

***NOVEDADES PARA EL I.S.
DEL 2016: NF 5/2016***

***FONDO DE COMERCIO:
NUEVA REGULACIÓN
MERCANTIL Y CONTABLE
Y ADAPTACION FISCAL***

CÓDIGO DE COMERCIO

- Inmovilizados intangibles → Activos de vida útil definida
- Amortización sistemática vs. Test de deterioro anual.
- Si la vida útil no puede estimarse de manera fiable: 10 años, salvo disposición en contrario.
- Fondo de comercio: presunción de vida útil de 10 años, salvo prueba en contrario.
- Información en memoria

LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL

- Se elimina la obligación de dotar una reserva indisponible.

- Reserva existente:
 - Reclasificación a reservas voluntarias

 - Disponible en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo.

PLAN GENERAL CONTABLE

➤ Regla general: amortización prospectiva:

- A partir del 1 de enero de 2016 se aplican los nuevos criterios al valor de libros existentes.

➤ Regla especial fondo de comercio: opción por la amortización retroactiva:

- Amortización sistemática en 10 años desde su fecha de adquisición.
 - Amortización pre-2016, contra reservas.
 - Resto hasta completar 10 años, contra pérdidas y ganancias.

➤ Reserva fondo de comercio:

- Reclasificación a reservas voluntarias en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo.

TRATAMIENTO FISCAL – HASTA 01/01/2016

	CONTABLE	FISCAL	
		Territorio común	Foral
Intangible de vida útil definida	Amortización durante su vida útil	Contable	Contable (Límite máximo anual: 20% - salvo vida útil <5 años/ Aplicaciones informáticas: 2 a 5 años)
Intangible de vida útil indefinida	Test de deterioro	Extracontable: 5% (2% en 2015)	Extracontable: 12,5%
Fondo de Comercio	Test de deterioro	Extracontable: 5% (1% en 2015)	Extracontable: 12,5%

TRATAMIENTO FISCAL – DESDE 01/01/2016

	CONTABLE	FISCAL	
		Territorio común	Foral
Intangible de vida útil definida	Amortización durante su vida útil	Contable	Contable
Intangible de vida útil no estimable	Amortización durante 10 años (10%)	Contable (Límite máximo anual: 5%) ΔBI (DT)	Contable (Límite máximo anual: 10%)
Fondo de Comercio	Amortización durante 10 años (10%)	Contable (Límite máximo anual: 5%) ΔBI (DT)	No deducible ΔBI (DT) Extracontable: 12,5% ∇BI (DT)

EJEMPLOS

➤ Datos

- Adquisición de empresa en marcha el 1/01/2013
- Fondo de comercio adquirido: 100 u.m.
- Valor contable 31/12/2015: 100 u.m.

➤ Opción 1: prospectiva

- Impacto en cuenta de resultados (antes de impuestos) 2016-2025 = 100
- Impacto en reservas = 0

➤ Opción 2: retroactiva

- Impacto en cuenta de resultados (antes de impuestos) 2016-2022 = 70
- Impacto bruto en reservas = 30

EJEMPLOS

FORAL – PROSPECTIVA (Opción1)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	Total
				← 10 años →										
Coste	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Amortización acumulada	0,0	0,0	0,0	-10,0	-20,0	-30,0	-40,0	-50,0	-60,0	-70,0	-80,0	-90,0	-100,0	-100,0
Valor neto contable	100,0	100,0	100,0	90,0	80,0	70,0	60,0	50,0	40,0	30,0	20,0	10,0	0,0	0,0
Deducción fiscal	-20,0	-32,5	-45,0	-57,5	-70,0	-82,5	-95,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0
Valor neto fiscal	80,0	67,5	55,0	42,5	30,0	17,5	5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Diferencia vnc-vnf	20,0	32,5	45,0	47,5	50,0	52,5	55,0	50,0	40,0	30,0	20,0	10,0	0,0	0,0
Impuesto diferido	-5,6	-9,1	-12,6	-13,3	-14,0	-14,7	-15,4	-14,0	-11,2	-8,4	-5,6	-2,8	0,0	0,0
Variación impuesto diferido	-5,6	-3,5	-3,5	-0,7	-0,7	-0,7	-0,7	1,4	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	0,0
Cargo en reservas	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Resultado contable antes de impuestos	0,0	0,0	0,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-100,0
Ajuste + base imponible	0,0	0,0	0,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	100,0
Ajuste - base imponible	-20,0	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-100,0
Base imponible	-20,0	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-100,0
Gasto impuesto sociedades corriente	5,6	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	1,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	28,0
Gasto impuesto sociedades diferido	-5,6	-3,5	-3,5	-0,7	-0,7	-0,7	-0,7	1,4	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	0,0
Gasto impuesto sociedades total	0,0	0,0	0,0	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	28,0
Impuesto sobre sociedades abonado a reservas	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Cargo neto en reservas	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Resultado contable después de impuestos	0,0	0,0	0,0	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-72,0
Impacto total en patrimonio neto	0,0	0,0	0,0	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-72,0

EJEMPLOS

FORAL – RETROACTIVA (Opción 2)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	Total	
				← 3 + 7 años →											
Coste	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	
Amortización acumulada	0,0	0,0	0,0	-40,0	-50,0	-60,0	-70,0	-80,0	-90,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0	
Valor neto contable	100,0	100,0	100,0	60,0	50,0	40,0	30,0	20,0	10,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Deducción fiscal	-20,0	-32,5	-45,0	-57,5	-70,0	-82,5	-95,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0	-100,0	
Valor neto fiscal	80,0	67,5	55,0	42,5	30,0	17,5	5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Diferencia vnc-vnf	20,0	32,5	45,0	17,5	20,0	22,5	25,0	20,0	10,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Impuesto diferido	-5,6	-9,1	-12,6	-4,9	-5,6	-6,3	-7,0	-5,6	-2,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Variación impuesto diferido	-5,6	-3,5	-3,5	7,7	-0,7	-0,7	-0,7	1,4	2,8	2,8	0,0	0,0	0,0	0,0	
Cargo en reservas	0,0	0,0	0,0	-30,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-30,0	
Resultado contable antes de impuestos	0,0	0,0	0,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	-10,0	0,0	0,0	0,0	-70,0	
Ajuste + base imponible	0,0	0,0	0,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	0,0	0,0	0,0	70,0	
Ajuste - base imponible	-20,0	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-100,0	
Base imponible	-20,0	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-12,5	-5,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-100,0	
Gasto impuesto sociedades corriente	5,6	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	1,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	28,0	
Gasto impuesto sociedades diferido	-5,6	-3,5	-3,5	-0,7	-0,7	-0,7	-0,7	1,4	2,8	2,8	0,0	0,0	0,0	-8,4	
Gasto impuesto sociedades total	0,0	0,0	0,0	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	0,0	0,0	0,0	19,6	
Impuesto sobre sociedades abonado a reservas	0,0	0,0	0,0	8,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	8,4	
Cargo neto en reservas	0,0	0,0	0,0	-21,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-21,6	
Resultado contable después de impuestos	0,0	0,0	0,0	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	0,0	0,0	0,0	-50,4	
Impacto total en patrimonio neto	0,0	0,0	0,0	-28,8	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	-7,2	0,0	0,0	0,0	-72,0	

EJEMPLO

FONDO DE COMERCIO

- El 1/01/2016, la entidad X ha adquirido el 10% en el capital social de la entidad Y por 950.000 euros.

La adquisición la ha realizado el propietario de la mitad del capital social de esa entidad, que es una persona física residente en Bizkaia.

El patrimonio neto de la entidad a 1/01/2016 asciende a 5.000.000 euros, y en la evaluación previa a la adquisición, realizada por expertos independientes, se ha determinado que la sociedad dispone de un inmueble que tiene un valor de mercado superior en 500.000€ a su valor neto contable.

- Si Y ha obtenido un resultado en el ejercicio 2016 de -100.000 euros, determínense las correcciones en materia de gastos que tiene que realizar la entidad X a 31/12/2016, suponiendo que no se ha producido una modificación del valor de mercado de los inmuebles de Y.

EJEMPLO

FONDO DE COMERCIO

- Valor de adquisición del 10 % en Y: 950.000)

Patrimonio neto 10% x 5.000.000	500.000
Plusvalías tacitas inmueble	50.000
Fondo de comercio Financiero	400.000
	<hr/>
TOTAL	950.000

- 31/12/2016 (Resultado ejercicio -100.000)

Patrimonio neto 500.000 – 10% 100.000	490.000
Plusvalías tacitas inmueble	50.000
Fondo de comercio Financiero (400.000 -40.000)	360.000
	<hr/>
TOTAL	900.000

- Deterioro contable de la participación en Y: -50.000

EJEMPLO

FONDO DE COMERCIO

▪ Deterioro fiscal de la participación en Y:

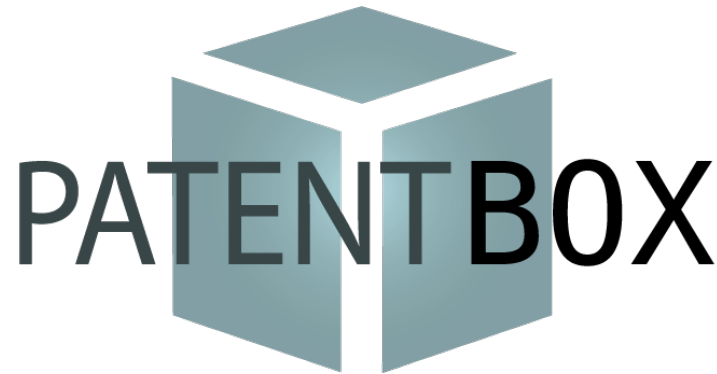
- Artículo 23.2 NFIS: Diferencias del patrimonio neto entre el 1/01/2016 y 31/12/2016, corregido por las plusvalías tácitas, existentes en el momento de la valoración, sin tener en cuenta el valor del fondo de comercio financiero: (550.000 -540.000) -10.000
- Artículo 24 NFIS: FCF: (12,5% x 400.000) -50.000
- **Total gastos fiscal: -60.000**

- Deterioro contable: -50.000
- Deterioro fiscal: -60.000
- Ajuste negativo al resultado contable: **-10.000**
 - **Ajuste positivo +40.000**
 - **Ajuste negativo -50.000**

PATENT BOX

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

OBJETO DEL REGIMEN



➤ ¿En qué consiste?

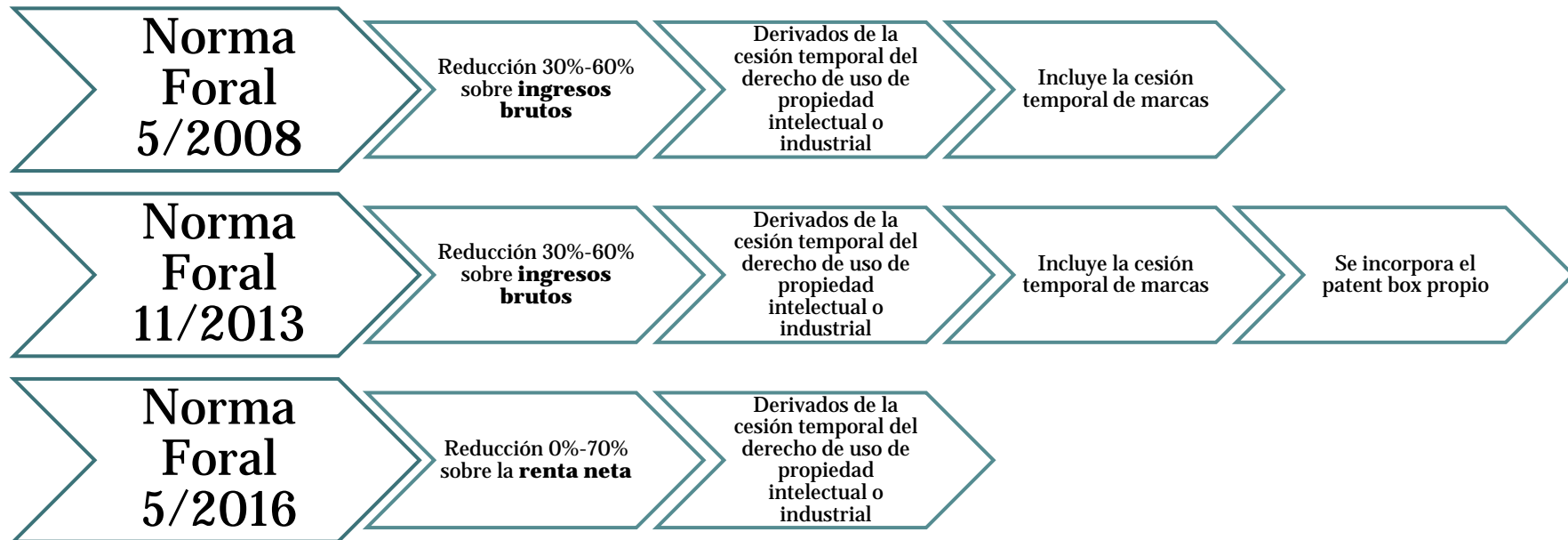
- Es un incentivo fiscal aplicable a las rentas obtenidas por la empresa en determinadas actividades vinculadas a patentes y otros activos intangibles.

➤ ¿Qué se incentiva?

- La **cesión temporal** del derecho de uso y explotación de determinados activos intangibles integrantes de la propiedad intelectual e industrial de la empresa.

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

EVOLUCIÓN



EL RÉGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

ENTRADA EN VIGOR DEL NUEVO RÉGIMEN: PLAN BEPS



- Para los contratos de cesión formalizados antes del 30 de junio de 2016
- Hasta el 30 de junio de 2021

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

	PRE BEPS	POST BEPS
Activos intangibles incentivados	Ver tabla	Ver tabla
Porcentaje de reducción	30% - 60%	70%
Base del incentivo	Renta bruta	Renta neta
Limitación del incentivo por aplicación en enfoque <i>nexus approach</i>	N/A	Penalización por adquisición o subcontratación del desarrollo del intangible a vinculados
Efecto consolidación	No se elimina ni el gasto ni el ingreso en base imponible	
Finalidad de la cesión	No puede ir dirigida a generar bienes o servicios que sean gasto deducible para el cedente si hay vinculación	
Eliminación del impuesto soportado en el extranjero	Se tiene en cuenta el porcentaje de integración de la renta neta en España para el cálculo de la deducción para evitar la doble imposición jurídica	

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

Activos cuyas rentas por cesión son objeto de incentivo	
Régimen pre BEPS	Régimen post BEPS
<ul style="list-style-type: none">• Bases de datos• Software de no exclusiva aplicación comercial• Patentes• Modelos de utilidad y diseños industriales• Topografía de semiconductores• Obtenciones vegetales• Know how• Marcas	<ul style="list-style-type: none">• Bases de datos• Software de aplicación no exclusivamente comercial• Patentes• Modelos de utilidad y diseños industriales• Topografía de semiconductores• Obtenciones vegetales• Know how

(*) Mantenimiento del *Patent box interno*: uso propio de marcas propias registradas

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

Ingresos por cesión de intangibles	Coeficientes reductores	
	Régimen pre BEPS	Régimen post BEPS
Desarrollado por la propia entidad	60 %	70 %
Desarrollado con la colaboración de terceros	30 %	70 %
Adquirido	30 %	70 %

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

La base del incentivo pasa a ser la renta neta

El incentivo se aplica sobre la renta neta en vez de sobre el ingreso bruto

+ Ingreso bruto por la cesión

- Gastos asociados al intangible cedido

+/- Renta neta = base de incentivo (*)

(*) antes de determinar la aplicación de las limitaciones asociadas al enfoque *nexus approach*

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

Aplicación práctica del *NEXUS APPROACH*

Se limita el incentivo en los casos en el que el activo intangible:

- Ha sido adquirido a terceros
- Ha sido desarrollado por una entidad vinculada

¿Cómo?

- Se corrige la renta neta incentivada en función del origen de los gastos que la determinan

Objetivo:

- Busca acercar el beneficio fiscal al contribuyente que incurre en el gasto, evitando la erosión artificial de la base liquidable.

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

Aplicación práctica del *NEXUS APPROACH*

Gastos cualificados:

Gastos de desarrollo del intangible propios

Gastos de desarrollo del intangible subcontratados a no vinculados

Gastos de desarrollo del intangible subcontratados a vinculados y gastos de adquisición del intangible HASTA el 30% de los anteriores

Gastos no cualificados:

Gastos de desarrollo del intangible subcontratados a vinculados y gastos de adquisición del intangible A PARTIR del 30% de los anteriores.

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

EJEMPLO

X cede a terceros de forma temporal una patente que es de su propiedad y obtiene por ello unas rentas de 100.000 euros en un determinado ejercicio.

El coste de desarrollo de esa patente ascendió a 300.000 euros:

- 150.000 euros fueron desarrollados por la propia empresa
- 30.000 euros fueron subcontratados con un tercero no vinculado
- 120.000 euros fueron subcontratados con terceros vinculados.

Calculamos si lo subcontratado a terceros vinculados supera o no el 30 % del importe correspondiente al desarrollo propio y a la subcontratación con terceros no vinculados:

- $180.000 * 30\% = 54.000$ euros.
- $120.000 \text{ euros} > 54.000 \text{ euros}$: Exceso de 66.000 euros

Reducción del porcentaje de no integración:

- $66.000 \text{ euros} / 300.000 \text{ euros} = 22\%$

Coefficiente aplicable:

- $70\% * (100\% - 22\%) = 54,60 \%$

Si la renta es 100.000 euros, **la cantidad no integrada serán 54.600 euros.**

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

CORRECCIONES:

Rentas negativas en ejercicios anteriores integradas sin reducción:

Rentas negativas periodos anteriores: -100

Renta positiva período actual: +300

•100 se integran al 100%: +100

•200 se les aplica 70%: +60

Rentas negativas en el propio ejercicio:

Rentas positivas periodos anteriores: +100:

•100 se les aplica 70%: +30

Renta negativa período actual: -300

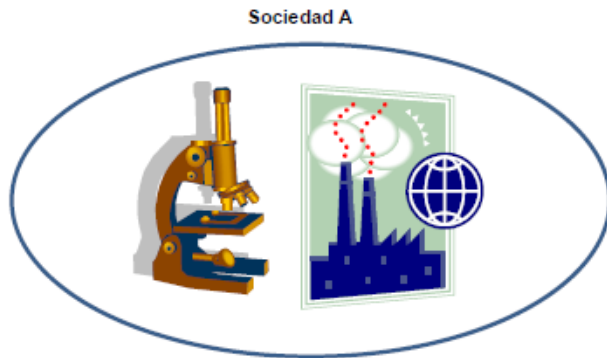
•-100 se les aplica 70%: -30

•200 se integran al 100%: -200

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

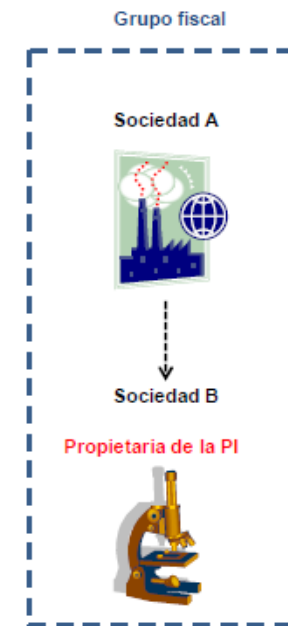
CESION ENTRE VINCULADAS

Ineficiente



- Deducción I+D
- Cánones nacionales
- Compensación resultados de ambas actividades

Potencialmente eficiente



- Deducción I+D
- Patent box
- Compensación resultados de ambas sociedades por consolidación fiscal

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

CESION ENTRE VINCULADAS: SUPUESTO A

Sociedad A



- Deducción I+D
- Cánones ncionales
- Compensación resultados de ambas actividades

	Sociedad A		
	Fabricación y distribución	I+D	Total
Ingresos de ventas	600		600
Valor cesión PI (apunte interno)	-200	200	0
Gastos de fabricación	-250		-250
Gastos I+D		-100	-100
Resultado	150	100	250
Patent box			0
Canon ncional máximo (uso propio PI)			-3
Base imponible			247
Cuota íntegra (28%)			69
DxI+D (30%)			-30
Cuota líquida			39
Tipo efectivo %			16%

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

CESION ENTRE VINCULADAS: SUPUESTO B



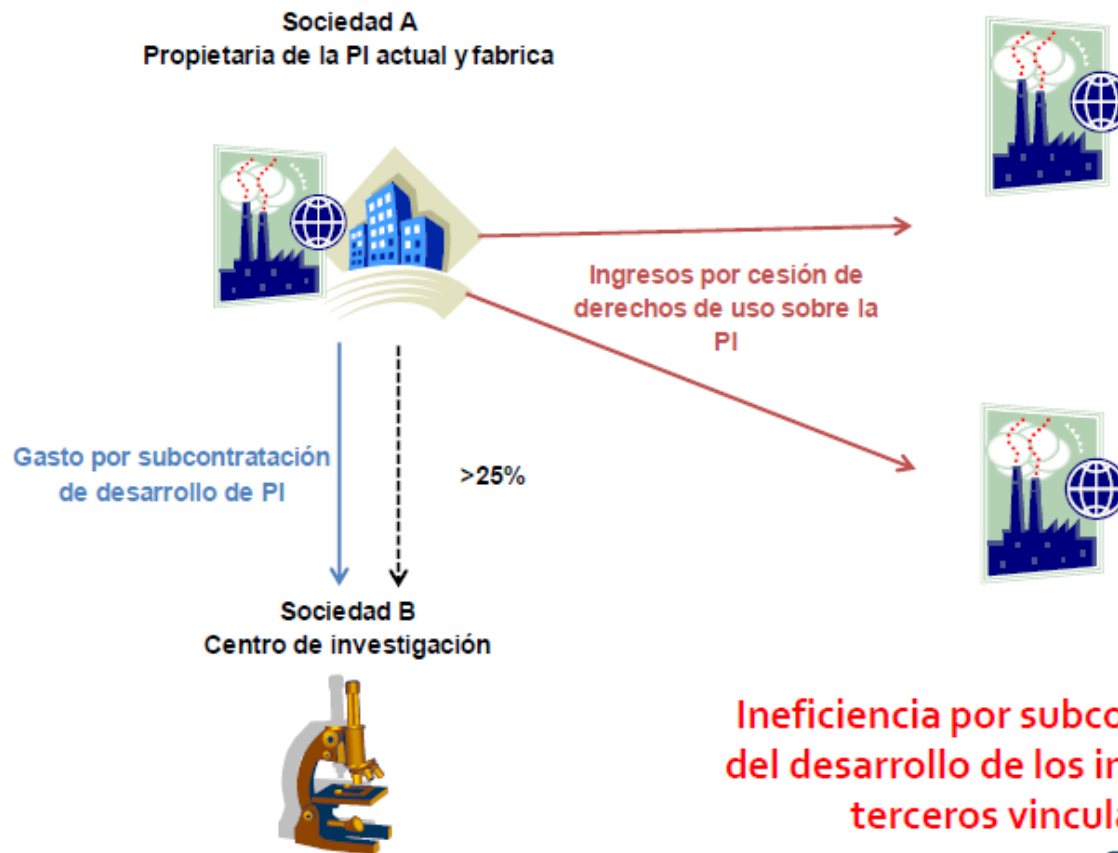
- Deducción I+D
- Patent box
- Compensación resultados de ambas sociedades por consolidación fiscal

	Sociedad A	Sociedad B	Grupo
	Fabricación y distribución	I+D	
Ingresos de ventas	600		600
Ingresos cesión PI	-200	200	0
Gastos de fabricación	-250		-250
Gastos I+D		-100	-100
Resultado	150	100	250
Patent box		-70	-70
Canon notional (uso propio PI)			0
Base imponible	150	30	180
Cuota íntegra (28%)			50
DxI+D (30%)		-30	-30
Cuota líquida			20
Tipo efectivo %			8%

EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

CESION A TERCEROS NO VINCULADOS

– Estructuras ineficientes



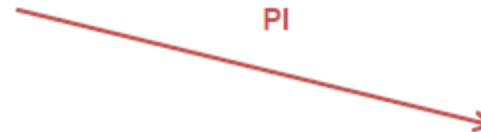
EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

CESION A TERCEROS NO VINCULADOS

– Posible solución

Absorción por A de la sociedad B y su actividad

Sociedad A
Propietaria de la PI



Ingresos por cesión de
derechos de uso sobre la
PI



EL REGIMEN FORAL DEL PATENT BOX

CESION A TERCEROS NO VINCULADOS

— Posible solución

Convertir a Sociedad B en propietaria de la nueva PI resultante de la actividad de I+D

