

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC059413

DGT: 20-04-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1737/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. Otras cuestiones. *Limitación de amortización para los ejercicios 2013 y 2014.* Una entidad con una cifra de negocios inferior a 10 millones de euros está participada, entre otras, por otra entidad que supera los 10 millones de euros. La limitación del 70% a la amortización del art. 7 Ley 16/2012 para los ejercicios 2013 y 2014 se aplicará a aquellas entidades que no cumplan los requisitos para ser consideradas empresas de reducida dimensión. Cuando la entidad forme parte de un grupo en el sentido del art. 42 CCom, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, de tal manera que si el grupo supera la cifra de negocio de 10 millones de euros, perderá su consideración de empresa de reducida dimensión y quedará sujeta a la limitación de amortización prevista en la Ley 16/2012. En este caso la sociedad participada estará sometida a la limitación del art. 7 de la Ley 16/2012, pues parece concurrir la existencia de un grupo en el que una sociedad ostenta, directa o indirectamente, el control de otra u otras.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10.3, 11 y 108.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 35 y 42.

Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), art. 7.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada cuya actividad es el arrendamiento de inmuebles y prestación de otros servicios de gestión inmobiliaria. Esta sociedad tiene un nuevo administrador único desde el 4 de febrero de 2010 y el importe neto de su cifra de negocios en los tres últimos ejercicios ha sido inferior a 10 millones de euros. Los titulares del capital social son la sociedad A (49,99%), las personas físicas A, B, C y D (4,17% cada una) y la sociedad B (33,33%), que no mantiene vinculación alguna con la sociedad A.

Los titulares del capital social de la sociedad A son las personas físicas A, B, C, D, E, F (11,05% cada una), G (11,00%) y H (10,50%); el 12,20% restante es autocartera. Las personas físicas A, B, C, D, E, F, y G son hermanos y la persona física H no mantiene relación de parentesco con ellas. El consejo de administración de la sociedad A está integrado por las personas físicas A, B, C y D. Por otra parte, el importe neto de la cifra de negocios de una sociedad anónima cuyo nombre completo se cita en el escrito de consulta, sin que se identifique como "sociedad A", "sociedad B" o una tercera, ha sido superior a 10 millones de euros en los tres últimos ejercicios y se espera que lo sea en el ejercicio actual. Esta sociedad anónima tuvo el cargo de administradora única de la sociedad consultante hasta el 4 de febrero de 2010, fecha de nombramiento del actual administrador único de la consultante.

Cuestión planteada:

Si a la vista de la redacción de los artículos 7 de la Ley 16/2012 y 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 es deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en su totalidad o sólo hasta el 70% por aplicación de la limitación contenida en el citado artículo 7 de la Ley 16/2012.

Contestación:

El artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece en su apartado 3 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”.

El artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, establece lo siguiente:

“Artículo 7. *Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.*

La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha Ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha Ley en el período impositivo correspondiente.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización”.

Este precepto introduce una limitación en las amortizaciones del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014. La amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible en virtud de tal limitación, se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

En virtud de lo anterior, la limitación que introduce el artículo 7 de la Ley 16/2012 resulta de aplicación respecto de la amortización contable, por lo que en los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014, puede deducirse en la base imponible hasta el 70% de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible, de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 del TRLIS.

Esta limitación resultará de aplicación a aquellas entidades que en los años 2013 y 2014 no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del TRLIS.

El artículo 108 del TRLIS establece lo siguiente:

“Artículo 108. *Ámbito de aplicación: cifra de negocios ([201])*

1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el capítulo VIII del título VII de esta Ley acogida al régimen fiscal establecido en dicho capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último”.

El artículo 42 del Código de Comercio establece lo siguiente:

“1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo”.

A efectos de determinar si las entidades citadas en la consulta forman parte de un grupo, basta con que se manifieste alguna de las circunstancias a las que se refiere la normativa mercantil, con independencia de que el grupo en cuestión deba o no presentar los estados contables consolidados. En la medida en que alguna de estas sociedades ostente el control de otra, existirá grupo a efectos de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio y ello con independencia de que no exista obligación de formular estados contables consolidados.

Dicha circunstancia parece concurrir en el caso planteado, por lo que la entidad consultante estará sometida a la limitación establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.