

NOVEDADES TRIBUTARIAS DICIEMBRE 2016

INDICE

I.	INTRODUCCIÓN	3
II.	IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS (INCN)	4
III.	CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA: ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES.....	5
IV.	ENTIDAD PATRIMONIAL	6
V.	SOCIEDAD CIVIL	6
VI.	INGRESOS QUE NO TRIBUTAN EN EL EJERCICIO DEL DEVENGO O SE DIFIERE SU TRIBUTACIÓN.....	12
VII.	VALOR DE MERCADO DE DETERMINADAS OPERACIONES.....	14
VIII.	IMPUTACION TEMPORAL DE GASTOS	14
IX.	GASTOS CONTABLES QUE NO SON FISCALMENTE DEDUCIBLES O TIENE LIMITADA SU DEDUCIBILIDAD	18
X.	AMORTIZACIONES	20
XI.	PROVISIONES PARA GASTOS.....	21

XII.	RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.....	22
XIII.	RESERVA DE NIVELACIÓN.....	23
XIV.	COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES.....	24
XV.	TIPOS DE GRAVAMEN.....	25
XVI.	DEDUCCIONES EN LA CUOTA DEL IMPUESTO.....	29
XVII.	REGÍMENES ESPECIALES.....	32

Cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2016

I. INTRODUCCIÓN

El período impositivo que las empresas están a punto de cerrar, segundo año de aplicación de la reforma fiscal, se caracteriza por la escasez en la publicación de normativa tributaria, sobre todo si se compara con la vorágine normativa desmesurada de los años precedentes. No obstante, traemos a colación tres normas que afectan directamente al Impuesto: la Resolución de 4 de abril (B.O.E. de 6 de abril de 2016) en la que la Dirección General de Tributos estableció la plena deducibilidad de los intereses de demora derivados de actas de inspección después de la reforma, el Real Decreto-Ley 2/2016 (B.O.E. el 30 de septiembre de 2016), que aumentó el importe a satisfacer por el segundo y tercer pago fraccionado a las empresas que facturan más de 10.000.000€, y el Real Decreto-ley 3/2016 que introdujo diversas modificaciones, alguna de las cuales son aplicables ya para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Recogemos en un solo documento las novedades más significativas para 2016 así como diferentes aspectos que hay que tener en cuenta cuando preparamos el cierre fiscal de las empresas. Asimismo es conveniente reseñar algunos criterios interpretativos tanto de la Administración como de los diferentes Tribunales de Justicia para, de esta manera, poder obrar en consecuencia.

Para que el documento se pueda leer más fácilmente tiene llamadas de atención marcadas con el símbolo ® y en azul.

II. IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS (INCN)

Está integrado por la cuantía de las ventas, así como de las prestaciones de servicios y del resto de ingresos procedentes de las actividades ordinarias. No se incluyen los importes por descuentos o bonificaciones, los impuestos especiales, ni el Impuesto sobre el Valor Añadido.

® Es la magnitud que va a determinar si procede aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD).

Si en 2016 se ha iniciado una actividad económica el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva.

Si la entidad se constituyó en 2016 y el período impositivo fue inferior al año, o la actividad se desarrolló durante un plazo inferior al año, el INCN se eleva al año.

® Los ingresos de ventas de acciones cuando sean operaciones no representativas de la actividad no forman parte INCN (Audiencia Nacional, de 30 de junio de 2016).

- ® En entidades con INCN a partir de 20 millones de euros en los 12 meses anteriores al primer ejercicio iniciado en 2016, verán limitada la compensación de bases imponibles negativas y la reversión de determinados créditos fiscales al 50 ó 25% de la base imponible previa a la reducción por reserva de capitalización en función de que no se llegue a 60 millones o se supere dicha cifra, respectivamente, pudiendo compensar el importe mínimo de 1 millón de euros.
- ® También cuando se ha llegado en los 12 meses anteriores a un INCN de 20 millones de euros al menos, se limita al 50% de la cuota íntegra la cuantía de la aplicación de las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o de las pendientes de períodos anteriores.
- ® Es la referencia que determina si se deben documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas y si ha de ser íntegra, simplificada o aportar la información país por país.
- ® Es la cuantía sobre la que se fija el importe total de los gastos por atenciones a clientes o proveedores que son deducibles. Recordamos que la deducción fiscal se limita al 1 por 100 del INCN.
- ® A partir del segundo pago fraccionado de 2016, si el INCN supera los 10.000.000€ la entidad deberá ingresar, con carácter general, un 24 por 100 de la base imponible o, bien, el 23 por 100 del resultado contable positivo, si esta última cuantía supera a la anterior.

III. CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA: ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES

Si tiene inmuebles en alquiler y pretende que el arrendamiento sea considerado como actividad económica y, por lo tanto, que estén afectos dichos activos, debe disponer de una persona que gestione los arrendamientos a jornada completa y con contrato laboral.

- ® Según criterio administrativo es necesario probar que existe una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de contratar a la persona (T.E.A.C., Resolución de 2 de febrero de 2012).
- ® El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. En estos casos lo relevante no es el personal que el

subcontratado tenga en nómina sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata (DGT V0133-16).

- ® En el caso de grupo mercantil, a los efectos de determinar si las entidades que lo componen realizan o no una actividad económica, los requisitos se han de cumplir a nivel del grupo y no individualmente. Es decir, en el caso de arrendamientos, una entidad puede ser la titular de los inmuebles y otra del grupo tener contratada a la persona.

IV. ENTIDAD PATRIMONIAL

Debe prestar atención a los balances trimestrales para saber si una sociedad tiene o no la condición de entidad patrimonial y calcular la media de los activos de los balances trimestrales. Si más de la mitad del activo está formado por bienes no afectos, o bien por acciones y participaciones, la entidad será patrimonial.¹

A estos efectos no se computarán ni el dinero ni los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

Si una sociedad tiene la consideración de entidad patrimonial tenga en cuenta que:

- No podrá aplicar ningún incentivo de los regulados para las ERD.
- Si vende acciones de una sociedad patrimonial no se podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición por la parte del beneficio de la venta de las participaciones que se corresponda con la plusvalía tácita.
- No podrá aplicar el tipo de gravamen reducido del 15 por 100 si la empresa es de nueva creación.
- No podrá compensar las bases imponibles negativas si se adquiere una sociedad patrimonial en la que se participa en más del 50 por 100 si, al final del período impositivo en que se generó la base negativa, se ostentaba un porcentaje inferior al 25 por 100.

- ® El saldo de tesorería generado por el beneficio procedente de las actividades ordinarias, como son las ventas o las prestaciones de servicios, no convierten a una

¹ Las acciones o participaciones se consideran bienes afectos cuando otorguen al menos el 5 por 100 del capital y se posean como mínimo durante un año con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para ello.

entidad en sociedad patrimonial, al no computarse dicho saldo como bien no afecto (DGT V3440-15).

- Ⓔ Si ha transmitido activos de inmovilizado y ha obtenido beneficios extraordinarios tenga en cuenta que, si no se reinvierten los importes correspondientes a esos beneficios en un plazo máximo de 3 años, es posible que pase a ser sociedad patrimonial ya que dicho saldo de tesorería pasa a computar como bien no afecto.

V. SOCIEDAD CIVIL

Si es una sociedad civil, con personalidad jurídica y actividad mercantil, no optó por la disolución en 2016 y, por lo tanto, es contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades, deberá calcular el Impuesto conforme a la normativa de este tributo y llevar contabilidad.

- Ⓔ Si la sociedad civil llevaba contabilidad cuando estaba tributando en régimen de atribución, y en 2016 o siguientes decide repartir reservas, deberá diferenciar las que corresponden a beneficios obtenidos hasta 2015 y las que son con cargo al beneficio de 2016 o ejercicios posteriores. Los socios no deberán tributar por las primeras, pues ya lo hicieron cuando atribuían rendimientos por el IRPF, pero sí por las segundas. Como la sociedad civil puede escoger qué reservas reparte en cada momento, es conveniente distribuir en primer lugar las que no tributan en sede de los socios, es decir, las generadas antes de 2016.
- Ⓔ Si no llevaba contabilidad cuando tributaba por el IRPF antes de que finalice el año, es un buen momento para repartir a los socios el saldo de la cuenta de aportaciones de socios ya que, si éstos son personas físicas, no tributarán en su impuesto personal por el importe recibido. Las reservas generadas durante 2016 cuando se distribuyan tributarán en sede de los socios.

VI. INGRESOS QUE NO TRIBUTAN EN EL EJERCICIO DEL DEVENGO O SE DIFIERE SU TRIBUTACIÓN

Operaciones a plazo

Si ha obtenido ingresos o beneficios contables derivados de alguna venta, prestación de un servicio o del cobro de indemnizaciones, podrá diferir la renta contable e imputarla a medida que sean exigibles los cobros, salvo que opte por devengo.

Para ello es necesario pactar que la contraprestación se realice mediante pagos sucesivos o en un solo pago, y que entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo transcurra más de un año.

- Ⓜ Si lo que se acoge a esta regla especial es una prestación de servicios hay que tener especial cuidado porque no se corrige el ingreso contable que documenta la operación. Lo que se difiere es la renta obtenida y, por consiguiente, es necesario conocer el coste asociado al servicio prestado.
- Ⓜ Si cuando es exigible el cobro este no se produce, podrá deducir el gasto contable por insolvencia de créditos si han transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento hasta el final del período impositivo.

Ingreso de una sociedad en concurso por una quita

Si ha entrado en concurso y se ha aprobado una quita, habrá tenido que registrar un ingreso contable por la diferencia entre los importes de la deuda antigua y de la nueva actualizada. Desde el punto de vista fiscal podrá imputar el ingreso a medida que se contabilicen los gastos financieros correspondientes a la nueva deuda.

- Ⓜ Si el importe de los gastos financieros son inferiores a la cuantía del ingreso contable, se imputará este último según el porcentaje que resulte de prorratear los gastos financieros.
- Ⓜ Aunque existe un límite para la compensación de las bases imponibles negativas, fijado en general para 2016 en el 60 por 100 (70 por 100 en años siguientes) de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de las bases imponibles negativas, con un mínimo de 1 millón de euros, por el Real Decreto-ley 3/2016 se han vuelto a establecer límites del 50 y 25% de la base imponible previa para contribuyentes con INCN en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio de al menos 20 millones (25% para INCN de 60 millones o superior), sin compensación mínima de 1 millón de euros.
- Ⓜ Estas limitaciones no aplican a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

Capitalización de deudas

Si ha realizado una operación de aumento de capital por compensación de deudas y ha contabilizado un ingreso, por diferencia entre el valor contable de la deuda y su valor

razonable, no deberá tributar dado que fiscalmente esta operación se valora desde el punto de vista mercantil, es decir por el importe escriturado.

Reversión del deterioro de activos

Detecte si ha obtenido contablemente algún ingreso como consecuencia de la reversión de un deterioro o de la venta de algún activo cuyo gasto fue en su día fiscalmente deducible.²

Si el gasto por deterioro no fue fiscalmente deducible tampoco será ingreso fiscal la reversión del mismo.

- ® Detecte si en el balance figura algún activo que fue adquirido a una entidad vinculada y éste ha recuperado su valor. En este caso si la transmitente dedujo fiscalmente el gasto por el deterioro contable deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el valor recuperado.³
- ® Si lo que revierte es un deterioro procedente de valores de renta fija que cotizan en bolsa, puede que no todo el ingreso contable lo sea fiscal. Será así cuando no se pudo deducir todo el deterioro por ser de aplicación el límite fiscal.⁴ En estos casos se realizará un ajuste negativo por el importe del deterioro que no fue deducible.
- ® En caso de que hubiera deducido un deterioro en ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2013, contabilizado o no, deberá revertir ya en 2016 al menos 1/5 del mismo, salvo que la norma general le obligue a incorporar uno superior.
- ® Si en el ejercicio iniciado en 2016 hubiera revertido una participación deteriorada fiscalmente antes de 2013, deberá integrar el importe no revertido del deterioro con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.

² Esto sucederá cuando el deterioro se contabilizó antes de 2015, pues a partir de esta fecha ya no son deducibles los deterioros, salvo los de existencias e insolvencias de créditos.

³ La integración en la base imponible de la recuperación de valor no puede ser superior al deterioro o corrección de valor que fue fiscalmente deducible.

⁴ Hasta el 2015 se permitía la deducibilidad fiscal del deterioro, pero con el límite de la pérdida global de la cartera.

Transmisión de inmuebles urbanos

Si ha transmitido en 2016 un inmueble de naturaleza urbana adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100. Lo mismo procederá si la transmisión se produce en ejercicios posteriores.

- ® No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- ® La Dirección General de Tributos considera que aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la transmisión de inmuebles adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, si a efectos contables, y por las circunstancias concretas del contrato, se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario contabilizará el bien como un activo adquirido y se puede entender adquirido a título oneroso, por lo que se interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50 por 100 de la renta (DGT V2129-12).

Transformación jurídica de la sociedad y venta de activos

Si durante el 2016 ha transformado su forma societaria o ha modificado su estatuto de tal manera que ha pasado a tributar a un tipo impositivo distinto al que tenía, o bien le es de aplicación un régimen tributario distinto, ha de tener en cuenta que, si vende un activo adquirido con anterioridad a la transformación o a la modificación, la ganancia obtenida se entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido.

- ® La parte de la renta generada hasta el momento de la transformación o modificación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma, estatuto o régimen originario.

Exención por dividendos percibidos de entidades residentes y no residentes

Preste atención a los ingresos financieros que provienen del reparto de dividendos porque pueden que no tenga que integrarlos en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación.⁵

- La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada, o bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000€. Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo o cumplir este plazo posteriormente.
 - Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores es necesario que la filial resida en un país con convenio, o bien que haya tributado a un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal de al menos el 10 por 100.
 - Si la entidad participada tiene, a su vez, filiales, en principio es necesario tener, al menos, un 5 por 100 de participación directa o indirecta en dichas filiales siempre que más del 70 por 100 de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.
- Ⓜ No hay que tener en cuenta la participación directa o indirecta en las filiales cuando la participada sea la dominante de un grupo mercantil que consolide cuentas y los ingresos financieros del grupo sean inferiores al 70 por 100. Tampoco cuando la entidad participada no es la dominante de un grupo, pero tanto ella como todas las filiales pertenecen a un grupo mercantil que consolide cuentas.
- Ⓜ La exención resulta aplicable a las rentas derivadas de las variaciones en la valoración a valor razonable de los activos financieros mantenidos para negociar. Si posteriormente tiene lugar una variación negativa de la valoración de la participación, el importe de la renta negativa se minorará en el importe de las rentas positivas generadas por variaciones en la valoración a valor razonable, que hubieran tenido derecho a la exención (DGT V0541-16).
- Ⓜ A partir de 2017 la disminución del valor razonable de la cartera de negociación no será deducible excepto hasta el incremento de valor razonable integrado en base.

⁵ Esto es así porque el legislador trata de evitar que se produzca una doble imposición económica.

Exención de rentas obtenidas en la transmisión de acciones o de participaciones y rentas negativas por transmisión de participaciones y por transmisión de establecimientos permanentes (EP's)

Si ha registrado en contabilidad algún beneficio financiero derivado de la venta de acciones o de participaciones, no tributará la renta si la participación directa o indirecta es igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada, o bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000€.

- ® Si se trata de rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones en una entidad no residente se exige además que la participada esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal del 10 por 100, o bien que exista Convenio con ese país (que debe cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación).
- ® De no cumplirse estos requisitos en todos los ejercicios de tenencia, solo se aplicará la exención por la parte de las reservas generadas en los períodos impositivos en que se cumplieran los requisitos, y también estará exenta la parte de beneficio que se corresponda con la plusvalía tácita, la cual se entenderá generada de forma lineal.
- ® Aproveche para integrar en este ejercicio las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones porque, a partir de ejercicios iniciados en 2017 no serán deducibles las provenientes de participaciones que otorgan el derecho a la exención de dividendos y de plusvalías por su transmisión y, en caso de participaciones en entidades no residentes, tampoco si en el país donde radica la filial no existe un impuesto societario con tipo nominal mínimo del 10%.
- ® Asimismo aproveche para integrar en la base imponible de este ejercicio las pérdidas que se produzcan por la transmisión de un EP en el extranjero ya que ello no será posible en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017 según lo previsto en el Real Decreto-ley 3/2016.

Condonación de préstamos entre entidades del grupo

Si es la matriz de un grupo mercantil y una de sus filiales, de la que se posee el 100 por 100 del capital, le condona el préstamo que le concedió en su día, desde el punto de vista contable habrá registrado un ingreso financiero por el importe de la condonación. La filial habrá contabilizado un cargo a la cuenta de reservas.

Este ingreso financiero no tributa si la entidad tiene derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional.

- ® Si la matriz no tiene el 100 por 100 de la filial, por la parte que no es socio se produce un ingreso excepcional que tributa en su totalidad. La filial habrá registrado un gasto excepcional que no es fiscalmente deducible al tratarse de una liberalidad.

Préstamos entre empresas del grupo sin remuneración de intereses

Si la filial ha concedido un préstamo a tipo de interés cero a su matriz y ésta tiene el 100 por 100 de la filial, aquélla habrá registrado contablemente un ingreso por retribución de fondos propios. Recordamos que la norma mercantil obliga a valorar los intereses a valor de mercado cuando entre entidades del grupo no se fijan retribuciones o se establecen por debajo del valor de mercado, ello originará un ajuste primario consistente en ingreso financiero para la filial y un gasto financiero para el socio y el correlativo ajuste secundario aludido antes.

El ajuste secundario consistente en un ingreso por retribución de fondos propios puede que no tribute si la entidad tiene derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional.

- ® Si la matriz no tiene el 100 por 100 de la filial, por la parte que no es socio habrá contabilizado un ingreso excepcional que tributa en su totalidad. La filial habrá registrado un gasto excepcional que no es fiscalmente deducible al tratarse de una liberalidad.

VII. VALOR DE MERCADO DE DETERMINADAS OPERACIONES

Chequee si la empresa ha realizado alguna de las operaciones que el legislador establece que se valoren a valor de mercado. Si contablemente se han registrado por otro valor, surgirán diferencias temporarias o permanentes, dependiendo de cuál sea la operación.

Operaciones a tener en cuenta

La norma fiscal obliga a reconocer ingresos, según los casos, por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal, o entre el valor de mercado del bien recibido y el valor fiscal del entregado cuando se realiza alguna de las siguientes operaciones:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.

- Los adquiridos por permuta.
- Los adquiridos por canje o conversión.

- ® No existe obligación de documentar las operaciones anteriores cuando se realizan entre partes vinculadas porque prevalece la regla especial del artículo 17 sobre la de las operaciones vinculadas, que es la que obliga a documentar las operaciones (DGT V0607-11).

Norma de seguridad para sociedades de profesionales

Como es una norma voluntaria, si se cumplen los requisitos de la misma, la Administración tributaria no podrá discutir la cuantía que retira de su empresa como contraprestación por los servicios profesionales que presta como socio a su sociedad. El importe que deben llevarse como retribuciones entre todos los socios profesionales será, como poco, el 75 por 100 del resultado previo a la deducción de las retribuciones.

- ® No es necesario que el rendimiento neto previo a la deducción de las retribuciones de socios sea positivo.

- ® Se exige que más del 75 por 100 de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y que esta cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

- ® Para que un socio en concreto pueda estar seguro, su remuneración debe ser, al menos, 1,5 veces la media del salario de los trabajadores que desempeñen funciones análogas a las de los socios profesionales. En ausencia de estos trabajadores, la cuantía de las retribuciones no puede ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).

Cambio de residencia fuera del territorio español

Si la empresa, residente en territorio español, se ha trasladado durante 2016 al extranjero, deberá tributar por las plusvalías tácitas incorporadas en los elementos patrimoniales de los que sea titular.

En el caso de que los elementos patrimoniales se transfieran a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista intercambio de información tributaria, podrá aplazarse la deuda tributaria.

- ® La renta, correspondiente a la plusvalía tácita que se grava, viene determinada por la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales de la entidad.
- ® Aún en el caso de que se produzca el cambio de residencia, si los elementos patrimoniales se afectan a un establecimiento permanente en territorio español, la renta no se gravará. Dichos elementos conservarán en el establecimiento permanente el valor que tenían con anterioridad al cambio de residencia.

Ingresos sujetos a retención, pero contabilizados por su importe neto

Si contablemente se han registrado ingresos sujetos a retención sin que se conozca la contraprestación íntegra devengada, y el pagador no ha retenido cuantía alguna, se podrá regularizar la situación, antes de que lo haga la Administración, calculando la retención al tipo de gravamen correspondiente, y contabilizando el crédito por retenciones con abono a un mayor ingreso. Se podrá deducir de la cuota la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro computado en la base imponible.

VIII. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE GASTOS

Transmisión de activos que nunca se amortizaron o deterioraron

Detecte si se han transmitido activos amortizables con pérdidas y éstas responden a que el bien no se amortizó durante su vida útil o a un posible deterioro deducible y no contabilizado. En estos casos, para que la pérdida sea fiscalmente deducible, es necesario que no se haya producido perjuicio económico para la Hacienda Pública. De existir dicho deterioro toda o una parte de la pérdida no será deducible. Esta circunstancia puede ocurrir por la parte del gasto que corresponda a ejercicios prescritos.

- ® Si la pérdida de la venta es consecuencia de un deterioro que no se contabilizó en su día, será deducible solo cuando no exista perjuicio económico para la Administración, teniendo en cuenta también la prescripción, y se corresponda con un deterioro de un ejercicio anterior a 2015. A partir de dicha fecha los deterioros de inmovilizado dejan de ser fiscalmente deducibles.

IX. GASTOS CONTABLES QUE NO SON FISCALMENTE DEDUCIBLES O TIENE LIMITADA SU DEDUCIBILIDAD

Retribución de fondos propios

Los gastos ocasionados por la retribución de fondos propios no son deducibles. Enumeramos algunos de ellos:

- Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compras de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta de accionistas.
- Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables. Esta nueva calificación fiscal es aplicable a partir de 1 de enero de 2015, con independencia de la fecha de emisión de los instrumentos financieros.⁶
- La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un dividendo, aunque se contabilicen como gastos financieros, con derecho, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional.⁷

® Si la entidad recibe un préstamo participativo de una persona física, los intereses del mismo serán gastos fiscalmente deducibles porque no provienen de un préstamo otorgado por una entidad del grupo, pero sí podrá limitarse su deducibilidad según el artículo 16 (DGT V2007-15).

Gastos por donativos y liberalidades

No se permite la deducibilidad de estos gastos, pero existen algunos expresamente excluidos de este concepto de liberalidad.

⁶ Es indiferente, por tanto, que estuvieran reconocidos como pasivo en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha.

⁷ No aplicable a préstamos participativos otorgados antes de 20-06-14. Además, no se ven afectados por el límite de los gastos financieros (30 por 100 del Bº operativo). Es decir, estos préstamos participativos no deben ser considerados como deuda a los efectos de dicho límite (DGT V3503-15).

Así ocurre con los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto deducible al 1 por 100 del INCN del propio ejercicio en que se contabilizan.

- ® No se considera liberalidad la retribución que cobra un administrador por el desempeño de funciones de alta dirección, como por ejemplo por el cargo de gerente. No es necesario que en los estatutos de la empresa figure la retribución por dichas funciones ejecutivas para que el gasto sea deducible.⁸
- ® La retribución que percibe el administrador por una relación laboral común es deducible sin que sea necesario que la misma figure en Estatutos.
- ® Si los miembros del Consejo de Administración incurren en gastos para realizar su labor, tales como gastos de desplazamiento o alojamiento, y estos son abonados por la entidad, serán deducibles cuando la entidad ponga a disposición del miembro del Consejo los medios para asistir a las reuniones del órgano del que forma parte, por ejemplo, satisfaciendo el desplazamiento o el alojamiento o cuando se compense al consejero estrictamente por el gasto en que haya incurrido.

Intereses de demora procedentes de actas de Inspección

Por un lado, la Dirección General de Tributos considera que los intereses de demora tributarios son deducibles, porque contablemente se califican como gastos financieros (Resolución de 4 de abril de 2016) y, por otro lado, determina que estos intereses no encajan como gastos que provienen de una actuación contraria al ordenamiento jurídico porque, para que así fuera, el gasto tiene que ser ilícito, como es por ejemplo un soborno⁹. Este criterio solo está claro en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

- ® La Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 señala que los intereses de demora del ejercicio en curso se contabilizan en la partida de “Gastos financieros”, y que 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).

⁸Las que no son deducibles son las retribuciones de consejeros y administradores percibidas por el ejercicio del cargo si no está remunerado según Estatutos.

⁹ Recordamos que desde 2015 no son deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Gastos financieros

No son deducibles los gastos derivados de deudas con entidades del grupo destinados a adquirir, a otras empresas del grupo, participaciones en fondos propios o a aportar capital a entidades del grupo.

En el resto de los casos, los gastos financieros se limitan al 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio, con un mínimo de 1.000.000€, no existiendo límite temporal para compensar los gastos no deducidos por esta limitación.

Existe una limitación adicional al límite anterior 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). En este caso opera también como límite el 30 por 100 del beneficio operativo de la entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir el beneficio operativo correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella o que forme grupo fiscal con ella en los 4 años posteriores a la adquisición (si no aplica régimen reestructuración). Asimismo, se aplicará simultáneamente el límite general de la empresa fusionada o del grupo.

- Ⓜ Este límite adicional no resulta de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda en un 70 por 100 o menos del precio de adquisición. Tampoco se aplicará en períodos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de su adquisición, en la parte proporcional que corresponda, en los 8 años siguientes, para que la deuda pueda representar, como máximo, el 30 por 100 del precio de adquisición al final de dicho plazo.
- Ⓜ Es importante chequear las siguientes cuentas contables: (661), (662), (664) y (665) para detectar cuáles son los gastos financieros del ejercicio. Pero hay que tener en cuenta que no se incluyen como gasto o ingreso financiero los intereses devengados y no cobrados de un derecho de crédito objeto de deterioro de valor; las diferencias de cambio que se integren en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y que deriven de cualquier endeudamiento afectado por aplicación del artículo 20 de la ley; las coberturas financieras vinculadas al endeudamiento; o los resultados, tanto positivos como negativos, que correspondan al partícipe no gestor de las cuentas en participación.

Créditos comerciales y no comerciales

Los gastos derivados de pérdidas por deterioro de créditos de insolvencias contabilizadas solo serán deducibles cuando, a la fecha de devengo del Impuesto, han transcurrido 6 meses desde que venció la obligación, salvo que el deudor se encuentre en alguno de los siguientes casos, pues en estos casos el gasto es deducible:

- Declarado en situación de concurso, siendo suficiente con el auto que lo declare.
- Procesado por delito de alzamiento de bienes, siendo suficiente que esté simplemente procesado por dicho delito, aunque no haya sentencia judicial firme.
- Cuando las obligaciones han sido reclamadas judicialmente o son objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Aunque no son deducibles los gastos por insolvencias cuando el deudor es un ente público, sí será deducible cuando el crédito es objeto de un procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.

Lo mismo ocurre con los gastos por insolvencias cuando el deudor es un vinculado, el gasto será deducible solo si el deudor vinculado ha entrado en fase de liquidación en el concurso.

X. AMORTIZACIONES

Hay que verificar si las amortizaciones contables coinciden con las fiscales. De no ser así habrá que realizar ajustes extracontables para adaptar el gasto contable al fiscal.

Adquisición de elementos de escaso valor

Chequee los elementos patrimoniales nuevos que ha adquirido durante el ejercicio y, si el precio de adquisición unitario de los mismos no excede de 300€ y la suma en conjunto de 25.000€, podrá aplicar la libertad de amortización por cada uno de ellos.

Adquisición de elementos usados

Si en su balance tiene algún elemento patrimonial usado podrá amortizarlo aplicando el porcentaje máximo de tablas que le corresponda multiplicado por 2. Dicho porcentaje se

aplicará sobre el precio de adquisición o, si no conoce el precio de adquisición originario sobre el resultante de una peritación. No se consideran usados los edificios con antigüedad menor de 10 años a estos afectos.¹⁰

Regla especial de amortización 2013 y 2014

Hay que tener en cuenta que en 2016 sigue revertiendo el 30 por 100 del gasto por amortización que no fue fiscalmente deducible en los años 2013 y 2014. Las empresas que vieron limitado este gasto son las que no tenían la condición de empresas de reducida dimensión en 2013 y 2014.

A partir de 2015 se recupera el gasto no deducido de forma lineal en 10 años siguientes, salvo que hubiera optado por recuperarlo durante la vida útil restante del elemento patrimonial. Si se vendiera el activo se recuperaría vía ajuste negativo en el ejercicio de la transmisión.

Activos adquiridos en 2003 y 2004

Detecte si la empresa aún mantiene activos que fueron adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004. Si es así y aún se amortizan, los coeficientes lineales máximos se multiplican por 1,1.

Libertad de amortización

Se permite aplicar libertad de amortización a:

- Los elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan linealmente en 10 años.
 - Los gastos de Investigación y Desarrollo (I+D) activados como inmovilizado intangible (salvo amortización de elementos que aplican libertad de amortización).
 - Los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo precio de adquisición no exceda de 300€, con límite anual de 25.000€.
 - Los activos mineros.
- ® A la hora de aplicar la libertad de amortización se tendrá en cuenta siempre la amortización contabilizada como amortización fiscal mínima. No es posible, por lo tanto, en virtud de una libertad de amortización hacer un ajuste extracontable negativo por la totalidad de la inversión (DGT V2016-12).

¹⁰ No es aplicable el método de amortización para bienes usados si se adquieren a entidad del grupo mercantil.

Fondo de comercio por adquisiciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial

Aunque a partir de 2016 el fondo de comercio se amortiza en un plazo de 10 años (10 por 100), desde el punto de vista fiscal solo se permite una deducción máxima anual del 5 por 100 (20 años). Esta diferencia tiene la consecuencia de tener que realizar en la base imponible un ajuste positivo por la diferencia entre la amortización contable y la fiscal.

- ® Ya no es posible deducir el fondo de comercio que surge como consecuencia de una fusión, al quedar exento el beneficio obtenido en la transmisión de participaciones. Recordamos que antes de 2015 no se aplicaba la deducción para evitar la doble imposición a la parte del beneficio que correspondía a la plusvalía tácita.
- ® Tampoco es necesario dotar una reserva indisponible por el importe del valor del fondo de comercio. Este último requisito ha sido eliminado tanto en la norma del Impuesto sobre Sociedades como en la normativa mercantil.

XI. PROVISIONES PARA GASTOS

Generalmente es deducible el gasto contable cuando se registran provisiones contables. No obstante, no lo serán las dotaciones derivadas de provisiones por obligaciones implícitas o tácitas, por ser subjetivas. Tampoco lo serán los derivados de retribuciones a largo plazo al personal, los contratos onerosos, de reestructuraciones, riesgo de devoluciones de venta y los de retribución al personal mediante fórmulas basadas en instrumentos de patrimonio.

Retribuciones a largo plazo al personal

Solo son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las realizadas a planes de previsión social empresarial siempre que no sean fondos internos, se imputen a los trabajadores, que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción y que se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio

El gasto será deducible en el momento en que la provisión se aplique a su finalidad, es decir cuando se liquide en efectivo o, si se satisface mediante la entrega de instrumentos de patrimonio, cuando los mismos sean entregados.

Por reestructuraciones

Solo serán deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no si son meramente tácitas.

Por devoluciones de ventas

Serán deducibles cuando se produzcan las devoluciones de ventas y los ocasionados por la provisión por garantías de reparación y revisión, y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de venta, con el límite del importe resultante de multiplicar el porcentaje determinado legalmente sobre el saldo de las ventas con garantías pendientes al finalizar el periodo impositivo.

XII. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

Si la sociedad tributa al tipo general puede ser interesante usar este incentivo para reducir la factura fiscal.¹¹

El incentivo consiste en reducir la base imponible en un 10 por 100 del incremento de los fondos propios¹² al inicio y final del período impositivo (sin tener en cuenta el beneficio del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de bases imponibles negativas (BIN's). Puede aplicarse una reducción menor al porcentaje y límite antedichos.

Para aplicar el incentivo deberá dotar una reserva indisponible durante 5 años y, durante ese plazo habrá de mantener el incremento de fondos propios, excepto que tenga pérdidas contables.

- ® Si en 2015 aplicó este beneficio, pero por insuficiencia de base no pudo reducir todo el importe, aproveche este año para usar la reducción pendiente y no perderla (dispone solo de 2 años después del que consiguió el incremento de fondos propios). En 2016 podrá aplicar la reducción pendiente del ejercicio 2015, con el límite de la base imponible previa del ejercicio 2016. También puede practicarse, en su caso, la

11 También pueden aplicar este incentivo las entidades parcialmente exentas y las de nueva creación.

12 Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

reducción que proceda, con origen en el propio período impositivo 2016, en función del incremento de los fondos propios del propio ejercicio.

- Ⓜ Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imponibles negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imponibles negativas, porque para estas últimas no existe límite temporal para su aplicación.
- Ⓜ Si la sociedad se ha constituido en 2016 no podrá aplicar el incentivo este año, aunque incremente los fondos propios, porque para la determinación de los fondos propios no se tienen en cuenta los beneficios del propio ejercicio y, por lo tanto el incremento será nulo.
- Ⓜ Las partidas que no se consideran fondos propios, son entre otras, las aportaciones de socios tanto dinerarias como no dinerarias, las ampliaciones de capital, salvo las que se hagan con cargo a reservas, las reservas legales o estatutarias y la reserva de nivelación.¹³

XIII. RESERVA DE NIVELACIÓN

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD).¹⁴ Consiste en reducir la base imponible del ejercicio como máximo en un 10 por 100 de su importe, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000€.

Si en los 5 ejercicios posteriores a la dotación de esta reserva se genera una base imponible negativa, ésta se reducirá obligatoriamente con el importe de la reserva. Si transcurren 5 años y no se ha aplicado la reserva en su totalidad, por no haber tenido durante dicho período bases negativas, el importe que reste se suma a la base imponible de este último ejercicio.

Por el importe minorado es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minoró la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible.

¹³ Estas partidas no deben tampoco tenerse en cuenta para calcular los fondos propios que deben mantenerse en cada período impositivo hasta los 5 años siguientes al de la aplicación de la reducción.

¹⁴ Las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general.

- ® Si el período impositivo tuvo una duración inferior al año el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.
- ® Esta reserva de nivelación es opcional y si opta por no aplicarla no podrá rectificar posteriormente la declaración para aplicar el incentivo.
- ® De incumplirse los requisitos, se deberá integrar la cuota íntegra que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5 por 100, junto con los intereses de demora correspondientes.
- ® **Si en 2015 dotó esta reserva y en 2016 tiene una base imponible negativa, deberá aplicar el importe dotado a la compensación de la base negativa. Si aún queda saldo quedará destinado igualmente a compensar futuras bases negativas o a su cancelación íntegra al final del quinto año posterior a la reducción.**

XIV. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

Limitación cuantitativa a la compensación

Se vuelve a la limitación de la compensación de BIN's y de la reversión de determinados créditos fiscales al 50% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización para entidades con INCN, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, de al menos 20 millones de euros. El límite será del 25% si el INCN fue de 60 millones de euros o más. Sigue vigente el importe mínimo de compensación de 1 millón de euros.

Las entidades con INCN menor de 20 millones de euros seguirán aplicando en 2016 el límite del 60% y el mínimo del millón de euros. En 2017, si la norma no cambia, estos contribuyentes aplicarán el 70%.

Limitación a la compensación de bases negativas cuando se adquieren entidades

Aunque la propia sociedad que genera la base imponible negativa es la que tiene derecho a la compensación, salvo casos de reestructuración empresarial o consolidación fiscal, hay que tener presente una serie de cautelas que impiden tal compensación.

No se pueden compensar cuando la entidad que tiene las bases imponibles negativas es adquirida por persona/as vinculada/as que, teniendo menos del 25 por 100 de titularidad en el ejercicio en que se generó la base negativa, adquieren, con posterioridad, una participación

que les otorga, al menos, el 50 por 100 del capital y, además, concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- La entidad hubiera estado inactiva dentro de los 3 meses antes de la adquisición.
 - La actividad económica en los 2 años siguientes a la adquisición sea diferente de la realizada con anterioridad (según CNAE) y la cifra de negocios sea superior al 50 por 100 del INCN de los 2 años anteriores.
 - Se trate de una sociedad patrimonial.
 - Se haya dado de baja en el índice de entidades por no presentar, durante 3 períodos impositivos consecutivos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades.
- Ⓜ Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15 por 100, puede ser interesante no compensar las bases imponibles negativas en los dos primeros años que obtenga bases positivas y aplazar dicha compensación a partir del tercer año, que es cuando comienza a tributar al tipo general, en lugar de hacerlo al reducido.
- Ⓜ Si el período impositivo es inferior al año, el importe de la base imponible negativa que puede ser compensada es el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo con respecto al año entero.

XV. TIPOS DE GRAVAMEN

Para 2016 son los siguientes:

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	33%
General	25%
Pymes	25%
Micropymes	25%
Nueva creación	15%

Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
Mutuas	25%
SGR y de refinanciación	25%
Colegios y asociaciones profesionales	25%
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25%
Fondos de promoción de empleo	25%
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25%
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25%
Cooperativas protegidas	20%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%

- ® Para aplicar el tipo de gravamen de entidades de nueva creación es necesario que la entidad realice actividades económicas. El incentivo se aplicará en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente, siempre que la base sea también positiva en este último.
- ® No se entiende realizada una actividad económica cuando hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y fuera transmitida a la entidad de nueva creación. Tampoco cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50 por 100.

XVI. DEDUCCIONES EN LA CUOTA DEL IMPUESTO

Deducciones para evitar la doble imposición

A partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016 se limita el importe a deducir por las deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio, y sobre las pendientes de

25

deducir que se hayan originado en ejercicios anteriores, para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS), doble imposición económica internacional (art. 32 LIS), deducción por doble imposición interna de valores adquiridos antes de ejercicios iniciados a partir de 01-01-15 (DT 23ª LIS) y sobre la de impuestos soportados en el extranjero por una entidad en el régimen de transparencia fiscal internacional

Dicha limitación solo se aplica a los contribuyentes con INCN de al menos 20 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

El límite de deducción en cuota es del 50% de la cuota íntegra previa a la aplicación de dichos importes.

Las deducciones por incentivos en el año 2016 son las siguientes:

Concepto de deducción	
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Inversiones en inmovilizado material o intangibles afectos (I+D+i)	8%
Innovación tecnológica (I + D)	12%
Producción cinematográfica española	20-18%
Producción cinematográfica extranjera	15%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000 € -variable
Creación empleo minusválidos	9.000-12.000€

- ® **El plazo para aplicar las deducciones es de 15 años desde el periodo en que se generaron y no se pudieron deducir, siendo de 18 años para los saldos de Investigación y Desarrollo e Innovación (I+D+i).**
- ® El límite en cada ejercicio del total de deducciones es del 25 por 100 de la cuota íntegra menos, en su caso, las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. El límite anterior se eleva al 50 por 100 si los gastos de I+D+i exceden en más del 10 por 100 de la cuota íntegra.

Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i)

- ® La base de la deducción de I+D+i debe minorarse en el importe de la subvención recibida para el fomento de las actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.
- ® Los elementos en que se materialice la inversión deben permanecer en el balance de la entidad, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D+i, excepto que su vida útil sea inferior.

Por creación de empleo

- ® Si en 2016 ha contratado a su primer trabajador mediante un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores podrá deducir 3.000€. Es necesario que tenga menos de 50 trabajadores.
- ® Si durante 2016 ha celebrado contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, puede reducir el 50 por 100 de la menor de las siguientes cantidades: el importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación o el importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.
- ® Es obligatorio que estos trabajadores contratados hubieran percibido al menos durante 3 meses la prestación por desempleo.

Por contratación de trabajadores minusválidos

- ® Los trabajadores pueden ser contratados tanto a jornada completa como parcial por tiempo indefinido o de manera temporal y, además, no tienen que permanecer en la empresa un mínimo de tiempo.
- ® No se tiene derecho a la deducción cuando la discapacidad del trabajador sobreviene con posterioridad (DGT V0155-15).
- ® Los trabajadores con discapacidad que dan derecho a esta deducción no se pueden computar a efectos de la libertad de amortización para inversiones realizadas por Entidades de Reducida Dimensión.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Aunque ya ha desaparecido esta deducción se podrá aplicar en 2016 si el importe obtenido, en las transmisiones de elementos patrimoniales realizadas durante 2013 ó 2014, se reinvierte en 2016 en la adquisición de otros elementos patrimoniales, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 42 del RDL 4/2004.

En el caso de operaciones a plazo, el porcentaje de deducción para las rentas integradas en 2016, será del 7 por 100, si el tipo de gravamen de la entidad es del 25 por 100, o del 12 por 100 si el tipo de gravamen es del 30 por 100.

- ® Para aplicar la deducción es necesario que en la memoria de las cuentas anuales se refleje el importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de reinversión. No se trata de un requisito formal simplemente, sino de un requisito esencial, cuyo incumplimiento comporta la pérdida del beneficio fiscal (Audiencia Nacional, sentencia nº 442/2009).
- ® Se niega la posibilidad de deducir por este concepto cuando una entidad, habiendo obtenido una plusvalía por transmisión de participaciones, reinvierte suscribiendo acciones emitidas por otra entidad del grupo, aunque esa entidad tenga intención de acometer inversiones con el importe de la ampliación. La inversión ha de ser directa, con la excepción de aquellos casos en los que existan impedimentos para ello (DGT V0709-13).

Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el 70 por 100 de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5 por 100 de las cantidades que integre en la base imponible¹⁵ (en 2015 la deducción fue del 2 por 100).

Donativos a entidades beneficiarias del mecenazgo de la Ley 49/2002

La deducción se fija en el 35 por 100 de la base de deducción, con el límite del 10 por 100 de la base liquidable.

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

¹⁵ Esto es así porque en los años 2013 y 2014 la sociedad realizó un ajuste positivo al tipo del 30 por 100. Sin embargo, dicho ajuste revierte a partir de 2015 y en los años siguientes a los tipos de gravámenes actuales (28% en 2015 y 25% a partir de 2016). Ante este perjuicio la norma reacciona regulando esa deducción.

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 100.

- ® Si una entidad no se ha acogido al régimen especial de mecenazgo de forma expresa, no resultan de aplicación los incentivos fiscales recogidos en la Ley 49/2002. En este caso el donante no puede beneficiarse de la deducción prevista en la citada norma (T.E.A.C., Resolución de 5 de febrero de 2015).

XVII. REGÍMENES ESPECIALES

Incentivos fiscales aplicables a las ERD

Si en 2015 el INCN superó los 10.000.000€ podrá seguir aplicando este régimen especial durante 2016 siempre que, en 2015, 2014 y 2013 también fueran de aplicación los incentivos fiscales de ERD.¹⁶

Si la entidad forma parte de un grupo de empresas podrá aplicar el régimen de ERD si el INCN conjunto es inferior a los 10.000.000€. Desde 2015 se deben anular las operaciones realizadas entre el grupo.

Los incentivos fiscales vigentes para el periodo impositivo 2016 son los siguientes:

- Libertad de amortización para inversiones en inmovilizado material e inversiones inmobiliarias generadoras de empleo.
- Amortización acelerada para bienes del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangibles sin mantenimiento de empleo.
- Reserva de nivelación.
- Pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores.
- Deducción en base incrementada de la recuperación del coste de bienes adquiridos en arrendamiento financiero.

¹⁶ La norma establece que un contribuyente puede aplicar este régimen en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período en que se superan los 10.000.000€ de cifra de negocios, cuando se han cumplido las condiciones para ser ERD tanto en aquél período como en los 2 anteriores.

- ® Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo y la sociedad realiza más de una actividad económica, no es necesario que el elemento adquirido y el incremento de empleo se realicen en la misma actividad, pues el cómputo de creación de empleo se realiza a nivel de contribuyente y no de actividad.
- ® Si en un año el contribuyente ha perdido la condición de ERD, el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global revierte de forma fraccionada a medida que la entidad procede a registrar sus nuevas pérdidas por deterioro por el sistema individualizado. Es decir, las nuevas pérdidas por deterioro no serán fiscalmente deducibles hasta que se agote el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global registrada en ejercicios anteriores.

Operaciones de reestructuración empresarial

Si durante este ejercicio ha realizado alguna operación de las que puede acoger al régimen especial de reestructuración empresarial debe tener en cuenta que, aunque ya no hay que optar por el régimen especial, sí es obligatorio comunicar a la Administración la realización de la operación. De no realizarse este trámite podrá ser sancionado con 10.000€. El incumplimiento de este requisito formal no impedirá aplicar el régimen especial.

Si ha realizado una escisión parcial podrá aplicar el régimen especial con independencia de que el patrimonio subsistente en la entidad escindida no constituya una rama de actividad, pero es necesario que, al menos, mantenga en su activo participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital.

- ® La diferencia de fusión que puede surgir cuando se realiza una operación de reestructuración empresarial no será deducible al quedar ahora exenta la plusvalía obtenida en la transmisión de las participaciones.
- ® Si realiza una fusión y la entidad absorbida aplicó la reserva por capitalización, será la absorbente quien deberá cumplir con el requisito de mantenimiento de los fondos propios.
- ® Aunque la reestructuración cuyo propósito sea facilitar la sucesión en la empresa familiar no se considera motivo económico no válido, sin embargo, según DGT V2535-16, una escisión de una entidad en la que participan dos socios, en dos sociedades en las que también participan, seguida de una donación recíproca, no es admitida pues equivaldría a una escisión no proporcional, solo permitida si cada escindida constituye rama de actividad. Por el contrario, la operación podría ir por el régimen de diferimiento

si no se produce tal donación y se adjudica la sociedad a cada socio por disposición testamentaria.

Entidades parcialmente exentas

No están exentos los ingresos procedentes de las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

Estos contribuyentes no estarán obligados a presentar declaración cuando, simultáneamente, los ingresos totales no superan los 75.000€ anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen los 2.000€ anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

- ® Si una entidad acogida al régimen especial percibe ingresos de cuotas de socios que en parte destina a una actividad económica y en parte a la defensa de los intereses de los asociados, hay que prorratear dichos ingresos para determinar que porción de los mismos no queda exenta.
- ® Una asociación que organiza cursos formativos realiza una explotación económica, con independencia de que se financie con subvenciones públicas, por la propia federación o mediante la contraprestación de los alumnos socios o terceros (AEAT, informa 128810).

Consolidación Fiscal

Recordamos que los requisitos y límites para practicar los ajustes fiscales en la base imponible se miden a nivel de grupo fiscal y no individual. Así ocurre por ejemplo con la reserva de capitalización y de nivelación, la limitación de los gastos por atenciones a clientes y proveedores o el límite de los gastos financieros.

La opción por el régimen especial se debe tomar por el órgano de Administración y no por la junta de accionistas, como ocurría antes de 2015.

- ® El cálculo de la base imponible se realiza como se expone a continuación:
[BI individuales (+ -)] - [eliminaciones] + [incorporaciones] - [R. capitalización] - [DTAs] - [compensación BI (-) del grupo y entidades del grupo pendientes antes de integrar Grupo] - [R. nivelación]

- ® Las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.
- ® En la extinción del grupo fiscal las eliminaciones pendientes de compensación se integran en la base imponible individual de las entidades que formaban el mismo.
- ® Si una sociedad se separa del grupo y originó un resultado que fue eliminado se incorporará dicha eliminación en la base imponible de dicha entidad, y no en la base imponible del grupo como se hacía antes de 2015.
- ® Cuando se transmiten participaciones de una sociedad del grupo, que deja de formar parte del mismo, obteniendo una renta negativa, esta se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida que hayan sido compensadas en el Grupo.