

## **Consulta Vinculante V2312-14, de 08 de septiembre de 2014 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas**

### **RESUMEN**

IMUESTO SOBRE SOCIEDADES. Hecho imponible. Mientras que no se produzca la extinción de la sociedad, la entidad interesada tendrá la consideración de sujeto pasivo del IS. Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del IS, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS. En el caso de las amortizaciones, las mismas se deberán seguir practicando en los términos establecidos en el PGC, y serán fiscalmente deducibles con los límites establecidos en el artículo 11 del TRLIS. Una vez se produzca la extinción de la interesada, deberá presentar la declaración del IS correspondiente al período impositivo concluido en la fecha de extinción, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 15 del TRLIS. En el supuesto de que en los períodos impositivos anteriores a la extinción, la entidad hubiera obtenido bases imponibles negativas, éstas se podrán compensar con la base imponible positiva que en su caso se obtuviera en el período impositivo de extinción, en los términos dispuestos en el artículo 25 del TRLIS.

### **DESCRIPCIÓN**

La entidad consultante se dedica al arrendamiento y compraventa de locales y bienes inmuebles.

Tiene en su patrimonio un local destinado a uso propio como oficina, locales y viviendas destinadas al arrendamiento, un ordenador, mobiliario, préstamos bancarios pendientes utilizados en su momento para financiar la actividad de la sociedad, clientes pendientes de cobrar, proveedores y acreedores pendientes de pagar, cuentas corrientes y deudas a favor de los socios.

La entidad consultante se está planteando cesar en sus actividades económicas y, llegado el caso, disolver la sociedad.

### **CUESTIÓN**

- 1. Si la sociedad debe seguir amortizando los bienes de inmovilizado después de cesar en la actividad o bien puede elegir no seguir amortizando si considera que los bienes no se deprecian por el mero hecho del paso del tiempo.*
- 2. Si la entidad consultante realiza amortizaciones, estando inactiva, si dichas amortizaciones son deducibles fiscalmente teniendo en cuenta que provienen de bienes que en su día se adquirieron para realizar la actividad de la sociedad.*
- 3. Si son deducibles los gastos procedentes de cuando la empresa realizaba actividad económica como pueden ser los intereses de préstamos que aún debe seguir pagando y que se utilizó para financiar en su día la actividad de la sociedad, comisiones del banco por la cuenta corriente, gastos de gestión de las actividades de cobros y pagos de las cantidades pendientes, gastos de luz, teléfono, IBI de la oficina...*

*4. Si cuando se disuelva la empresa y vaya a tributar en el Impuesto sobre Sociedades la plusvalía de los inmuebles que se transmitan a los socios, puede deducirse todos esos gastos que ha ido acumulando durante el tiempo en el que la sociedad está cobrando y pagando las cantidades pendientes, atendiendo a sus obligaciones respecto al préstamo bancario y las amortizaciones realizadas en cuanto resulten deducibles.*

*5. Si en el caso de estar obligada a seguir amortizando y dicho gasto no fuera deducible, qué sucede en el momento de la disolución de la sociedad cuando tenga que tributar la plusvalía por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes transmitidos a los socios y su valor neto contable ya que una parte de la plusvalía vendrá generada por una amortización que la sociedad no puede deducirse y sin embargo ahora tendría que tributar como mayor plusvalía.*

## **CONTESTACIÓN**

El artículo 7.1.a) 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 que serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, "a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles".

Y el artículo 26.2.a) del TRLIS dispone que el período impositivo concluirá, en todo caso, "a) Cuando la entidad se extinga".

En el ámbito mercantil, el artículo 371 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en relación a las sociedades en liquidación, establece lo siguiente:

- "1. La disolución de la sociedad abre el período de liquidación.
2. La sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza. Durante ese tiempo deberá añadir a su denominación la expresión «en liquidación».
3. Durante el período de liquidación se observarán las disposiciones de los estatutos en cuanto a la convocatoria y reunión de las juntas generales de socios, a las que darán cuenta los liquidadores de la marcha de la liquidación para que acuerden lo que convenga al interés común, y continuarán aplicándose a la sociedad las demás normas previstas en esta ley que no sean incompatibles con las establecidas en este capítulo."

De conformidad con lo establecido en la sección 5<sup>a</sup> del capítulo II del título X del TRLSC, los liquidadores otorgarán escritura pública de extinción de la sociedad que se inscribirá en el Registro Mercantil. Por tanto, la extinción de la sociedad se reconoce en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil. Este instante determina la ausencia de personalidad jurídica y, en consecuencia, de acuerdo con el artículo 7.1.a) del TRLIS, determina el momento a partir del cual la sociedad dejará de tener la consideración de sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades.

Mientras que la sociedad no se extinga, y tal y como señala el artículo 371.3 del TRLSC, la entidad consultante continuará cumpliendo las disposiciones establecidas en el mencionado texto legal, y en concreto, vendrá obligada a formular sus cuentas anuales, en los términos dispuestos en el artículo 254.2 del TRLSC:

"2. Estos documentos, que forman una unidad, deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con esta ley y con lo previsto en el Código de Comercio."

Asimismo, y mientras que no se produzca la extinción, la entidad consultante tendrá la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Al respecto, el artículo 10.3 del TRLIS dispone 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."

Por otra parte, el artículo 19 del TRLIS establece que:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. (...).

3. 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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

(...)"

Por tanto, 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 y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS. En el caso de las amortizaciones, las mismas se deberán seguir practicando en los términos establecidos en el Plan General de Contabilidad, y serán fiscalmente deducibles con los límites establecidos en el artículo 11 del TRLIS.

Igualmente, el resto de gastos que se registren en la contabilidad serán deducibles con los límites y condiciones establecidas en el TRLIS.

Sin embargo, una vez se produzca la extinción de la entidad consultante, en los términos previamente establecidos, deberá presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo concluido en la fecha de extinción. En la mencionada declaración, es preciso tener presente lo dispuesto en el artículo 15 del TRLIS:

"(...)

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

(...)

c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

(...)

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 los párrafos 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.

(...)

6. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.

(...)

9. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a aquéllos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:

1.º En el numerador: el patrimonio neto.

2.º En el denominador: el patrimonio neto más pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.

Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.

Lo previsto en este párrafo no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4."

En virtud de lo anterior, como consecuencia de su disolución-liquidación, la consultante deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos a sus socios y el valor contable de dichos elementos, teniendo en consideración las amortizaciones así como los deterioros de valor contabilizados, que hubieran sido fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades. La integración en la base imponible de la renta a que se refiere el artículo 15.3, previamente transcrita, se efectuará en el período impositivo en el que se lleve a cabo la disolución-liquidación de la entidad consultante.

En su caso, a los efectos de integrar en la base imponible la renta generada con ocasión de la operación de disolución-liquidación, procederá aplicar la corrección por depreciación monetaria

prevista en el apartado 9 del artículo 15 del TRLIS respecto de las rentas positivas derivadas de la transmisión de los elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles.

En último lugar, en el supuesto de que en los períodos impositivos anteriores a la extinción, la entidad consultante hubiera obtenido bases imponibles negativas, éstas se podrán compensar con la base imponible positiva que en su caso se obtuviera en el período impositivo de extinción, en los términos dispuestos en el artículo 25 del TRLIS:

"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.

[...]

5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

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.