

## SUMARIO

### fiscal

- I.** Régimen especial de disolución y liquidación de sociedades civiles
- II.** Impuesto sobre Sociedades. Novedades en la Campaña 2015
- III.** La deducibilidad fiscal de los intereses de demora tributarios
- IV.** Solicitud o renovación de certificados FNMT-RCM de persona jurídica y entidades sin personalidad jurídica

### miscelánea

- V.** Calendario fiscal Junio

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.

## EDITORIAL

Una de las importantes modificaciones introducidas por la reciente reforma fiscal afectaba a la tributación de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil. A partir del 1 de enero de 2016 estas entidades pasan a tributar en el Impuesto sobre Sociedades, cuando hasta la reforma, tributaban en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de sus socios personas físicas, mediante el régimen de atribución de renta.

En el caso de aquellas sociedades civiles que, afectadas por la reforma, no deseen tributar en el Impuesto sobre Sociedades, se habilitó un régimen especial de disolución y liquidación que exige que el correspondiente acuerdo se adopte con anterioridad al 30 de junio próximo.

Dedicamos nuestro primer artículo a este régimen especial.

En segundo lugar, ante la inminente iniciación de la campaña del Impuesto sobre Sociedades 2015, en la que se aplicará la nueva Ley del impuesto, incluimos un artículo en el que glosamos, en formato breve, las principales novedades introducidas por la Ley.

El tercer artículo lo dedicamos a la deducibilidad de los intereses de demora tributarios. Este tema ha sido objeto de una muy interesante confrontación de criterios en la que han intervenido diferentes entidades administrativas con capacidades doctrinales interpretativas: TEAC, AEAT y DGT. Finalmente, mediante una resolución publicada en el BOE, la DGT fija su criterio para los ejercicios liquidados bajo la nueva Ley del Impuesto (Ley 27/2014).

Por último, en el cuarto artículo de la presente Circular nos hacemos eco de la expedición, a partir del 6 de junio, de los nuevos certificados de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, lo que impedirá que la renovación de los actuales se pueda realizar a través de la página web.

## I. RÉGIMEN ESPECIAL DE DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES CIVILES

Desde el pasado 1 de enero las sociedades civiles, con personalidad jurídica propia y objeto mercantil, han pasado a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, dejando de ser entidades de atribución de renta en el IRPF de sus socios personas físicas.

Para aquellas sociedades civiles que, como consecuencia de esta reforma, deban pasar a tributar por el IS y no deseen hacerlo, se habilitó un régimen especial de disolución y liquidación (LIRPF DT 19ª), aplicable siempre que

*"en los seis primeros meses del ejercicio 2016 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil."*

### Resumen de la doctrina de la Dirección General de Tributos:

1. Todas las sociedades civiles que se hayan manifestado como tales frente a la Administración tributaria a los efectos de la asignación del NIF han adquirido "personalidad jurídica tributaria" Por tanto, siempre según la DGT, **se debe considerar que todas las sociedades civiles que constan en el censo con el NIF de la letra "J" tienen personalidad jurídica.**

2. **Las Comunidades de Bienes**, en base al informe de fecha 22 de diciembre de 2015 de la Abogacía General del Estado solicitado por la DGT, en relación con la calificación jurídica de determinados sujetos de cara a su sujeción al Impuesto sobre Sociedades, señala que *"en aquellos casos en que los partícipes, pese a la existencia de una auténtica affectio societatis, deciden configurar formalmente una comunidad de bienes, están dejando oculta frente a los terceros la propia existencia de la sociedad, al optar por el uso de una forma jurídica que carece de personalidad. Y si la existencia de la sociedad queda oculta, como antes se ha dicho, por más que los pactos societarios se encuentren a la vista, incluso constando en escritura pública, el ente así constituido carecerá de personalidad jurídica."* Asimismo añade más adelante que en *"la STS de 5-febrero-1998 se decía que se había creado un fondo común de actividades y bienes, sustentados en una affectio societatis, y con una finalidad lucrativa, lo cual constituye, por no haberse plasmado con las formalidades que exige la ley, una verdadera asociación irregular a la que deberán aplicarse las normas que regulan la comunidad de bienes."*

Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, **las comunidades de bienes, seguirán tributando como entidades en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la sección 2ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. **Las sociedades civiles que desarrollen una actividad de alquiler de inmuebles**, con independencia de que se cumpla o no la definición de actividad económica prevista en la LIS, en su artículo 5.1, **desarrollan una actividad mercantil**, por lo que, con efectos para los períodos impositivos iniciados **a partir de 1 de enero de 2016, serán contribuyentes del IS.**

4. **Las Sociedades Rurales Menorquinas no tienen la consideración de sociedades civiles con objeto mercantil** y seguirán tributando, **a partir del 1 de enero de 2016 como entidades en atribución de renta.**

**5. Las actividades agrícolas, ganaderas y pesqueras son excluidas del ámbito mercantil**, por lo tanto las sociedades civiles que ejerzan cualquiera de estas actividades seguirán tributando como entidades en régimen de atribución de rentas, no convirtiéndose en contribuyentes del IS. **Deberá revisarse la actividad en la que constan dadas de alta, y, en su caso, realizar la modificación censal correspondiente, indicando que se trata de una "sociedad civil sin objeto mercantil".**

**6. Las sociedades civiles que realicen actividades profesionales sometidas a la Ley 2/2007**, de 15 de marzo, de **Sociedades Profesionales**, no tienen naturaleza de actividad mercantil. **No obstante, deberán presentar el modelo 036 de modificación censal para señalar que se trata de una "sociedad civil profesional".**

**7.** Las sociedades civiles pueden transformarse en sociedades civiles profesionales constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, para ello deberán aportar la escritura de transformación inscrita en el Registro Mercantil y la correspondiente modificación censal (modelo 036)

**8. No es posible transformar una sociedad civil en una comunidad de bienes. Si quieren constituirse como un ente sin personalidad jurídica, deberán disolverse y liquidarse como sociedad civil y proceder a la creación de una entidad con la forma jurídica que se desee. Tampoco es posible la transformación de una Comunidad de Bienes en una sociedad civil.**

**9. Las sociedades civiles pueden transformarse en Sociedades Limitadas**, para ello deberán estar previamente inscritas en el registro mercantil y cumplir los requisitos que se establecen en el proceso de transformación.

En qué consiste el régimen especial de la DT 19ª LIRPF:

- ➔ **Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto "operaciones societarias", hecho imponible "disolución de sociedades"**, del artículo 19.1.1.º del texto refundido del Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.
- ➔ **No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad.** En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.
- ➔ **A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve:**

**V. adquisición**

**+ V. titularidad**

**+ deudas adjudicadas**

**- créditos y dinero adjudicados**

**= Resultado**

**Resultado < 0** Su importe será ganancia patrimonial o renta y el resto de elementos adjudicados que no son créditos ni dinero, tendrán valor de adquisición 0.

**Resultado = 0** No hay ganancia ni pérdida patrimonial, ni en su caso renta. Además el resto de elementos adjudicados que no son créditos ni dinero, tendrán valor de adquisición 0.

**Resultado > 0** No hay ganancia ni pérdida patrimonial, ni en su caso renta, y el resultado positivo se distribuirá entre el resto de elementos adjudicados, no créditos ni dinero, en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

En la posterior transmisión se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

## II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. NOVEDADES EN LA CAMPAÑA 2015

Como es sabido, para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 es aplicable una nueva Ley del Impuesto, la Ley 27/2014, que si bien mantiene la estructura del tributo, introduce numerosas modificaciones en el mismo. El próximo mes de julio se abrirá el periodo de presentación de declaraciones del Impuesto sobre Sociedades liquidadas con la nueva Ley, que corresponde a los ejercicios cerrados con fecha 31 de diciembre de 2015. A continuación pasamos a enumerar brevemente las novedades que nos parecen más significativas.

### Concepto de actividad económica

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

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

### Entidad patrimonial

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

### Contribuyentes

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

### Operaciones a plazo

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

### Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

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

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

Se imputarán cuando se dan de baja los elementos en el balance de la adquirente, cuando sean transmitidos fuera del grupo o cuando la entidad adquirente o la transmitente dejen de formar

parte del grupo. Si los elementos son amortizables, las rentas negativas, antes de que se reproduzcan las circunstancias anteriores, se irán integrando en lo que resta de vida útil al elemento.

#### Rentas negativas generadas en transmisiones de valores a empresas del Grupo

Dicha pérdida, que en 2014 ya no se podía imputar hasta que se transmitía fuera del Grupo o algunas de dichas entidades dejaban de formar parte del mismo, se disminuirá en las rentas positivas obtenidas en la transmisión a un tercero cuando estas rentas positivas no tributen por aplicación de la exención para evitar la doble imposición, salvo que, en caso de no tener derecho a exención, el contribuyente pruebe que tributaron, como poco, a un tipo del 10%.

#### Coefficientes de corrección monetaria

Desaparecen.

#### Amortizaciones

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

#### Pérdidas por deterioro

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

#### Gastos de atenciones a clientes y proveedores

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

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

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

#### Gastos financieros

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

### Operaciones vinculadas

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

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

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

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

### Exención para eliminar la doble imposición interna e internacional

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

Para aplicar la exención por los dividendos percibidos de entidades residentes la participación directa o indirecta en la entidad que reparte el dividendo ha de ser, como mínimo, del 5 por 100 o que el valor de adquisición de la participación sea de un mínimo de 20 millones de euros. Si la participada es una entidad no residente, además del requisito anterior se exige que esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal de, al menos, el 10 por 100, y sirve para cumplir el requisito que exista Convenio para evitar la doble imposición con ese país con cláusula de intercambio de información.

### Reserva de capitalización

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

### Compensación de bases imponibles negativas

Todavía en 2015 el límite será como el aplicable en ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2015, del 25 o del 50 por 100 según que el importe neto de la cifra de negocios de la entidad supere los 60 o los 20 millones de euros, respectivamente. En 2016 el límite será del 60 por 100, con un importe mínimo de 1.000.000 euros. En una reciente consulta de la DGT, se manifiesta en el sentido de que este límite cuantitativo de 1.000.000 euros es también aplicable al régimen de compensación de bases imponibles negativas del ejercicio 2015.

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



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

#### Nuevos tipos impositivos

|  | <b>2015</b> | <b>2016</b> |
|--|-------------|-------------|
| Tipo general   | 28%         | 25%         |
| Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos   | 33%         | 30%         |
| Entidades de crédito   | 30%         | 30%         |
| Entidades de nueva creación (primer período con base imponible positiva y el siguiente) hasta 300.000€ y más   | 15%-20%     | 15%         |
| Entidades con cifra de negocios inferior a 5 millones €, con plantilla inferior a 25 empleados que tributen al tipo general y creen o mantengan empleo: hasta 300.000€ y más | 25%         | 25%         |
| Empresas de Reducida Dimensión (cifra negocio inferior a 10 millones de €) hasta 300.000€ y más  | 25%-28%     | 25%         |
| Entidades parcialmente exentas   | 25%         | 25%         |
| Entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002   | 10%         | 10%         |
| Comunidades titulares de montes vecinales en mano común  | 28%         | 25%         |
| Cooperativas de crédito y cajas rurales: resultados cooperativos y extracooperativos   | 25-30%      | 25-30%      |
| Cooperativas fiscalmente protegidas: resultados cooperativos y extracooperativos   | 20-25%      | 20-25%      |
| SICAV, FII, SII y Fondo de regulación del mercado hipotecario  | 1%          | 1%          |
| Fondos de pensiones  | 0%          | 0%          |

#### Deducción en cuota por rebaja de tipo

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

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

contribuyentes que se acogieron a la actualización de balances en 2013, que no empiezan a amortizar la diferencia de actualización hasta 2015 y siguientes.

Desaparecen las siguientes deducciones:

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

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

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

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

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

Deducciones por I+D+i

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

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

Deducciones de producciones cinematográficas, televisivas y de espectáculos en vivo

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

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

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

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

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

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

#### Régimen especial de arrendamiento de viviendas

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

#### Régimen de consolidación fiscal

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

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

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

#### Régimen especial de reestructuración

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

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

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

#### Transparencia Fiscal Internacional

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

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

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

#### Empresas de reducida dimensión

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

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

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

#### Entidades parcialmente exentas

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

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

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

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

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

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

#### Régimen especial del mecenazgo

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

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

### III. LA DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS

El pasado 6 de abril, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Con su publicación se ha puesto fin a una larga sucesión de criterios interpretativos formulados por diferentes entidades (Tribunal Supremo, Tribunal Económico-Administrativo Central, Agencia Estatal de Administración Tributaria y la propia Dirección General de Tributos).

Como antecedentes más recientes a esta Resolución teníamos la Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 en la que, apoyándose en jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, se negaba la deducibilidad de los intereses de demora liquidados en un acta de inspección.

En segundo lugar, la Dirección General de Tributos emitió consultas vinculantes Nº V4080-15 y Nº V0603-16 en las que los consideraban deducibles con la nueva Ley 27/2014.

En tercer lugar, la AEAT emitió informe en el que consideraba que los intereses de demora de dichas actas no eran deducibles, sin distinguir bajo qué normativa y matizando la deducibilidad de los intereses suspensivos.

Al poco tiempo, la AEAT emitió nota corrigiendo dicho informe en el sentido de que el criterio allí contenido no afectaba a situaciones a las que fuera de aplicación la Ley 27/2014, en vigor para ejercicios iniciados en 2015 y siguientes.

En esta Resolución, la Dirección General, mencionando sus consultas vinculantes Nº V4080-15 y Nº V0603-16, señala que el criterio contenido en las mismas, coincidente con el de esta Resolución, es de obligado seguimiento por los órganos de aplicación de los tributos, aunque **afecta** solo a ejercicios en los que esté vigente la Ley 27/2014, esto es, **a ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015**.

**El criterio es que los intereses de demora tributarios, en principio, son deducibles** porque contablemente se califican como gastos financieros, en consonancia con la calificación del Tribunal Constitucional.

Seguidamente analiza si la normativa fiscal corrige a la contabilidad en este punto y, deteniéndose en las distintas letras del artículo 15 de la Ley, donde se recogen los gastos no deducibles, se llega a la conclusión de que ninguna de ellas le es aplicable a los intereses de demora, siendo **muy importante el criterio que se establece respecto de la letra f), para considerar que un gasto no es deducible por ser "de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico"**: el propio gasto tiene que ser ilícito, como un soborno; no puede atribuirse la ilicitud a la mera existencia de defectos formales; estos son gastos que, precisamente, impone el ordenamiento jurídico; y, si se no se permitiera la deducibilidad y la conducta del obligado tributario fuera sancionable, se incumpliría el principio de "non bis in ídem".

En esta argumentación se recuerda la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de contabilización del Impuesto sobre Sociedades, en la que se señala que los intereses de demora del ejercicio en curso se contabilizan en la partida de "Gastos financieros",

los intereses de ejercicios anteriores se contabilizan mediante cargo a Reservas cuando, habiendo procedido provisionarlos en ejercicios anteriores, no se hubiera hecho. No obstante, si el reconocimiento se realiza por información adicional, mayor experiencia o conocimiento de nuevos hechos, se cargará en cuentas del subgrupo 66 (gastos financieros), lo cual puede tener mucha incidencia en la deducibilidad de los intereses como ahora veremos.

Pero también el Órgano Directivo establece límites a la deducibilidad de los intereses:

Primero, como gastos financieros que son, **se les aplica el límite del 30% del beneficio operativo** del ejercicio aunque, en todo caso, a partir de 2016, los gastos financieros son deducibles hasta 1 millón de euros (en 2015 continuamos con los límites específicos para grandes empresas).

Segundo, **hay que tener en cuenta la norma de imputación temporal** del art. 11.3, poniéndola en relación con lo comentado de la Resolución del ICAC, esto es, **se pueden deducir los intereses registrados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias** del ejercicio, con los límites apuntados de los gastos financieros, y **los registrados en cuenta de Reservas**, por corresponder a un error contable, **si de ello no se deriva una tributación inferior** (y aquí añadimos de nuestra cosecha que el criterio administrativo es que hay que tener en cuenta la prescripción), estando sometidos también, conjuntamente con el resto de gastos financieros del ejercicio, a los límites propios de estos.

Para terminar, se considera **que los intereses de demora a favor del contribuyente se consideran ingresos financieros**.

Desde nuestro punto de vista, si bien los órganos de aplicación de los tributos, para 2014 y anteriores, estarán obligados a seguir el criterio del TEAC y del informe de la AEAT, en la Resolución de la Dirección General aplicable a 2015 y siguientes se contienen argumentos que podrían servir para argumentar la deducibilidad de los intereses de demora con la Ley 43/1995 y su Texto Refundido.

#### **IV. SOLICITUD O RENOVACIÓN DE CERTIFICADOS FNMT-RCM DE PERSONA JURÍDICA Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA**

Con el objetivo de adaptarse a estos cambios técnicos, **a partir del 6 de junio de 2016 la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre–Real Casa de la Moneda (FNMT–RCM) comenzará a expedir los nuevos certificados de representante de persona jurídica, de representante de entidad sin personalidad jurídica y de representante para administradores únicos y solidarios. A partir de esa fecha, dejarán de emitirse los actuales certificados de persona jurídica y de entidad sin personalidad jurídica, y la renovación de los mismos no podrá realizarse a través de la página web. No obstante, podrán seguir utilizándose hasta su caducidad o revocación.**

El nuevo certificado tiene una serie de ventajas/mejoras:

- ➔ **Los nuevos certificados de representación de persona jurídica pueden ser utilizados para la relación con cualquier Administración.**
- ➔ **Los nuevos certificados de representación de administrador único o solidario pueden ser utilizados para las relacionarse con las AAPP y con empresas privadas (contratación de bienes o servicios). Adicionalmente, la conexión entre FNMT – RCM y el Colegio de Registradores dota a este tipo de certificados de una mayor seguridad jurídica: el certificado quedará revocado en los casos de disolución de la entidad representada o de terminación de la representación.**
- ➔ **Sin coste adicional, los nuevos certificados de representación son de validación abierta, esto implica que no se requiere de la firma de ningún contrato/convenio con la FNMT-RCM y pueden emplearse en multitud de productos que ofrece la Administración y en las relaciones comerciales con terceros para la firma de facturas, envío de correos, firma de PDFs, etc.**
- ➔ **Estos certificados incorporan las últimas recomendaciones de seguridad, lo que supone una mejora tecnológica de los mismos, dando mayor seguridad al uso de los certificados electrónicos en las transacciones telemáticas.**
- ➔ Si se dispone de un certificado de persona física de la FNMT-RCM o un DNIE, se puede obtener el certificado de administrador único o solidario sin tener que personarse en una oficina de registro, identificándose a través de internet (siempre y cuando el certificado de persona física no provengan de una renovación). En cualquier caso, ya no es necesario ir al registro mercantil para la acreditación de las facultades de representación, reduciendo el número de viajes/trámites que se necesitan para obtener el certificado.
- ➔ Se emite conforme al Reglamento Europeo de Identificación Electrónica (eIDAS), obteniendo así validez a nivel europeo.
- ➔ El nuevo certificado cuenta con un servicio de soporte técnico específico.



## V. CALENDARIO FISCAL DE JUNIO

| Junio 2016 |    |    |    |    |    |    |
|------------|----|----|----|----|----|----|
| L          | M  | X  | J  | V  | S  | D  |
|            |    | 1  | 2  | 3  | 4  | 5  |
| 6          | 7  | 8  | 9  | 10 | 11 | 12 |
| 13         | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 |
| 20         | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 26 |
| 27         | 28 | 29 | 30 |    |    |    |

### 2 DE MAYO HASTA 30 DE JUNIO

#### RENTA Y PATRIMONIO

- Presentación por Internet del borrador de Renta y de las declaraciones de Renta 2015 y Patrimonio 2015

**Con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta hasta el 25 de junio**

### 20 DE JUNIO

#### RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Mayo 2016. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230

#### IVA

- Mayo 2016. Autoliquidación: 303
- Mayo 2016. Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Mayo 2016. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones: 340
- Mayo 2016. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349
- Mayo 2016. Grupo de entidades, modelo agregado: 353
- Mayo 2016. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380

### **IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS**

- Mayo 2016: 430

### **IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN**

- Marzo 2016. Grandes empresas: 553, 554, 555, 556, 557, 558
- Marzo 2016. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Mayo 2016: 548, 566, 581
- Mayo 2016: 570, 580

Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados: 510

### **IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD**

- Mayo 2016. Grandes empresas: 560

### **IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES**

- Pago fraccionado: 584

### **20 DE JUNIO**

#### **RENTA Y PATRIMONIO:**

- Borrador y declaración anual 2015 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta: D-100, D-714

### **30 DE JUNIO**

#### **RENTA Y PATRIMONIO:**

- Borrador y declaración anual 2015 con resultado a devolver, renuncia a la devolución, negativo y a ingresar sin domiciliación: D-100, D-714
- Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para trabajadores desplazados 2015: 151

**SÉNEOR ABOGADOS Y ECONOMISTAS** es una marca registrada por la sociedad de responsabilidad limitada con la misma denominación, que no tiene actividad directa ante clientes, siendo los despachos socios de la misma los únicos responsables por los servicios que presten a sus clientes (con plena indemnidad para Séneor y para los restantes despachos).

*Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.*