulo VIII del título VII del TRLIS, el artículo 83.3 de dicho TRLIS establece que:

“3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.”

A efectos mercantiles el artículo 68 de la Ley 3/2009, incluye como una de las modalidades de escisión a la segregación, definida en su artículo 71 como “el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias”.

Dado que a efectos de la aplicación del régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS se regula específicamente la figura de la aportación no dineraria de ramas de actividad a que anteriormente se ha hecho referencia, será en este último concepto en el que se encuadraría la operación planteada a efectos de la aplicación del régimen especial.

A tal efecto, el artículo 83.4 del TRLIS establece que:

“4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.”

Así pues, sólo aquellas operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad”, de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio transmitido determine la existencia de una explotación económica en sede de la sociedad transmitente, constitutiva de una rama de actividad que se segrega y transmite en su conjunto a la entidad adquirente, de tal manera que ésta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, la operación a que se refiere la consulta podría cumplir los requisitos formales del artículo 83.3 del TRLIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII de su título VII.

Estas circunstancias parecen cumplirse en la operación planteada en el escrito de consulta, en la que la consultante aportará a N2 sus activos empresariales y las unidades de negocio de las filiales españolas absorbidas, componiéndose el patrimonio traspasado se compone de las unidades de negocio del grupo español. No obstante, se trata de cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

A su vez, el artículo 83.4 establece que podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan. Este traspaso es opcional, desde la perspectiva fiscal, por lo que no se verá afectada la naturaleza de la rama de actividad aportada por el hecho de que no se aportasen parte o la totalidad de dichas deudas. En este sentido, en el escrito de consulta se manifiesta que no se le transmitirá a N2 la deuda concursal novada ni de la consultante ni de las filiales españolas absorbidas. Asimismo, según parece desprenderse de la información facilitada en el escrito de consulta en relación a la cuestión 6 planteada, tampoco se le transmitirán a N2 los créditos de la consultante frente a sus filiales.

Por otra parte, en el escrito de consulta se indica que la operación de segregación planteada permite agrupar los negocios españoles bajo una entidad, N2, para favorecer el otorgamiento de una prenda sobre las participaciones de ésta que sirva para garantizar la nueva financiación que se concederá al grupo; y permite favorecer la inyección de nuevos fondos al grupo resultante y posibilitar su viabilidad futura. Estos motivos se pueden considerar económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS anteriormente transcrito.

6. De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, tras realizar esta primera segregación, la consultante realizará una segunda segregación de activos y pasivos en favor de N1, en la que se transmitirán a esta última, entre otros activos, las participaciones de N2, las acciones y participaciones de las filiales internacionales del grupo titularidad de la consultante, y las participaciones de F11, junto con la deuda novada de la consultante (formada por la suya propia y por la de las filiales españolas absorbidas).

Por último, N1 realizará una ampliación de capital dineraria y por compensación de créditos, siendo suscritas las nuevas participaciones por los acreedores de N1 y los accionistas de la consultante que así lo deseen, produciéndose, dentro del ejercicio 2015, la dilución de la consultante, que se convertirá en un accionista minoritario de N1 con menos de un 5% de su capital.

De acuerdo con el apartado 14 del artículo 19 del TRLIS anteriormente transcrito, el ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, 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, si bien, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior 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.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la consultante va a aportar la deuda novada (formada por la suya propia y por la de las filiales españolas absorbidas) a N1. La operación en virtud de la que se efectúa esta transmisión no se acogerá al régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, por lo que no resultará de aplicación la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias que regula su artículo 90.

El apartado 14 del artículo 19 del TRLIS establece la regla de imputación temporal para determinadas operaciones de quita o espera. No obstante, si, como ocurre en este supuesto, se produce la transmisión de la deuda novada a través de una operación de aportación que no se acoge al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, dicha transmisión determina la integración en la base imponible de la entidad transmitente de todo el ingreso pendiente de integrar con ocasión de la aplicación de dicha regla especial, al transmitirse la deuda que la generó.

Por otra parte, tal y como se expone en el escrito de consulta, la consultante va a aportar a N1 las participaciones que tenía en N2, las acciones y participaciones de las filiales internacionales del grupo titularidad de la consultante, y las participaciones de F11.

Teniendo en cuenta que, como ya se ha indicado, la citada aportación no se acogerá al régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, resultará de aplicación el artículo 15 del TRLIS, que establece que:

“(…)

2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

(…)

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, (…).

(...)

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley.

3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. (...)

(...)

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

(...)"

Junto a ello, el apartado 11 del artículo 19 del TRLIS establece que:

"11. Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades 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, se imputarán en el período impositivo en que dichos valores sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida."

En el supuesto de que con motivo de la aportación que realizará a favor de N1 se generaran rentas negativas en la consultante por la transmisión de las participaciones que tenía en N2, las acciones y participaciones de las filiales internacionales del grupo titularidad de la consultante, y las participaciones de F11, dichas rentas negativas no podrían imputarse, en principio, en el período impositivo de la transmisión, en la medida en que la consultante y N1 forman parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, puesto que, según parece posible suponer de la información facilitada en el escrito de consulta, tras la aportación la consultante participará en N1 en un 100%. Sin embargo, según se indica en el escrito de consulta, en ese mismo período impositivo (iniciado el 1 de diciembre de 2014), N1 realizará una ampliación de capital, siendo suscritas las nuevas participaciones por los acreedores de N1 y los accionistas de la consultante que así lo deseen, produciéndose la dilución de la consultante, que se convertirá en un accionista minoritario de N1 con menos de un 5% de su capital. En la medida en que tal situación conlleve a que la consultante y N1 dejen de formar parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, las referidas rentas negativas se integrarán en la base imponible de la entidad transmitente.

Por último, en esta cuestión 6 planteada en el escrito de consulta, parece señalarse la posibilidad de que la consultante, tras todas las operaciones analizadas, mantuviese créditos frente a sus antiguas filiales (españolas o extranjeras), pese a que del escrito de consulta también parece desprenderse que la fusión planteada supondría la extinción de débitos y créditos recíprocos por confusión (al menos en las filiales españolas).

A este respecto, el apartado 2 del artículo 12 del TRLIS establece que:

"2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.

2.º Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.

3.º Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envejecimiento de la garantía.

4.º Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.

5.º Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

(...).”

De acuerdo con este precepto, no serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

En este sentido, el apartado 3 del artículo 16 del TRLIS anteriormente citado establece que:

“3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.

La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

En la medida en que la ampliación de capital de N1 anteriormente citada conlleve que la consultante y N1 dejen de ser entidades vinculadas en los términos del apartado

3 del artículo 16 del TRLIS transcrito, la consultante podría deducir, en su caso, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de sus antiguas filiales, en el supuesto de que se cumplieran los restantes requisitos del apartado 2 del artículo 12 del TRLIS antes transcrito.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



## CONSULTAS TRIBUTARIAS

### Tributación en IRPF que corresponde a las retribuciones satisfechas por la sociedad a socio-administrador por su funciones de albañil.

CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 28/05/2015 (V1666-15)

#### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

La entidad consultante se dedica a la actividad de albañilería y pequeños trabajos de construcción, contando para ello con trabajadores asalariados o por cuenta ajena.

Se encuentra participada por dos socios. Uno de los socios, s1, posee el 98% de las participaciones sociales, es administrador único, y está encuadrado en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social.

El socio s1 viene prestando sus servicios para la mercantil como albañil, utilizando todos los medios propiedad de la entidad, y realizando todas y cada una de las tareas inherentes a su condición de albañil. No obstante, también realiza tareas propias de su condición de administrador. Como consecuencia de ambas actividades percibe una retribución mensual.

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, tributación que corresponde a las retribuciones satisfechas por la sociedad a los socios por los servicios prestados por estos. Si dichas retribuciones son deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

#### CONTESTACION-COMPLETA:

##### *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:*

En lo que respecta a las actividades correspondientes al cargo de administrador, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la 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 (BOE de 29 de noviembre de 2006) –en adelante LIRPF-, que establece que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo “Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.

Por último, en caso de que la sociedad no satisfaga ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, el administrador no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto.

Por otro lado, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la calificación de los servicios prestados por el socio a la sociedad distintos de los que, en su caso, derivasen de su condición de administrador, debe tenerse en cuenta, por un lado, lo establecido en el primer párrafo del artículo 17.1 de la 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 (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF-, el cual señala que:

“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.”.

Por otra parte, debe igualmente tenerse en cuenta lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 27.1 de la LIRPF, que en la nueva redacción dada por el artículo primero. Dieciséis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), con vigencia a partir de 1 de enero de 2015, establece que:

“1. 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.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”.

En el presente caso, las actividades que constituyen el objeto de la sociedad y que el socio desarrolla, no tienen la naturaleza de actividades profesionales en los términos establecidos en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF antes reproducido, por lo que no les sería de aplicación dicho párrafo.

Teniendo en cuenta lo anterior, con independencia de la naturaleza laboral o no que una a los socios con la sociedad, y del régimen de afiliación a la Seguridad Social que corresponda a los socios, debe considerarse que los rendimientos satisfechos a éstos por el desarrollo de las actividades empresariales que constituyen el objeto de la sociedad tienen la naturaleza de rendimientos de trabajo de los establecidos, con carácter general, en el artículo 17.1 de la LIRPF, al no concurrir en aquéllos los requisitos establecidos en los dos primeros párrafos del artículo 27.1 de la LIRPF.

A efectos de valorar la retribución correspondiente a dichos servicios distintos de los correspondientes al cargo de administrador, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que “La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, referencia que debe entenderse efectuada a partir de 1 de enero de 2015 al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

#### ***Impuesto sobre Sociedades:***

El artículo 10.3 de la LIS dispone que “En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Adicionalmente, el artículo 11 de la LIS establece que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

(...)”.

Y el artículo 18 de la LIS dispone que:



“1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

(...)”

En línea con lo anterior, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos, valoración conforme a valor de mercado en caso de vinculación, salvo la correspondiente a la retribución de los administradores en el ejercicio de sus funciones, justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

En particular, el artículo 15 de la LIS señala que:

“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

(...)

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

(...)”

Asimismo, es necesario hacer mención a lo dispuesto en el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en virtud del cual:

“1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos.”

En virtud de todo lo anterior, las retribuciones que perciba el socio-administrador, correspondientes a la prestación de servicios como albañil así como a la prestación de servicios propios de su cargo de administrador, siempre que esta última cumpla con los requisitos mercantiles exigidos en el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, en la medida en que cumplan los requisitos legalmente establecidos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



# IS: Sociedad en concurso de Acreedores. Posibilidad de optar por no aplicar en ejercicio 2015 la regla de imputación temporal del art.19.14 por quitas

CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 26/05/2015 ([V1625-15](#))

## DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

La entidad consultante, sociedad anónima, debido a la situación de insolvencia por la que atravesaba, presentó en abril de 2013 solicitud de concurso voluntario de acreedores ante los Juzgados de lo Mercantil.

El Juzgado de lo Mercantil dictó sentencia en mayo de 2014 en virtud de la cual quedaba aprobado judicialmente el convenio de acreedores, que contempla una serie de acuerdos y pasos entre los que destacan los siguientes:

- Una quita del 90% o del 97,5% de los créditos de la entidad en función de la propuesta de las que se incluyen en el convenio de acreedores (alternativa o básica) por la que hayan optado los acreedores.

- Una espera en el pago de los créditos, tras la aplicación de la quita, que oscilará entre los 8,5 y los 30 años, en función de la propuesta antes citada (alternativa o básica) y del tipo de crédito (ordinario o subordinado).

- La reestructuración de la deuda de las filiales españolas a través de los correspondientes concursos de acreedores, los cuales se encuentran en su mayoría en curso.

- La realización de una serie de operaciones de reestructuración que afectan a las entidades del grupo de la consultante, tras las cuales una entidad de nueva creación (la sociedad N1) será la titular de la práctica totalidad de los activos y pasivos del grupo y cuyas participaciones serán titularidad, en más de un 95%, de los acreedores de N1 y de los accionistas de la consultante que así lo deseen, y en el porcentaje restante (que nunca alcanzará el 5%), de la consultante.

Como consecuencia de las quitas y esperas de la deuda derivadas del convenio, la consultante ha obtenido un ingreso financiero que se ha incluido en su cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2014.

En un calendario de actuaciones denominado "hoja de ruta"; se recogen todos los pasos y operaciones descritos en el convenio de acreedores así como el momento temporal en que deberían realizarse:

1. Como primera fase, una vez cerrado el proceso concursal de la consultante y de su filial la sociedad F1, se tramitarán los respectivos procesos concursales del resto de filiales españolas del grupo. Tras su finalización, se confía en haber reestructurado (mediante la implementación de acuerdos de quitas y esperas) la deuda de dichas filiales, que será ya, por tanto, una deuda novada.

2. Tras ello, la consultante adquirirá determinadas participaciones en sus filiales, que actualmente posee a través de otras entidades del grupo. En particular, la consultante adquirirá: el 100% de F2, el 100% de F3, el 96,01% de F4, el 99,99% de F5, el 0,176% de F1, y el 9,64% de F6. El objetivo será consolidar en la consultante el 100% de las participaciones del grupo en dichas filiales.

3. Tras ello, la consultante absorberá, mediante una fusión por absorción, la mayoría de sus filiales españolas. En concreto, a F1, F2, F3, F4, F5, F6, F7, F8, F9, y F10 (las filiales españolas). La consultante, previamente a la fusión, tendrá el 100% del capital social de la mayoría de las filiales absorbidas.

La fusión será realiza por los siguientes motivos: es una de las operaciones cuya ejecución se describe en el convenio de acreedores; con ella se consolida en cabeza de una única entidad la inmensa mayoría del negocio español del grupo; se simplifica este administrativamente, con el ahorro de costes que esto supone; se consolida en la consultante no solo su propia deuda novada, sino también la deuda novada de las filiales españolas; se aísla el negocio español del grupo del negocio internacional; y se consigue que la deuda novada procedente de las filiales españolas absorbidas pueda subordinarse a la financiación que en el futuro se concederá a N1 (que será imprescindible para garantizar la viabilidad del grupo) y permitirá simplificar los débitos y créditos recíprocos que puedan resultar de la ejecución de las garantías y recursos que los acreedores

financieros tengan frente a las distintas sociedades del grupo (los cuales se extinguirán por confusión a resultas de la fusión).

4. Tras ello, se realizará una operación de segregación (primera segregación), en la que la consultante segregará en favor de una sociedad de nueva creación íntegramente participada por ella (sociedad N2), sus activos empresariales y las unidades de negocio de las filiales españolas absorbidas. El patrimonio traspasado se compone de las unidades de negocio del grupo español. Sin embargo, no se le transmitirá la deuda concursal novada ni de la consultante ni de las filiales españolas absorbidas, que permanecerá de momento en la consultante.

Esta primera segregación, también descrita en el convenio de acreedores, permite agrupar los negocios españoles bajo una entidad, N2, para favorecer el otorgamiento de una prenda sobre las participaciones de ésta que sirva para garantizar la nueva financiación que se concederá al grupo; y permite favorecer la inyección de nuevos fondos al grupo resultante y posibilitar su viabilidad futura.

5. Tras ello, la consultante realizará una nueva segregación de activos y pasivos en favor de N1 (segunda segregación), en la que se transmitirán a N1, entre otros activos, las participaciones de N2, las acciones y participaciones de las filiales internacionales del grupo titularidad de la consultante, y las participaciones de F11, junto con la deuda novada de la consultante (formada por la suya propia y por la de las filiales españolas absorbidas).

Esta segunda segregación supone prácticamente completar la hoja de ruta, pues con ella se transmite a N1 la totalidad del negocio de la consultante, que comenzará a desarrollar ex novo las actividades del grupo, siendo esta una de las condiciones esenciales del aseguramiento de la financiación adicional que a continuación se explicará.

Uno de los principios básicos de la hoja de ruta es que N1 no adquiera pasivos de la consultante distintos de los expresamente indicados en el convenio (básicamente la deuda novada). Por ello, la consultante tiene la intención de que el pasivo fiscal consistente en la obligación de integrar la parte del ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en su convenio de acreedores que habría quedado diferido en aplicación de las reglas de imputación temporal del Impuesto sobre Sociedades, no sea transmitido ni a N2 ni a N1.

6. Por último, N1 realizará una ampliación de capital dineraria y por compensación de créditos, siendo suscritas las nuevas participaciones por los acreedores de N1 y los accionistas de la consultante que así lo deseen, produciéndose, dentro del ejercicio 2015, la dilución de la consultante, que se convertirá en un accionista minoritario de N1 con menos de un 5% de su capital. Los fondos recibidos por N1 en la ampliación de capital junto con los que recibirá por la concesión de un crédito super senior por sus acreedores, permitirán la viabilidad futura del grupo y la continuidad de sus operaciones.

Por otra parte, la consultante y todas sus filiales españolas han modificado su ejercicio social, de forma que su ejercicio fiscal 2014 finalizó el 30 de noviembre de 2014. Su actual ejercicio social se extiende desde el 1 de diciembre de 2014 al 30 de noviembre de 2015, por lo que les será de aplicación en ese ejercicio el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

## **CUESTIÓN PLANTEADA:**

1. En relación con el pasivo fiscal consistente en la obligación de integrar la parte del ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en el convenio de acreedores de la consultante, que habría quedado diferido en aplicación del artículo 19.14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se plantea si sería posible para ella optar por no aplicar en el ejercicio 2015 la regla de imputación temporal de dicho artículo.

2. El ingreso obtenido por la consultante con la aprobación de su convenio de acreedores proviene de la aceptación de quitas y esperas sobre sus deudas, deudas que aproximadamente en un 7,32% del total del pasivo de la consultante se mantenían con entidades españolas y extranjeras del grupo de la consultante y por tanto, vinculadas a efectos fiscales con ella. Se plantea si se vería afectada la consultante en los ejercicios finalizados el 30 de noviembre de 2014 y el 30 de noviembre de 2015 por alguna limitación al uso de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores para compensar el ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en su convenio de acreedores.

3. En aplicación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros del artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la consultante, en los ejercicios 2012 y 2013, solo ha deducido fiscalmente la cantidad mínima de 1 millón de euros permitida por dicho artículo (su beneficio operativo fue negativo). En consecuencia, la consultante, en el momento de la aprobación del convenio de acreedores, disponía de gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente para el ejercicio 2012 y para el ejercicio 2013 (computando, en este último caso, solo los gastos financieros devengados hasta el inicio del proceso concursal, puesto que los contabilizados a partir de ese momento, y hasta la aprobación de la finalización del concurso fueron eliminados fiscalmente mediante el correspondiente ajuste positivo al resultado contable). Esta cantidad de gastos financieros no deducibles acrecentó el pasivo pendiente de pago de la consultante y, por tanto, se ha visto afectada por la aprobación del convenio, quedando sometida a las quitas y esperas en él aprobadas. Se plantea si puede considerarse como no tributable a efectos del Impuesto sobre Sociedades el ingreso contable derivado de la quita de los gastos financieros que no hayan resultado deducibles fiscalmente en el pasado debido a las restricciones establecidas

en el artículo 20 citado. En caso positivo, si debería la consultante realizar un ajuste negativo a su resultado contable por el importe de dicho ingreso y, adicionalmente, eliminar el importe de gastos financieros pendientes de deducir en ejercicios futuros. O alternativamente, si puede entenderse que los gastos financieros que no hayan resultado deducibles fiscalmente en el pasado, al ser objeto de quita de conformidad con lo acordado en el convenio de acreedores y generar el correspondiente ingreso contable, pasan automáticamente a ser fiscalmente deducibles de tal forma que anulen en su totalidad el ingreso generado por la quita.

4. Si tendrá derecho la fusión planteada a la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Dado que la fusión se realizará entre entidades del mismo grupo mercantil, siendo por tanto la fecha de efectos contables de la fusión el 1 de diciembre de 2014, si será esa también la fecha de efectos fiscales, de tal forma que todas las operaciones realizadas por las filiales españolas desde ese día (incluidas las quitas y esperas aprobadas en el marco de los correspondientes procedimientos concursales) se entenderán realizadas por cuenta de la consultante y, por lo tanto, cualesquiera ingresos o pérdidas fiscales generadas como consecuencia de las quitas y esperas de las filiales españolas se compensará contra cualesquiera ingresos/gastos generados en dicho ejercicio fiscal por la consultante.

5. Si tendrá la primera segregación la consideración de aportación no dineraria de rama de actividad tal y como se define en el artículo 83 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a pesar de que no se transmita la deuda novada a N2. Y si tendrá la primera segregación derecho a la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VIII de su título VII.

6. La segunda segregación no se acogerá al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La fusión, las segregaciones y la ampliación de capital, se realizarán en el mismo ejercicio fiscal (antes del 30 de noviembre de 2015). Se plantea si permanecerá en la consultante la obligación de integrar en su base imponible el ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en su convenio de acreedores, no integrado en el ejercicio finalizado el 30 de noviembre de 2014 por la aplicación de la regla especial de imputación temporal del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, así como el ingreso derivado de las quitas y esperas aprobadas en los convenios de acreedores de las filiales españolas absorbidas por la consultante en la fusión. Y si la consultante podrá reconocer a efectos fiscales cualesquiera pérdidas realizadas en las transmisiones de acciones y participaciones y activos transmitidos en primer lugar a N2 y luego a N1 y cuya deducibilidad fiscal se encontrase diferida en virtud del régimen de neutralidad fiscal o de la restricción a la deducibilidad fiscal de pérdidas en transmisiones de acciones intragrupo (artículo 19.11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Y si pasarían a ser deducibles fiscalmente los deterioros de los créditos de la consultante frente a las que previamente eran sus entidades filiales (españolas o extranjeras).

## **CONTESTACION-COMPLETA:**

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) entró en vigor el día 1 de enero de 2015, siendo de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha.

Tal y como establece el artículo 26.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, al igual que el artículo 27.1 de la LIS, “el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad”.

De los datos facilitados en el escrito de consulta se desprende que en 2014, la entidad consultante inició un período impositivo el 1 de enero, que concluyó el 30 de noviembre, e inició otro el 1 de diciembre, que concluirá el 30 de noviembre de 2015. En consecuencia, el período impositivo que se iniciará el 1 de diciembre de 2015 será el primero al que resulte de aplicación la LIS, mientras que a los anteriores les seguirá siendo de aplicación el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

1. Pese a que en esta cuestión 1 en el escrito de consulta se alude a “ejercicio 2015”, a efectos de la presente contestación se entenderá que la cuestión planteada se refiere al ejercicio social de la consultante que se inició el 1 de diciembre de 2014.

El apartado 3 del artículo 10 del TRLIS establece que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

A su vez, el apartado 14 del artículo 19 del TRLIS establece que:

“14. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, 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.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior 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.”

Este apartado se añadió en virtud del Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial (y posteriormente en los mismos términos por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial), con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, siendo, por tanto, aplicable para convenios concursales que se aprueben con posterioridad a dicha fecha.

El convenio de acreedores de la consultante se aprobó judicialmente el 23 de mayo de 2014, por lo que le resultará de aplicación lo establecido en el apartado 14 del artículo 19 del TRLIS. Por tanto, el ingreso correspondiente al registro contable de las quitas y esperas consecuencia de la aprobación de su convenio de acreedores, se imputará en la base imponible de la consultante a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso. Se trata de un criterio de imputación temporal especial, aplicable a los supuestos que dicho precepto determinan.

2. El artículo 25 del TRLIS establece que:

“1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

(...)”

No obstante, el artículo 2.segundo.dos de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, establece que:

“Segundo. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien en los años 2014 (...)

(...)

Dos. Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2014 ó 2015, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.”

Si el volumen de operaciones de la entidad consultante supera la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a 1 de enero de 2014, o durante los doce meses anteriores a 1 de diciembre de 2014, en los períodos impositivos iniciados en dichas fechas, a los cuales se refiere la cuestión planteada, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del TRLIS, la consultante deberá tener en consideración las especialidades indicadas en el artículo 2.segundo.dos de la Ley 16/2013 transcrito. De acuerdo con dicho precepto, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con ella, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

En primer lugar ha de indicarse que el artículo 2.segundo.dos de la Ley 16/2013 hace referencia a las quitas, pero no a las esperas, que quedarán sometidas en los períodos impositivos iniciados en el año 2014 a la limitación a la compensación de bases imponibles negativas.

Por otra parte, en el escrito de consulta se manifiesta que el ingreso obtenido por la consultante con la aprobación de su convenio de acreedores proviene de la aceptación de quitas y esperas sobre sus deudas, deudas que aproximadamente en un 7,32% del total del pasivo de la consultante se mantenían con entidades españolas y extranjeras del grupo de la consultante y por tanto, vinculadas a efectos fiscales con ella.

El artículo 16.3 del TRLIS establece que:

“3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

(...)

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

(...)

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

Por su parte, la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, establece en su artículo 92 que son créditos subordinados, entre otros, los créditos de que fuera titular alguna de las personas especialmente relacionadas con el deudor, las cuales, de acuerdo con su artículo 93, incluyen, entre otras, a las sociedades que formen parte del mismo grupo que la sociedad declarada en concurso. De acuerdo con el artículo 122 de dicha Ley, los titulares de créditos subordinados no tendrán derecho de voto en la junta de acreedores.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas que recoge el artículo 2.segundo.dos de la Ley 16/2013 no resulta de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo.

A este respecto, la norma fiscal trata de evitar su aplicación en supuestos en que entre partes vinculadas se acuerde una quita. No obstante, en este caso concreto, de los preceptos de la Ley 22/2003 antes citados, se deriva que en el supuesto de un convenio de acreedores, su aceptación vendrá determinada por acreedores distintos de los titulares de créditos subordinados, por lo que debe entenderse que esta quita no deriva de un acuerdo con acreedores vinculados. Por tanto, en este supuesto, no se considera que las quitas sean consecuencia de un acuerdo con los acreedores vinculados con la consultante, de manera que la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a tales quitas.

3. El artículo 20 del TRLIS establece que:

“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por 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 la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

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 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 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 apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

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 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

(...)”

Según se manifiesta en el escrito de consulta, en aplicación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros del artículo 20 del TRLIS, la consultante, en los ejercicios 2012 y 2013, solo ha deducido fiscalmente la cantidad mínima de 1 millón de euros permitida por dicho artículo, quedándole gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente en el momento de la aprobación del convenio de acreedores. En base a la información facilitada en el escrito de consulta, a efectos de la presente contestación se presumirá que la totalidad de los gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente corresponden a gastos financieros que originaron deudas incluidas en el convenio de acreedores, y que quedaron sometidas a las quitas y esperas en él aprobadas.

Tales quitas y esperas habrán dado lugar al registro contable de un ingreso, que en una parte, corresponderá a la deuda por los gastos financieros indicados.

La consultante plantea si puede considerarse como no tributable a efectos del Impuesto sobre Sociedades el ingreso contable derivado de la quita de los gastos financieros que no hayan resultado deducibles fiscalmente en el pasado debido a las restricciones establecidas en el artículo 20 del TRLIS.



A este respecto, es necesario considerar que el artículo 20 del TRLIS establece una limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, pero permite que los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción puedan deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en él.

A este respecto, aquella parte del ingreso correspondiente al registro contable de las quitas y esperas que se refiera exclusivamente a la deuda correspondiente a gastos financieros devengados que hubieran generado gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente por la limitación establecida en el artículo 20 del TRLIS, no se integrará en la base imponible de la consultante, por corresponderse con un gasto financiero que no ha sido fiscalmente deducible, y que no lo será ya en el futuro al cancelarse con ocasión de la quita. En consecuencia, la consultante no debería integrar dicho ingreso en su base imponible, procediendo asimismo a eliminar los gastos financieros netos pendientes de deducir fiscalmente correspondientes.

4. De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la fusión que se pretende realizar, así como las segregaciones y la ampliación de capital, se realizarán en el período impositivo de la consultante iniciado el 1 de diciembre de 2014.

El capítulo VIII del título VII del TRLIS regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Al respecto, el artículo 83.1 del TRLIS considera como fusión la operación por la cual:

“a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

(...)

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.”

En el ámbito mercantil, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen el concepto y los requisitos de las operaciones de fusión.

Por tanto, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple lo dispuesto en el artículo 83.1 del TRLIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo.

Por otra parte, el artículo 96.2 del TRLIS establece que:

“2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

(...)”

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 15 del TRLIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferentes, no es de aplicación el régimen especial.

En el escrito de consulta se indica que la operación de fusión planteada es una de las operaciones cuya ejecución se describe en el convenio de acreedores; con ella se consolida en cabeza de una única entidad la inmensa mayoría del negocio español del grupo; se simplifica este administrativamente, con el ahorro de costes que esto supone; se consolida en la consultante no solo su propia deuda novada, sino también la deuda novada de las filiales españolas; se aísla el negocio español del grupo del negocio internacional; y se consigue que la deuda novada procedente de las filiales españolas absorbidas pueda subordinarse a la financiación que en el futuro se concederá a N1 (que será imprescindible para garantizar la viabilidad del grupo) y permitirá simplificar los débitos y créditos recíprocos que puedan resultar de la ejecución de las garantías y recursos

que los acreedores financieros tengan frente a las distintas sociedades del grupo (los cuales se extinguirán por confusión a resultas de la fusión). Estos motivos se pueden considerar como económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS.

En relación a los aspectos formales que se derivan de la realización de una operación de fusión, es necesario hacer referencia a la posibilidad de retroacción de los efectos de la operación para determinar las rentas que serán objeto de imputación en las distintas sociedades.

En este sentido, el artículo 91 del TRLIS establece que “las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 83 de esta ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles”.

Al respecto, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su segunda parte, en la norma de registro y valoración 21ª, operaciones entre empresas del grupo, en su apartado 2.2.2, establece que:

“En las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

(...)”

Por tanto, dado que la norma mercantil en materia contable establece, en una operación de fusión entre empresas del grupo, como fecha a efectos contables de la operación, la correspondiente al inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión, la imputación fiscal de las rentas de las operaciones realizadas por las sociedades absorbidas que se extinguen a causa de la fusión, se realizará de acuerdo con la referida fecha. De acuerdo con lo anterior, dicha fecha tendrá los efectos previstos en el mencionado artículo 91 del TRLIS respecto del criterio de imputación de rentas, desde el punto de vista fiscal, es decir, se acepta fiscalmente la retroacción contable.

En consecuencia, a efectos fiscales, las rentas de las operaciones realizadas por las filiales absorbidas por la consultante desde el 1 de diciembre de 2014 se imputarán a esta última. Ello incluirá, en su caso, las rentas derivadas de las quitas y esperas aprobadas en sus correspondientes procedimientos concursales.

5. En la regulación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea del capítulo VIII del título VII del TRLIS, el artículo 83.3 de dicho TRLIS establece que:

“3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.”

A efectos mercantiles el artículo 68 de la Ley 3/2009, incluye como una de las modalidades de escisión a la segregación, definida en su artículo 71 como “el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias”.

Dado que a efectos de la aplicación del régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS se regula específicamente la figura de la aportación no dineraria de ramas de actividad a que anteriormente se ha hecho referencia, será en este último concepto en el que se encuadraría la operación planteada a efectos de la aplicación del régimen especial.

A tal efecto, el artículo 83.4 del TRLIS establece que:

“4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.”

Así pues, sólo aquellas operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad”, de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio transmitido determine la existencia de una explotación económica en sede de la sociedad transmitente, constitutiva de una rama de actividad que se segrega y transmite en su conjunto a la entidad adquirente, de tal manera que ésta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, la operación a que se refiere la consulta podría cumplir los requisitos formales del artículo 83.3 del TRLIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII de su título VII.

Estas circunstancias parecen cumplirse en la operación planteada en el escrito de consulta, en la que la consultante aportará a N2 sus activos empresariales y las unidades de negocio de las filiales españolas absorbidas, componiéndose el patrimonio traspasado se compone de las unidades de negocio del grupo español. No obstante, se trata de cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

A su vez, el artículo 83.4 establece que podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan. Este traspaso es opcional, desde la perspectiva fiscal, por lo que no se verá afectada la naturaleza de la rama de actividad aportada por el hecho de que no se aportasen parte o la totalidad de dichas deudas. En este sentido, en el escrito de consulta se manifiesta que no se le transmitirá a N2 la deuda concursal novada ni de la consultante ni de las filiales españolas absorbidas. Asimismo, según parece desprenderse de la información facilitada en el escrito de consulta en relación a la cuestión 6 planteada, tampoco se le transmitirán a N2 los créditos de la consultante frente a sus filiales.

Por otra parte, en el escrito de consulta se indica que la operación de segregación planteada permite agrupar los negocios españoles bajo una entidad, N2, para favorecer el otorgamiento de una prenda sobre las participaciones de ésta que sirva para garantizar la nueva financiación que se concederá al grupo; y permite favorecer la inyección de nuevos fondos al grupo resultante y posibilitar su viabilidad futura. Estos motivos se pueden considerar económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS anteriormente transcrito.

6. De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, tras realizar esta primera segregación, la consultante realizará una segunda segregación de activos y pasivos en favor de N1, en la que se transmitirán a esta última, entre otros activos, las participaciones de N2, las acciones y participaciones de las filiales internacionales del grupo titularidad de la consultante, y las participaciones de F11, junto con la deuda novada de la consultante (formada por la suya propia y por la de las filiales españolas absorbidas).

Por último, N1 realizará una ampliación de capital dineraria y por compensación de créditos, siendo suscritas las nuevas participaciones por los acreedores de N1 y los accionistas de la consultante que así lo deseen, produciéndose, dentro del ejercicio 2015, la dilución de la consultante, que se convertirá en un accionista minoritario de N1 con menos de un 5% de su capital.

De acuerdo con el apartado 14 del artículo 19 del TRLIS anteriormente transcrito, el ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, 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, si bien, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior 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.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la consultante va a aportar la deuda novada (formada por la suya propia y por la de las filiales españolas absorbidas) a N1. La operación en virtud de la que se efectúa esta transmisión no se acogerá al régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, por lo que no resultará de aplicación la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias que regula su artículo 90.

El apartado 14 del artículo 19 del TRLIS establece la regla de imputación temporal para determinadas operaciones de quita o espera. No obstante, si, como ocurre en este supuesto, se produce la transmisión de la deuda novada a través de una operación de aportación que no se acoge al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, dicha transmisión determina la integración en la base imponible de la entidad transmitente de todo el ingreso pendiente de integrar con ocasión de la aplicación de dicha regla especial, al transmitirse la deuda que la generó.

Por otra parte, tal y como se expone en el escrito de consulta, la consultante va a aportar a N1 las participaciones que tenía en N2, las acciones y participaciones de las filiales internacionales del grupo titularidad de la consultante, y las participaciones de F11.

Teniendo en cuenta que, como ya se ha indicado, la citada aportación no se acogerá al régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, resultará de aplicación el artículo 15 del TRLIS, que establece que:

“(…)

2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

(…)

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, (…).

(...)

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley.

3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. (...)

(...)

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

(...)"

Junto a ello, el apartado 11 del artículo 19 del TRLIS establece que:

"11. Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades 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, se imputarán en el período impositivo en que dichos valores sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad transmitida."

En el supuesto de que con motivo de la aportación que realizará a favor de N1 se generaran rentas negativas en la consultante por la transmisión de las participaciones que tenía en N2, las acciones y participaciones de las filiales internacionales del grupo titularidad de la consultante, y las participaciones de F11, dichas rentas negativas no podrían imputarse, en principio, en el período impositivo de la transmisión, en la medida en que la consultante y N1 forman parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, puesto que, según parece posible suponer de la información facilitada en el escrito de consulta, tras la aportación la consultante participará en N1 en un 100%. Sin embargo, según se indica en el escrito de consulta, en ese mismo período impositivo (iniciado el 1 de diciembre de 2014), N1 realizará una ampliación de capital, siendo suscritas las nuevas participaciones por los acreedores de N1 y los accionistas de la consultante que así lo deseen, produciéndose la dilución de la consultante, que se convertirá en un accionista minoritario de N1 con menos de un 5% de su capital. En la medida en que tal situación conlleve a que la consultante y N1 dejen de formar parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, las referidas rentas negativas se integrarán en la base imponible de la entidad transmitente.

Por último, en esta cuestión 6 planteada en el escrito de consulta, parece señalarse la posibilidad de que la consultante, tras todas las operaciones analizadas, mantuviese créditos frente a sus antiguas filiales (españolas o extranjeras), pese a que del escrito de consulta también parece desprenderse que la fusión planteada supondría la extinción de débitos y créditos recíprocos por confusión (al menos en las filiales españolas).

A este respecto, el apartado 2 del artículo 12 del TRLIS establece que:

"2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.

2.º Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.

3.º Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envejecimiento de la garantía.

4.º Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.

5.º Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

(...).”

De acuerdo con este precepto, no serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

En este sentido, el apartado 3 del artículo 16 del TRLIS anteriormente citado establece que:

“3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado.

La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

En la medida en que la ampliación de capital de N1 anteriormente citada conlleve que la consultante y N1 dejen de ser entidades vinculadas en los términos del apartado

3 del artículo 16 del TRLIS transcrito, la consultante podría deducir, en su caso, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de sus antiguas filiales, en el supuesto de que se cumplieran los restantes requisitos del apartado 2 del artículo 12 del TRLIS antes transcrito.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



## COMENTARIOS

### Limitación a la deducibilidad de los Gastos Financieros. Cómo rellenar este apartado en el Modelo 200 del IS.

Seguimos con las novedades del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2014, dedicando el presente comentario a la página 18 bis del modelo, que trata la limitación de los **GASTOS FINANCIEROS**.

Ya en el ejercicio 2013, realizamos un comentario con el motivo de intentar aclarar de forma directa y sencilla que incidencia tiene la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en las empresas de reducida dimensión y, principalmente, cuál sería la "lógica cumplimentación" en el modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, algo que "traía y trae de cabeza" a más de un profesional (como hemos podido constatar desde nuestro consultorio profesional).

Para el ejercicio 2014, no son muchos los cambios efectuados en este sentido, pero **LOS HAY** y además nos encontramos con incongruencias en el funcionamiento del programa a la hora de **lanzar advertencias que no son tales**.

Así, no nos extenderemos en todo el desarrollo de la norma e intentaremos aclarar aspectos básicos de la misma, para ver la incidencia que tiene en las obligaciones formales de las ERD, ahora bien, solicitamos "paciencia" en su lectura y leer de forma estructurada (de acuerdo a los casos o apartados marcados), pues una lectura continuada de todo el comentario puede hacerles perder el hilo conductor del mismo.

Por situarnos de una forma rápida, trasladamos la normativa (artículo 20 del TRLIS para la declaración del ejercicio 2014 y artículo 16 de la nueva Ley 27/2014 a partir de 2015) reguladora de esta limitación:

#### ***"Artículo 20. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.***

##### ***1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.***

*A estos efectos, se entenderá por 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 la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.*

*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 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 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 apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.*

*(...)"*



Archivo Editar Herramientas Ver Ayuda

**LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS. Art. 20 LIS** [Ayuda tributaria online](#) **Página 18 bis**

a) Resultado de explotación (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)	175
b) Amortización del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)	176
c) Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)	177
d) Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)	178
e) Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio(*) (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)	179
f) Límite a la deducción de gastos financieros netos (= 30% * [a-b-c-d-e], con un mínimo de 1 millón de euros)	043
g) Adición por límite beneficio operativo no aplicado en los cinco ejercicios anteriores	049
h) Gastos financieros del período impositivo excluidos aquellos a que se refiere el art. 14.1.h) LIS (**) (sin signo)	249
i) Ingresos financieros del período impositivo derivados de la cesión a terceros de capitales propios	252
j) Gastos financieros netos del período (= [h - i])	253
k) Gastos financieros netos del período deducibles (= [j])	254
l) Gastos financieros netos del período no deducibles (= [j])	255
m) Gastos financieros netos pendientes de deducir de períodos anteriores aplicados	258
n) Total gastos financieros netos deducibles en el período (= [k + m], <= [f + g])	259
ñ) Total gastos financieros deducibles en el período	260

(\*) Dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del artículo 14.1.h) de la LIS. El mínimo de 1 millón de euros exige que, como mínimo, haya 1 millón de euros de gastos financieros netos.

(\*\*) Se incluirán los gastos financieros netos imputados por las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el art. 48 de la LIS

Mostrar Apartados ← Primero ← Anterior ▶ Siguiente ▶ Último

¿Les resulta familiar esta pantalla del modelo 200 del programa PADIS de la AEAT?

Podemos observar como la casilla **043** recoge el cálculo de la limitación a la que se refiere el artículo 20.1.; casilla que calcula automáticamente el programa en función de la cumplimentación que hagamos de las celdas **175** a **179** de la página 18.bis mostrada.

La Dirección General de Tributos, en su [Resolución de 16 de julio de 2012 \(BOE 17/7/2012\)](#), en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades, aclara que los **gastos financieros** a que se refiere el artículo 20 serán:

- Gastos derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros, en concreto, los incluidos en la partida 13 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en adelante PGC, **cuentas 661, 662, 664 y 665**, como son:
  - los intereses de obligaciones y bonos
  - los intereses de deudas
  - los dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros
  - los intereses por descuento de efectos y operaciones de factoring
  - los costes de emisión o de transacción de las operaciones, cuyo efecto debe tenerse en cuenta, de acuerdo con lo establecido por la normativa contable.
- Los intereses implícitos que pudieran estar asociados a las operaciones y las comisiones relacionadas con el endeudamiento empresarial que, de acuerdo con las normas contables, formen parte del importe de los gastos financieros devengados en el período impositivo.

No obstante, **no se incluyen** los gastos que se incorporen al valor de activos ni los derivados de la actualización de provisiones.

Como ingresos financieros la conformarían aquellos que derivan de valores representativos de deuda y los ingresos de créditos, que se recogen en la partida 12 del modelo de cuenta de pérdidas y ganancias (**cuentas 761 y 762**).

Ahora bien, continúa el artículo 20.1 diciendo:

“(…)

**En todo caso, serán deducibles los 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 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado (...)*”

**Nota:** Con la nueva LIS se elimina esta referencia temporal de 18 años aplicable a partir de 2015.

Lo cierto es que, llegados a este punto la mayoría de nuestros lectores podrían tener la tentación de no continuar leyendo, pues ¿cuántas empresas existen en nuestro país con cifra semejante de gastos financieros?...; no lo hagan, continúen... pues a partir de ahora es cuando se darán cuenta que esta norma les condiciona en sus obligaciones formales aún cuando no crean que les afecta directamente.

Efectivamente, el límite del 30% no actuará en los términos establecidos anteriormente si el importe de gastos financieros netos no supera el millón de euros, pero aún así, una Pyme cualquiera, con cifras muy lejanas a la establecida, **estará obligada a cumplimentar la página 18.bis del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades** y rellenar las casillas/celdas que correspondan relacionadas con el apartado.

**MUY IMPORTANTE:** Desde la casilla 043 y hasta la 260, habremos de ir completando las casillas que existen con los datos de nuestra entidad y de acuerdo a la naturaleza de gastos e ingresos financieros contemplados en la página 18.bis, cumplimentándose automáticamente las casillas 253 y 259 como resultado de operaciones entre las celdas que las preceden respectivamente; hemos de ser nosotros quien completemos esas casillas, no se calculan automáticamente y el hecho de que no tengan importes no quiere decir que no tengan que ser rellenadas; **SI SE RELLENAN.**

Simplificando mucho “las posibles situaciones que se pueden plantear en cada empresa”, podríamos reducirlas a **DOS CASOS:**

**CASO 1.-** Que el límite a la deducción de gastos financieros (casilla 043) sea inferior o igual al total de gastos financieros netos deducibles en el período (casilla 259).

Siguiendo lo establecido en el artículo 20.1 en cuanto a que serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de **1 millón de euros**.

De esta forma, la casilla **043** se “recalculará” para igualar el importe establecido en la casilla **259**, es decir, no actuará el límite del **30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio, sino el límite general del millón de euros**.

En este caso, **NO** habrá de cumplimentar las pantallas de **Limitación en la deducibilidad de gastos financieros** (página 18.bis modelo 200) referida a:

#### **1.A. Como rellenar la Página 18.bis. GASTOS FINANCIEROS PENDIENTES DE DEDUCIR:**

Por razones evidentes, como hemos mostrado, el último párrafo del artículo 20.1 establece que “*los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado*”.

**Conclusión:** no queda cantidad pendiente alguna de deducción para ejercicios futuros, luego *no tendremos que cumplimentar este apartado* en lo referido al ejercicio en curso (casillas **261 a 266**).

Por otro lado, si no existían cantidades pendientes de deducir de ejercicios anteriores por este mismo concepto, *tampoco habremos de cumplimentar las casillas 969 a 971 ni 212, 270 y 271*. Caso de existir, se deberían cumplimentarse.

Sociedades 2014 - PRUEBA1 - Modelo 200 - Limitación en la deducibilidad de gastos financieros, gastos financieros pendientes de deducir

Archivo Editar Herramientas Ver Ayuda

**LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS.**  
**GASTOS FINANCIEROS PENDIENTES DE DEDUCIR**

[Ayuda tributaria online](#) **Página 18 bis**

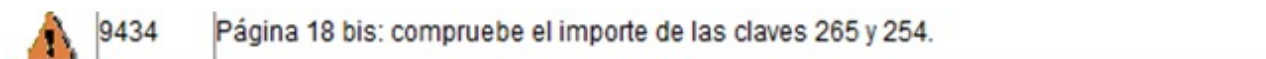
Ejercicio de generación	Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del período	Aplicado en esta liquidación	Pendiente de aplicación en periodos futuros
2012	212	270	271
2013	969	970	971
2014(*)	261	262	263
2014(**)	264	265	266
<b>Total</b>	<b>267</b>	<b>268</b>	<b>269</b>

(\*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene gastos financieros pendientes por otro período impositivo iniciado en 2014, pero inferior a 12 meses y previo al declarado  
(\*\*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene gastos financieros pendientes, devengados en el propio período impositivo, deducibles en los próximos períodos impositivos

**NOVEDAD 2014.-** Principalmente dos cuestiones (más que novedades) hemos de reseñar llegados a este punto:

**1ª.-** Consecuencia de la aplicación de la norma, aparece una nueva fila (respecto del ejercicio 2013) para integrar las cantidades pendientes de aplicación al inicio del ejercicio desde el momento en que comenzó a aplicarse la norma (2012, 2013 y 2014).

**2ª.-** Si hemos comentado que en este caso, este apartado no habrá de ser cumplimentado, a fecha de elaboración del presente comentario, los usuarios del programa PADIS de la AEAT que hayan realizado su declaración han podido encontrarse un mensaje de advertencia como:



Entendemos que es un error del programa PADIS, que lanza esta advertencia indebidamente, pues como hemos dicho esta pantalla si no se superan los gastos financieros por importe de 1.000.000 de euros, no debe cumplimentarse, al no actuar la limitación.

Ante esta situación tenemos las siguientes posibilidades:

**1ª.-** Esperar que el departamento de informática de la AEAT “tenga a bien” sacar una actualización que entre otras cuestiones, revise esta advertencia.

**2ª.-** Presentar nuestra declaración a pesar de la advertencia, si tenemos la certeza de que tenemos el modelo correctamente cumplimentado.

**3ª.-** Cumplimentar las celdas **264** y **265** con el mismo importe reflejado en la celda **259**, que hará eliminar la advertencia (aconsejada por algunos funcionarios de la AEAT), pero desde nuestro punto de vista carece de todo sentido económico en la cumplimentación del modelo 200, y no aconsejamos esta opción.

#### **1.B. Como rellenar la Página 18.bis. PENDIENTE DE ADICIÓN POR LÍMITE BENEFICIO OPERATIVO NO APLICADO.-**

De acuerdo con el artículo 20.2 del TRLIS, cuando “los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio, **la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará a este mismo límite**, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia”.

**Conclusión:** Aquí nos encontramos con que el límite viene marcado por los propios gastos financieros netos al ser éstos mayores, luego no existe la citada diferencia y no habrá de cumplimentarse este apartado en lo referido al ejercicio en curso (casillas **273, 274, 537 y 955 a 957**).

Por otro lado, si no existían cantidades pendientes de adición por límite de beneficio operativo no aplicado de ejercicios anteriores, tampoco habremos de cumplimentar las casillas **890 a 892 y 503, 522 y 523**. Caso de existir, se deberían cumplimentar incluyendo en la casilla **890 ó 503** el importe de la casilla **537** del modelo 200 de los ejercicios pasados que correspondan.

Tabla3LIS

**CASO 2.-** Que el límite a la deducción de gastos financieros (casilla 043) sea superior al total de gastos financieros netos deducibles en el período (casilla 259).

Por las mismas razones expuestas en el caso 1 anterior, y para evitar redundancias en la exposición realizada, las **conclusiones** vendrían dadas por:

#### **2.A. Página 18.bis. GASTOS FINANCIEROS PENDIENTES DE DEDUCIR:**

Si no hemos alcanzado el límite marcado para nuestra empresa, obviamente no podrán existir cantidades pendientes (por este motivo) para compensar en futuros ejercicios, consecuentemente no tendremos que cumplimentar este apartado en lo referido al ejercicio en curso (casillas **261 a 266**).

En la misma línea comentada anteriormente, si no existían cantidades pendientes de deducir de ejercicios anteriores por este mismo concepto, tampoco habremos de cumplimentar las casillas 969 a 971 ni 212, 270 y 271. Caso de existir, se deberían cumplimentarse.

Sociedades 2014 - PRUEBA1 - Modelo 200 - Limitación en la deducibilidad de gastos financieros, gastos financieros pendientes de deducir

Archivo Editar Herramientas Ver Ayuda

Ayuda tributaria online **Página 18 bis**

### LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS. GASTOS FINANCIEROS PENDIENTES DE DEDUCIR

Ejercicio de generación	Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del periodo	Aplicado en esta liquidación	Pendiente de aplicación en periodos futuros
2012	212	270	271
2013	969	970	971
2014(*)	261	262	263
2014(**)	264	265	266
<b>Total</b>	<b>267</b>	<b>268</b>	<b>269</b>

(\*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene gastos financieros pendientes por otro período impositivo iniciado en 2014, pero inferior a 12 meses y previo al declarado  
(\*\*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene gastos financieros pendientes, devengados en el propio período impositivo, deducibles en los próximos períodos impositivos

**NOTA:** Volvemos a insistir a la incidencia detectada (a la fecha de elaboración del presente comentario) y en la tendremos las tres posibilidades de actuación establecidas en párrafos anteriores:



9434

Página 18 bis: compruebe el importe de las claves 265 y 254.

## 2.B. Página 18.bis. PENDIENTE DE ADICIÓN POR LÍMITE BENEFICIO OPERATIVO NO APLICADO:

De acuerdo con el artículo 20.2 del TRLIS ya tratado anteriormente, en este caso **SI ENCONTRAMOS QUE EXISTE** una diferencia entre el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio y los gastos financieros netos del período impositivo, por lo que esta diferencia se adicionará, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

**Conclusión:** **Sí habrá de cumplimentar** este apartado en lo referido al ejercicio en curso de forma, que en el ejercicio precedente nos mostraba un “desplegable”, que sin embargo para el modelo 200 del ejercicio 2014, simplemente habremos de cumplimentar en las celdas **955** y **957** (si no se ha aplicado nada en la presente liquidación) **con la diferencia entre las celdas 043 - 259**



Archivo Editar Herramientas Ver Ayuda

[Ayuda tributaria online](#) **Página 18 bis**

Ejercicio de generación	Importe generado. Pendiente de aplicación a principio del período	Aplicado en esta liquidación	Pendiente de aplicación en períodos futuros
2012 .....	890	891	892
2013 .....	503	522	523
2014(*) .....	273	274	537
2014(**) .....	955	956	957
<b>Total</b> .....	<b>538</b>	<b>539</b>	<b>546</b>

(\*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado por otro período impositivo iniciado en 2014, pero inferior a 12 meses y previo al declarado.  
(\*\*) Sólo debe cumplimentarse si la entidad tiene pendiente de adición por límite beneficio operativo no aplicado, generado en el propio período impositivo, aplicable en los próximos períodos impositivos.

**NOTA:** Volvemos a insistir a la incidencia detectada (a la fecha de elaboración del presente comentario) y en la tendremos las tres posibilidades de actuación establecidas en párrafos anteriores: Por otro lado, si no existían cantidades pendientes de adición por límite de beneficio operativo no aplicado de ejercicios anteriores, tampoco habremos de cumplimentar las casillas **890 a 892** y **503,522** y **523**. Caso de existir, se deberían cumplimentar incluyendo en la casilla **890** ó **503** el importe de la casilla **537** del modelo 200 de los ejercicios pasados que correspondan.

Finalizar, sin más pretensiones que las comentadas inicialmente, el presente comentario haciendo mención a la cumplimentación de la casilla **049**, "**g) adición por límite beneficio operativo no aplicado en los cinco ejercicios anteriores**", de la página 18.bis del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades.

**No introducir importe alguno en este casilla**, aún cuando en la declaración del ejercicio precedente hayan quedado cantidades pendientes de adición, si el importe de las casillas **254 + 258** es menor o igual a la casilla **043**.

Javier Gómez para [www.supercontable.com](http://www.supercontable.com)  
(03.07.2015)

**Departamento de Fiscalidad de RCR Proyectos de Software.**



## COMENTARIOS

**¿Se ha agravado en 2015 la responsabilidad del Administrador por las deudas su sociedad?**

En los últimos días los medios de comunicación se están haciendo eco de una afirmación que sostiene que **en 2015 el Administrador de una sociedad responderá con su patrimonio persona por las deudas de la Sociedad** porque el Gobierno ha decidido no prorrogar la vigencia del [Real Decreto-ley 10/2008](#), de 12 de diciembre, por el que se adoptan medidas financieras para la mejora de la liquidez de las pequeñas y medianas empresas, y otras medidas económicas complementarias; prorroga que venía realizando desde 2008 hasta 2014.

Antes de analizar en detalle el contenido de esa afirmación, que, cuando menos, resulta francamente alarmante, debemos realizar una serie de apreciaciones como punto de partida.

Desde [Supercontable.com](#) hemos abordado ya en varias ocasiones la cuestión de la responsabilidad de los Administradores de sociedades mercantiles y hemos señalado, en líneas generales, que dicha responsabilidad se produce cuando el Administrador lleva a cabo actos contrarios a las obligaciones que le impone la Ley, es decir, cuando ejerce el cargo de forma poco diligente o, incluso, negligente.

Por tanto, para que exista responsabilidad de los administradores, es necesario que se produzcan actos u omisiones ilícitos (contrarios a la Ley, a los estatutos o realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo); y, además, que se origine un daño a la sociedad, a los socios o a los acreedores sociales; y que, entre el acto lesivo de los administradores y el daño producido, exista una relación de causalidad.

Asimismo, se ha venido concretando también que la responsabilidad del administrador en el ámbito mercantil puede ser de dos tipos: **la responsabilidad por daños**, es decir, el Administrador responde por los daños que su actuación cause a la sociedad, a los socios o a terceros; **y la responsabilidad por deudas**, es decir, por no actuar cuando la situación económica de la sociedad es de insolvencia o incluso de concurso; es decir, responsabilidad por no disolver o liquidar la sociedad o, en su caso, por no instar la declaración del concurso de acreedores.

La responsabilidad por deudas se regula en el artículo 367 del [Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de Julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital](#); pero que también tiene una vertiente que puede dar lugar a responsabilidad en el marco de un proceso concursal.

Señala la Ley que:

*“1. Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución.*

*2. En estos casos las obligaciones sociales reclamadas se presumirán de fecha posterior al acaecimiento de la causa legal de disolución de la sociedad, salvo que los administradores acrediten que son de fecha anterior.”*

Por tanto, la norma general es que **los Administradores que no actúen diligentemente cuando constate que en la sociedad concurre una causa legal de disolución, en los plazos señalados en el Art. 367 de la LSC incurrirán en responsabilidad solidaria por las deudas de la sociedad.**

Sin embargo, en 2008 el Gobierno dictó el [Real Decreto-ley 10/2008](#), de 12 de diciembre, por el que se adoptan medidas financieras para la mejora de la liquidez de las pequeñas y medianas empresas, y otras medidas económicas complementarias; que en su Disposición adicional única, titulada “*Cómputo de pérdidas en los supuestos de reducción obligatoria de capital social en la sociedad anónima y de disolución en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada*”, establecía:

*“1. A los solos efectos de la determinación de las pérdidas para la reducción obligatoria de capital regulada en el segundo párrafo del artículo 163.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y para la disolución prevista en los artículos 260.1.4.º del citado texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 104.1.e) de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, no se computarán las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias.*

*2. Lo dispuesto en el apartado anterior únicamente será de aplicación excepcional en los dos ejercicios sociales que se cierren a partir de la entrada en vigor de la presente disposición.”*

**¿Y que suponía dicha Disposición?**

Pues que, al no computarse las pérdidas indicadas, se suavizaba la situación negativa de la sociedad y, con ello, la obligación de los Administradores de adoptar las medidas previstas en la Ley cuando concurra causa de disolución.

Por esta razón, se ha venido entendiendo que este Real Decreto-Ley establecía, en cierto modo, medidas de protección o de salvaguarda del patrimonio personal de los Administradores; o que atenuaba, en cierta medida, su responsabilidad.

Este Real Decreto-Ley se ha ido prorrogando y modificando año a año, para adaptarse a los cambios legislativos, y en especial, a la aprobación de la Ley de Sociedades de Capital hasta el pasado año 2014; cuya prórroga y modificación se llevó a cabo por el Real Decreto-Ley 4/2014, de 7 de Marzo y por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial.

La redacción actual de la Disposición es la siguiente:

*“Disposición adicional única. Cómputo de pérdidas en los supuestos de reducción obligatoria de capital social en la sociedad anónima y de disolución en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.*

*1. A los solos efectos de la determinación de las pérdidas para la reducción obligatoria de capital regulada en el artículo 327 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y para la disolución prevista en el artículo 363.1.e) del citado Texto Refundido, así como respecto del cumplimiento del presupuesto objetivo del concurso contemplado en el artículo 2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, no se computarán las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias o de préstamos y partidas a cobrar.*

*2. Lo dispuesto en el apartado anterior únicamente será de aplicación excepcional en los ejercicios sociales que se cierran en el año 2014.”*

Como puede comprobarse, este régimen más “suave” respecto a las pérdidas que computan para considerar que concurren causa de disolución finalizó en el año 2014 y, hasta ahora, mediado ya el mes de Julio de 2015, el Gobierno no ha aprobado norma alguna que prorrogue sus efectos.

La consecuencia de ello es la vuelta al régimen general, es decir, a lo dispuesto en el Art. 367 de la LSC, es decir, a la obligación del Administrador de adoptar, en el plazo de dos meses, las medidas previstas cuando concurra causa de disolución.

Es por ello que se ha venido sosteniendo, en las últimas fechas, que se ha agravado en 2015 la responsabilidad del Administrador por las deudas su sociedad; pues, aunque lo que realmente ocurre es que finaliza la situación excepcional y se aplica lo dispuesto en la Ley de Sociedades de Capital, sí que es cierto que, en la práctica, sí supone un endurecimiento de las condiciones en las que un Administrador societario puede responder por las deudas de su sociedad, con respecto a la situación existente desde 2008 a 2014.

**Departamento Jurídico de [Supercontable.com](http://Supercontable.com)**





## CONSULTAS FRECUENTES

### ¿Cómo se solicitan los aplazamientos de pago de la Seguridad Social?

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

¿Cómo se solicitan los aplazamientos de pago de la Seguridad Social?

#### CONTESTACIÓN:

Para el pago de una deuda con la Seguridad Social existe la posibilidad de solicitar un aplazamiento, que le será concedido siempre que se reúnan una serie de condiciones. Para solicitar el mismo existe un modelo de solicitud que le entregarán en cualquiera de las [Administraciones de la Tesorería General de la Seguridad Social](#), donde además le informarán y resolverán cuantas dudas tenga al respecto. Lo más práctico es que se dirija usted a la Administración donde tiene la deuda y gestionar en ella el aplazamiento. El plazo máximo para la amortización de la deuda es de cinco años, pero dependerá del importe de la deuda y de las circunstancias existentes que se conceda el máximo o uno inferior. La concesión del mismo dará lugar al devengo de intereses, conforme al interés legal del dinero.

Si dispone de un [certificado digital](#) puede realizar su solicitud a través del trámite [Aplazamiento en el pago de deudas a la Seguridad Social](#) en el **Registro Electrónico de Solicitudes** de la [Sede Electrónica](#) de la Seguridad Social.

#### ***¿Qué documentos reconoce la Administración como fiables para fundamentar la petición de solicitud de aplazamiento?***

No existe un listado de documentos. La Administración puede solicitar documentación económica del solicitante dependiendo de lo complejo que sea el expediente, del importe de la deuda, de la naturaleza del sujeto responsable, Etc.

#### ***¿La solicitud de aplazamiento de deuda se puede presentar cuando el sujeto prevea que su situación económico-financiera le va a impedir efectuar el ingreso de sus deudas en los plazos y términos que establezca la ley?***

Puede solicitar el aplazamiento de las deudas que estén en plazo reglamentario de ingreso. Lo que no puede solicitar es el aplazamiento de cuotas futuras cuyo plazo reglamentario de ingreso no ha llegado aún.



## CONSULTAS FRECUENTES

### ¿Qué establece la Ley respecto al nombramiento de los Administradores en las Sociedades de Capital?

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

¿Qué establece la Ley respecto al nombramiento de los Administradores en las Sociedades de Capital?

#### CONTESTACIÓN:

En relación con el nombramiento de los administradores, conforme al artículo 214 de la [Ley de Sociedades del Capital](#), la competencia para el nombramiento de los administradores corresponde a la junta de socios sin más excepciones que las establecidas en la ley.

En defecto de disposición estatutaria, la junta general podrá fijar las garantías que los administradores deberán prestar o relevarlos de esta prestación.

Cuando los estatutos establezcan solamente el mínimo y el máximo, corresponde a la junta general la determinación del número de administradores, sin más límites que los establecidos por la ley.

Los administradores de la sociedad de capital podrán ser personas físicas o jurídicas y, salvo disposición contraria de los estatutos, para ser nombrado administrador no se requerirá la condición de socio.

De conformidad con el artículo 213 de la Ley, no pueden ser administradores los menores de edad no emancipados, los judicialmente incapacitados, las personas inhabilitadas conforme a la Ley Concursal mientras no haya concluido el período de inhabilitación fijado en la sentencia de calificación del concurso y los condenados por delitos contra la libertad, contra el patrimonio o contra el orden socioeconómico, contra la seguridad colectiva, contra la Administración de Justicia o por cualquier clase de falsedad, así como aquéllos que por razón de su cargo no puedan ejercer el comercio.

Tampoco podrán ser administradores los funcionarios al servicio de la Administración pública con funciones a su cargo que se relacionen con las actividades propias de las sociedades de que se trate, los jueces o magistrados y las demás personas afectadas por una incompatibilidad legal.

El nombramiento de los administradores surtirá efecto desde el momento de su aceptación.

Asimismo, y conforme al artículo 215 de la Ley, el nombramiento de los administradores, una vez aceptado, deberá ser presentado a inscripción en el Registro Mercantil haciendo constar la identidad de los nombrados y, en relación a los administradores que tengan atribuida la representación de la sociedad, si pueden actuar por sí solos o necesitan hacerlo conjuntamente.

La presentación a la inscripción deberá realizarse dentro de los diez días siguientes a la fecha de la aceptación.

Por último, el artículo 216 de la Ley señala que, salvo disposición contraria de los estatutos sociales, podrán ser nombrados suplentes de los administradores para el caso de que cesen por cualquier causa uno o varios de ellos. El nombramiento y aceptación de los suplentes como administradores se inscribirán en el Registro Mercantil una vez producido el cese del anterior titular.

Si los estatutos sociales establecieran un plazo determinado de duración del cargo de administrador, el nombramiento del suplente se entenderá efectuado por el período pendiente de cumplir por la persona cuya vacante se cubra.



## ARTÍCULOS

## Hacienda ultima el canje automático de información.

El Reglamento entrará en vigor el 1 de enero de 2016, pero las entidades no entregarán sus datos a la Agencia hasta 2017

### Xavier Gil Pecharromás (eleconomista.es)

El Ministerio de Hacienda prepara el intercambio automático de información tributaria con el resto de los Estados de la Unión Europea (UE) y con aquellas jurisdicciones con las que existan acuerdos de asistencia mutua que suponga reciprocidad en el intercambio de información. El primer suministro de datos se realizará a partir del 1 de enero de 2017 con apuntes sobre las cuentas abiertas en las entidades financieras radicadas en territorio español a lo largo del 2016.

La última novedad normativa es la preparación de un Real Decreto para incorporar al ordenamiento interno las normas de comunicación de información a la Administración tributaria sobre cuentas financieras y los procedimientos de diligencia debida que deben aplicar las instituciones financieras en la obtención de dicha información, que en la actualidad se encuentra en fase de información pública.

La Agencia tributaria deberá emplear todos estos datos para intercambiar la información recibida, de forma automática, con la Administración correspondiente del país de residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de la cuenta financiera.

Este Reglamento entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2016. Para esa fecha, las instituciones financieras obligadas a comunicar información deberán contar con procedimientos adecuados para el cumplimiento de las medidas de diligencia debida y conservación de documentos. Además, tendrán que identificar la residencia a efectos fiscales de las personas que ostenten la titularidad o control de las cuentas financieras mediante la aplicación de los procedimientos de diligencia debida.

A diferencia de la obligación general de identificar la residencia, esta nueva responsabilidad de facilitar datos se limita a la personas que ostentando la titularidad o el control de cuentas financieras, sean residentes en alguno de los países o jurisdicciones con los que existe obligación de intercambiar información en el ámbito de la asistencia mutua.

Para dotar de una importante seguridad jurídica a todas las instituciones financieras, se prevé expresamente que la Orden Ministerial que apruebe la declaración informativa incluya, además, una lista que referencie los citados países o jurisdicciones.

## Obligación independiente

La obligación de identificación es la pieza clave sobre la que se sustenta el sistema de intercambio de información, por cuanto el país o jurisdicción de residencia fiscal determina si la cuenta está sujeta o no al deber de informar. Como la identificación de la residencia es un paso previo y necesario para la comunicación de información, y ha de realizarse respecto de la totalidad de las cuentas financieras de cada institución, se ha considerado necesaria su regulación como una obligación independiente.

Respecto a las cuentas preexistentes, la identificación de la residencia del titular se basa en la información previa de que disponga la entidad. A menos que la institución financiera opte por otro criterio, las cuentas preexistentes de entidad cuyo saldo o valor agregado a 31 de diciembre de 2015 no exceda de un importe que corresponda a 250.000 dólares no tendrán que ser objeto de revisión, identificación o comunicación de información hasta que su saldo o valor agregado exceda de dicha cantidad el último día de cualquier año natural posterior.



## Ocho actividades que están exentas de IVA

Entre ellas se encuentran la asistencia a personas por parte de profesionales de la sanidad o las operaciones relativas a seguros

### [IVÁN GARCÍA IGLESIAS](#)

La **entrega de bienes y la prestación de servicios están sujetas al pago del IVA** en la mayoría de las actividades económicas que se desarrollen en el territorio español. Sin embargo hay ocho casos en los que se contempla **exenciones**, que son los siguientes.

- La **enseñanza tanto en centros privados como públicos**, además de las clases particulares que se den a personas físicas sobre aquellas asignaturas que se encuentren recogidas en los planes de estudio.
- La asistencia por parte de **profesionales de la sanidad y médicos a personas físicas**. La atención que se preste por personal cualificado.
- Los **servicios profesionales**, en los que se incluye además aquellos cuya contraprestación consista en derechos de autor, ya sean prestados por escritores, artistas plásticos y colaboradores gráficos y literarios.
- **Servicios de mediación** que se realizan a personas físicas en distintas operaciones financieras que están exentas.
- La prestación de servicios y operaciones que **tengan relación con los seguros**, reaseguros y capitalización.
- La **entrega de sellos de correos** y efectos timbrados de curso legal.
- Los servicios que prestan los fedatarios públicos en **operaciones financieras exentas**.
- El **arrendamiento de viviendas y la entrega de terrenos rústicos** y no edificables, además de segunda y ulteriores entregas de edificios.

### Funcionamiento del Régimen General

El Régimen General de IVA se aplica a aquellos sujetos pasivos a los que no les afecta ninguno de los regímenes especiales, se haya renunciado o se quedan excluidos del régimen simplificado o del régimen especial de ganadería, agricultura y pesca. El IVA se trata de un impuesto a pagar cuando hay una entrega de bienes o la prestación de servicios, que **puede ser general (21%), reducido (10%) o superreducido (4%)**, que es el que encontramos en los productos de primera necesidad como son los alimentos de consumo habitual o medicamentos.

A los proveedores de bienes y servicios también les repercutirá el IVA correspondiente. Cada trimestre o cada mes, en función del tipo de entidad, se debe calcular **la diferencia el IVA repercutido a los clientes y el IVA soportado deducible**, que es el que repercute a los proveedores.



## ARTÍCULOS

### Hacienda ultima el canje automático de información.

El Reglamento entrará en vigor el 1 de enero de 2016, pero las entidades no entregarán sus datos a la Agencia hasta 2017

### Xavier Gil Pecharromán (eleconomista.es)

El Ministerio de Hacienda prepara el intercambio automático de información tributaria con el resto de los Estados de la Unión Europea (UE) y con aquellas jurisdicciones con las que existan acuerdos de asistencia mutua que suponga reciprocidad en el intercambio de información. El primer suministro de datos se realizará a partir del 1 de enero de 2017 con apuntes sobre las cuentas abiertas en las entidades financieras radicadas en territorio español a lo largo del 2016.

La última novedad normativa es la preparación de un Real Decreto para incorporar al ordenamiento interno las normas de comunicación de información a la Administración tributaria sobre cuentas financieras y los procedimientos de diligencia debida que deben aplicar las instituciones financieras en la obtención de dicha información, que en la actualidad se encuentra en fase de información pública.

La Agencia tributaria deberá emplear todos estos datos para intercambiar la información recibida, de forma automática, con la Administración correspondiente del país de residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de la cuenta financiera.

Este Reglamento entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2016. Para esa fecha, las instituciones financieras obligadas a comunicar información deberán contar con procedimientos adecuados para el cumplimiento de las medidas de diligencia debida y conservación de documentos. Además, tendrán que identificar la residencia a efectos fiscales de las personas que ostenten la titularidad o control de las cuentas financieras mediante la aplicación de los procedimientos de diligencia debida.

A diferencia de la obligación general de identificar la residencia, esta nueva responsabilidad de facilitar datos se limita a la personas que ostentando la titularidad o el control de cuentas financieras, sean residentes en alguno de los países o jurisdicciones con los que existe obligación de intercambiar información en el ámbito de la asistencia mutua.

Para dotar de una importante seguridad jurídica a todas las instituciones financieras, se prevé expresamente que la Orden Ministerial que apruebe la declaración informativa incluya, además, una lista que referencie los citados países o jurisdicciones.

## Obligación independiente

La obligación de identificación es la pieza clave sobre la que se sustenta el sistema de intercambio de información, por cuanto el país o jurisdicción de residencia fiscal determina si la cuenta está sujeta o no al deber de informar. Como la identificación de la residencia es un paso previo y necesario para la comunicación de información, y ha de realizarse respecto de la totalidad de las cuentas financieras de cada institución, se ha considerado necesaria su regulación como una obligación independiente.

Respecto a las cuentas preexistentes, la identificación de la residencia del titular se basa en la información previa de que disponga la entidad. A menos que la institución financiera opte por otro criterio, las cuentas preexistentes de entidad cuyo saldo o valor agregado a 31 de diciembre de 2015 no exceda de un importe que corresponda a 250.000 dólares no tendrán que ser objeto de revisión, identificación o comunicación de información hasta que su saldo o valor agregado exceda de dicha cantidad el último día de cualquier año natural posterior.

---

© RCR Proyectos de Software

Tlf.: 967 60 50 50

Fax: 967 60 40 40

E-mail: [asistencia@supercontable.com](mailto:asistencia@supercontable.com)