

II. ANÁLISIS NORMATIVO

Declaración de Sociedades 2016 y Novedades 2017

1. Introducción

Como todos los años por estas fechas, cuando se aproxima el inicio del plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, elaboramos un documento que pueda ayudar a asesores y empresas recordando las novedades aplicables a ejercicios iniciados en 2016, llamando la atención sobre algunos aspectos del tributo a tener en cuenta, señalando cuestiones prácticas relativas a la presentación de la declaración y aprovechando para apuntar las novedades del ejercicio siguiente, que en esta ocasión vienen de la mano del Real Decreto 3/2016, de medidas fiscales dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas, aunque algunas de las medidas reguladas en esta norma ya se aplican en 2016.

En esta ocasión nos encontramos ante la segunda campaña en la que se declarará con la normativa aprobada por ley 27/2014, por lo que se deberá de prestar atención ante todo a los numerosos cambios producidos en nuestra norma pero, también, a la interpretación de la normativa por la Administración tributaria y por los Tribunales de lo contencioso-administrativo.

2. Los números del Impuesto

Cuadro N° 1 Recaudación total del Estado (millones de €)

	2007	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Δ 07 - 16	Δ 15 - 16
Impuesto sobre la Renta	72.614	69.803	70.619	69.951	72.662	72.346	72.416	-0,3%	0,10%
Impuesto sobre Sociedades	44.823	16.611	21.435	19.945	18.713	20.649	21.678	-51,6%	4,98%
IRNR	2.427	2.040	1.708	1.416	1.420	1.639	1.960	-19,2%	19,59%
Otros	1.104	118	1.319	1.737	1.820	2.119	1.773	60,6%	-16,33%
Total	120.968	88.572	95.081	93.049	94.615	96.753	97.827	-19,1%	1,11%

Impuesto sobre el Valor Añadido	55.850	49.302	50.464	51.931	56.174	60.305	62.845	12,5%	4,21%
Impuestos Especiales	19.787	18.983	18.209	19.073	19.104	19.147	19.866	0,4%	3,76%
Otros	3.223	2.965	2.921	2.721	2.956	3.274	3.411	5,8%	4,18%

Total I. Indirectos	78.860	71.250	71.594	73.725	78.234	82.726	86.122	9,2%	4,11%
Otros	14.416	1.938	1.892	2.073	2.140	2.529	2.300	-84,0%	-9,05%

Total ingresos tributarios	214.244	161.760	168.567	168.847	174.989	182.008	186.249	-15,0%	2,33%
-----------------------------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	----------------	---------------	--------------

Fuente: AEAT

Según el cuadro N° 1, los ingresos tributarios del Estado se han incrementado un 2,33% en 2016 con respecto a 2015, experimentando subidas todos los grandes impuestos, si bien existen considerables diferencias: mientras IRPF permanece casi constante, Sociedades incrementa su recaudación un 4,98% y el IVA sigue con un buen comportamiento aumentando un 4,21%.

Si comparamos 2016 con 2007, último año antes de la crisis, la cosa cambia bastante: a Renta le falta muy poco para recaudar lo que entonces, Sociedades se ha recuperado de las exiguas recaudaciones de los años más duros

de la crisis, pero queda lejísimos del monto que alcanzó entonces, y el IVA se ha incrementado en un 12,5% ayudado, además de por la recuperación del consumo, por la subida de tipos impositivos.

Lo que es indudable es que se ha producido un rebalanceo de impuestos directos a indirectos porque esos últimos, de significar un 36,81% de la recaudación total, han pasado a tener un peso del 46,24%, mientras que los directos han reducido su importancia sobre el total en casi 4 puntos porcentuales.

Cuadro N° 2 Evolución del número total de declarantes

Ejercicios	Número de declarantes	Tasas de variación
2002	1.011.557	
2003	1.044.117	3,22%
2004	1.119.635	7,23%
2005	1.202.637	7,41%
2006	1.296.060	7,77%
2007	1.413.095	9,03%
2008	1.421.543	0,60%
2009	1.419.070	-0,17%
2010	1.420.707	0,12%
2011	1.421.420	0,05%
2012	1.423.076	0,12%
2013	1.434.775	0,82%
2014	1.453.514	1,13%

Fuente AEAT

La campaña del Impuesto sobre Sociedades, como se ve por el Cuadro nº 2, desde el punto de vista de gestión tiene mucha menos importancia que la del IRPF. Se presentarán menos de millón y medio de autoliquidaciones, cuando en la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se presentan en torno a veinte millones.

Cuadro N° 3

Beneficios fiscales presupuestados para 2015-2017

Concepto	2015 miles de €	2016 miles de €	2017(*) miles de €	2017 %
Ajuste B.I:Libertad amortización y amort. especiales	88.070,00	60.700,00	66.460,00	3,12%
Reducción del tipo para actividades de nueva creación	338.830,00	293.660,00	11.000,00	0,52%
Ajuste B.I:Reserva para inversiones en Canarias	113.520,00	172.980,00	195.990,00	9,21%
Ajuste B.I: Incentivos fiscales al mecenazgo	2.490,00	11.050,00	4.220,00	0,20%
Ajuste B.I: Rég. espec. ent. navieras en función tonelaje	37.130,00	21.070,00	10.980,00	0,52%
Ajuste B.I:Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	9.390,00	3.310,00	8.580,00	0,40%
Sociedades de inversión	65.780,00	85.540,00	233.970,00	11,00%
Tipos reducidos: Restantes entidades	164.830,00	145.380,00	139.280,00	6,55%
Bonificaciones: Cooperativas especialmente protegidas	14.910,00	20.730,00	27.610,00	1,30%
Bonificaciones: Empresas navieras de Canarias	10.990,00	16.020,00	16.670,00	0,78%
Bonificaciones: Venta de bienes corporales producidos Canarias	64.610,00	63.210,00	34.160,00	1,61%
Bonificaciones: Entidades dedicadas al arrendamiento viviendas	19.130,00	23.030,00	21.910,00	1,03%
Bonificaciones: Operaciones financieras	60.530,00	19.430,00	12.150,00	0,57%
Bonificaciones: Entidades que operan en Ceuta y Melilla	22.630,00	19.840,00	18.670,00	0,88%
Bonificaciones: Actividades export. y prest. serv. pub. loc.	115.800,00	49.220,00	52.540,00	2,47%
Deducciones: Producciones cinematográficas	2.630,00	2.970,00	20.630,00	0,97%
Reducciones B.I. Reserva de capitalización		518.860,00	251.250,00	11,81%
Reducciones B.I. Reserva de nivelación		477.600,00	82.360,00	3,87%
Deducciones: Invers. Africa Occ. y gtos. publicidad Canarias		7.500,00	8.280,00	0,39%
Deducciones: Creación de empleo para trabaj. con discapac.	2.360,00	6.450,00	6.520,00	0,31%
Creación de empleo por contrato de apoyo a los emprendedores	23.900,00	8.330,00	17.110,00	0,80%
Deducciones: Inversiones en Canarias	108.150,00	127.500,00	119.110,00	5,60%
Deducciones: Reinversión de beneficios extraordinarios	148.760,00	31.330,00	18.530,00	0,87%
Inversión de beneficios de PYME	496.310,00	25.000,00	10.130,00	0,48%
Deducciones: Donaciones	68.980,00	123.080,00	134.100,00	6,30%
Deducciones: Acontecimientos de excepcional interés público	93.440,00	57.650,00	15.980,00	0,75%
Deducc: Saldos ptes.incentivos inver. ejercicios anteriores	303.240,00	215.070,00	240.850,00	11,32%
Deducciones: Actividades de I+D e innovación tecnológica	639.910,00	693.650,00	348.280,00	16,37%
Total	3.016.320,00	3.300.160,00	2.127.320,00	100,00%

(*) datos provisionales hasta la aprobación definitiva del Proyecto de Presupuestos para 2017

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

En lo referente a la cuantía de los beneficios fiscales presupuestados, Cuadro n° 3, observamos que el incentivo que más cuesta a las arcas públicas es el que corresponda a deducciones por I+D+i, seguido de la reserva de capitalización.

Cuadro N° 4

Cuota líquida positiva

Ejercicio 2014

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA					
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media	
< 6	446.376	30,71	8.869	2,23	29.160.402	0,1	3.288	
6-60	297.483	20,47	69.636	17,51	139.852.005	0,46	2.008	
60 - 150	223.252	15,36	75.645	19,02	290.921.011	0,96	3.846	
150 - 300	157.789	10,86	63.614	16	391.322.669	1,29	6.152	
300 - 600	122.014	8,39	57.499	14,46	543.442.389	1,79	9.451	
600 - 1500	103.006	7,09	56.591	14,23	987.885.777	3,25	17.457	
1500 - 6000	72.345	4,98	45.242	11,38	2.281.565.118	7,51	50.430	
6000 - 12000	14.434	0,99	9.090	2,29	1.594.026.566	5,25	175.360	
12000 - 30000	9.692	0,67	6.359	1,6	2.481.198.828	8,17	390.187	
30000 - 45000	2.360	0,16	1.682	0,42	1.352.476.932	4,45	804.089	
45000 - 60000	1.242	0,09	881	0,22	1.053.181.893	3,47	1.195.439	
60000 - 90000	1.173	0,08	845	0,21	1.366.943.182	4,5	1.617.684	
90000 - 180000	1.187	0,08	855	0,22	2.475.211.341	8,15	2.894.984	
> 180000	1.161	0,08	836	0,21	15.397.138.771	50,67	18.417.630	
Total	1.453.514		100	397.644	100	30.384.326.886	100	76.411

Fuente AEAT

En este Cuadro n° 4 se ve que, en 2014, las 836 entidades con ingresos superiores a 180 millones de euros aportan el 50 por 100 de la recaudación, con casi 18.500.000 euros de cuota líquida media cada una. En definitiva, con estas 836 empresas o grupos se recauda más que con el resto del censo, 396.808 entidades que tienen cuota líquida positiva. Desde luego, también llama la atención que en ese ejercicio, solo tenga cuota líquida positiva un 27% del censo total de 1.453.514, casi tres cuartas partes no tienen cuota líquida.

3. Novedades para 2016

Como ya hemos indicado en la introducción, para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 es aplicable una nueva ley del Impuesto, la ley 27/2014 que, si bien mantiene la misma estructura del tributo que la anterior, introduce numerosas modificaciones en el mismo.

En el año 2016, como consecuencia del parón legislativo, apenas se han aprobado normas que afecten a este impuesto. Aunque a final de año se publicó el Real Decreto-ley 3/2016, de medidas fiscales dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas, donde se regulan tres novedades que afectan al propio período impositivo de 2016, además de otras con entrada en vigor en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017.

A continuación, pasamos a comentar las novedades.

Sociedades civiles con objeto mercantil

- ✓ Las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, que venían tributando en régimen de atribución de rentas, pasan a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 2016¹.
- ✓ Si la sociedad civil llevó contabilidad durante 2014 y 2015, cuando distribuya los beneficios obtenidos en ejercicios en los que tributó por el Impuesto sobre la Renta, los socios no integrarán el importe recibido, salvo que lo que se reparta sean beneficios generados a partir de 2016. Cuando el socio persona jurídica transmita las participaciones podrá aplicar, en su caso, la exención para evitar la doble imposición.
- ✓ Si la sociedad civil no llevó contabilidad durante 2014 y 2015 se entiende, salvo prueba en contrario, que los fondos propios están formados por las aportaciones de los socios, con el límite resultante de restar, al inmovilizado material y a las inversiones inmobiliarias, el pasivo exigible. Los beneficios que la sociedad distribuya a los socios no tributan hasta el importe de dichas aportaciones. A efectos de futuras transmisiones, las participaciones en la sociedad civil adquiridas antes de 1 de enero de 2016 tendrán como valor de adquisición el que derive del anterior.

Deducibilidad de la amortización del inmovilizado intangible cuya vida útil no puede estimarse con fiabilidad

Estos intangibles, en los que se incluye el fondo de comercio, se amortizan contablemente a partir de 1 de enero de 2016, como mínimo al 10 por 100 anual. Desde el punto de vista fiscal se seguirán amortizando al 5 por 100. En estos casos surgirá una diferencia temporaria positiva por la diferencia entre el gasto contable y el fiscal.

Patent Box (Ley de Presupuestos para 2016, efectos 1 de julio de 2016)

Se modifica la forma de calcular el importe de la renta objeto de reducción. Si hasta ese momento el beneficio fiscal consistía en integrar solo el 40% de las rentas producidas por la cesión del derecho de uso del intangible, a partir de julio pasado se aplica una reducción en la base imponible que se calculará aplicando el 60% del resultado del siguiente coeficiente:

En el numerador: los gastos relacionados directamente con la creación del activo (incluidos los subcontratados). Estos gastos se incrementarán en un 30%, con el límite del importe del denominador. En el denominador: los mismos gastos del numerador y, en su caso, de la adquisición del activo.

No se incluirán en el coeficiente los gastos financieros, las amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

¹ Hay que recordar que seguirán tributando por el Impuesto sobre la Renta las sociedades civiles que realicen actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, mineras, así como las profesionales adaptadas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales [DGT V0166-17](#).

Además, se regula el siguiente régimen transitorio

- ✓ **Cesiones del derecho de uso o explotación realizadas con anterioridad al 27 de septiembre de 2013:** se podrá optar por aplicar, en todos los períodos impositivos que resten, hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 del RDL 4/2004. La opción se realizará en la declaración del período 2016. A partir de 30-06-21 se deberá aplicar el nuevo régimen.
- ✓ **Cesiones del derecho de uso o de explotación que se hayan realizado desde el 27 de septiembre de 2013 hasta el 30 de junio de 2016:** en estos casos el contribuyente podrá optar por aplicar el régimen establecido en la Ley del Impuesto según redacción vigente a 1 de enero de 2015. La opción se debe de ejercitar en la declaración de 2016. A partir de 30-06-21 se deberá aplicar el nuevo régimen.
- ✓ **Transmisiones de activos intangibles que se realicen a partir del 1 de julio de 2016 hasta el 30 de junio de 2021:** podrán optar, del mismo modo, por el régimen establecido en el artículo 23, según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Se ejercitará la opción en la declaración del período de transmisión.

Pérdidas por deterioro de participaciones en empresas no cotizadas

La reversión obligatoria de las pérdidas por deterioro de participaciones que resultaron deducibles en períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2013, se integrarán como mínimo en una quinta parte de las mismas a partir ya de ejercicios iniciados a 1 de enero de 2016.

- ✓ En el caso de que se produzca una reversión superior porque se haya producido un incremento de los fondos propios de la participada, se hayan repartido dividendos, o bien se haya recuperado el valor contable de la participación, se integrará toda la renta positiva correspondiente a la misma y, si quedase deterioro aún por integrar, se adicionará a la base imponible por partes iguales en los ejercicios que resten hasta el iniciado en 2020.
- ✓ Si en los ejercicios iniciados desde 2016 se transmite la participación, se integrarán las cantidades pendientes de revertir con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión. En estos casos si se vende con pérdidas, o bien el beneficio no supera el importe pendiente de la reversión no se tendrá que imputar ingreso alguno por el ajuste extracontable realizado en su día.

Compensación de bases imponibles negativas (BIN's) y reversión de DTA para grandes empresas

- ✓ Se limita para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 la compensación de las bases imponibles negativas al 50 y 25% de la base imponible del ejercicio, en función de que el importe neto de la cifra de negocios alcance los 20 millones de euros sin llegar a los 60 o de que supere dicho importe. En cualquier caso, siempre será deducible un millón de euros.
- ✓ Los contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 20 millones de euros seguirán compensando las bases imponibles negativas como estaba previsto, con un máximo del 60% de la base imponible del ejercicio, y aplicando el mínimo del millón de euros en cualquier caso. A partir de 2017 este porcentaje pasa a ser el 70%.

Compensación de cuotas negativas para cooperativas

- ✓ Se limita para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 la compensación de las cuotas tributarias negativas al 50 y 25% de la cuota íntegra previa a su compensación, en función de que el importe neto de la cifra de negocios alcance los 20 millones de euros sin llegar a los 60 o de que supere dicho importe, respectivamente. En todo caso podrán compensar una cuantía mínima del tipo medio aplicado al millón de euros.
- ✓ Asimismo, las cooperativas con importe neto de la cifra de negocios inferior a 20 millones de euros seguirán pudiendo compensar cuotas negativas, como estaba previsto, con un máximo del 60% de la cuota íntegra en 2016 y aplicando el mínimo. En 2017 el límite será el 70%.

Nuevo límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición interna e internacional

Se limita a un 50% de la cuota del ejercicio el importe a deducir para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea de al menos 20 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

El límite opera sobre las deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio, y sobre las pendientes de 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.

Porcentajes de deducción por donativos a entidades de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

La deducción es del 35% de la base de deducción del donativo, con el límite del 10% 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 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%. En 2015 fue del 37,50%.

Tipos impositivos

Entidad crédito	
Hidrocarburos	30%
General	
Pymes	
Cooperativas de crédito y cajas rurales	
Mutuas	
SGR y de refinanciación	25%
Colegios y asociaciones profesionales	
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	
Fondos de promoción de empleo	
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	
Entidades de derecho público, puertos del Estado	
Cooperativas protegidas	20%
Nueva creación	15%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	
Fondos de pensiones	0%

Las grandes empresas que durante 2013 y 2014 tuvieron limitada al 70% la amortización contable fiscalmente deducible, como se reducen los tipos de gravamen, se les da la posibilidad de detraer de la cuota íntegra un

porcentaje de las cantidades que integren en la base imponible derivadas de amortizaciones no deducidas en los períodos impositivos iniciados en 2013 y 2014. La deducción será del 5% en 2016 (2% en 2015).

Esta deducción también pueden aplicarla, con los mismos porcentajes, los contribuyentes que se acogieron a la actualización de balances en 2013, que no empiezan a amortizar la diferencia de actualización hasta 2015 y siguientes.

Prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria

Los contribuyentes que tengan registrados activos por impuestos diferidos (DTA) que den derecho a su monetización estarán obligados a pagar una prestación patrimonial, consistente en el 1,5% de los DTA por conversión de los mismos en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Esta prestación se devengará el día del inicio del plazo voluntario de declaración por el Impuesto, coincidiendo su plazo de ingreso con el establecido para la autoliquidación e ingreso. El importe de la prestación se calcula sobre el saldo de los DTA existente el último día del período impositivo correspondiente al Impuesto.

4. Algunos aspectos a tener en cuenta

4.1 Entidad patrimonial

Si la sociedad tiene la consideración de entidad patrimonial no podrá aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión, ni el tipo reducido del 15% regulado para las entidades de nueva creación. Tampoco podrá compensar las bases imponibles negativas cuando la entidad sea adquirida con la intención, por parte del comprador, de aprovechar dichas bases negativas².

- ✓ Será patrimonial cuando más de la mitad del activo esté constituido por valores o por elementos no afectos a una actividad económica, tomándose para dicho cómputo la media de los balances trimestrales del ejercicio.
 - En cualquier caso, se consideran bienes afectos los valores que otorguen al menos el 5% 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.
 - También son elementos afectos el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas que se hayan realizado en el período impositivo o en los dos períodos anteriores.
- ✓ La Dirección General de Tributos (DGT) considera que también son elementos afectos los valores a corto plazo, como participaciones en fondos de inversión, acciones en sociedades cotizadas o valores de deuda pública si se han adquirido con beneficios derivados de la actividad económica (DGT V2067-16).

4.2 Arrendamiento de inmuebles

Si una sociedad tiene inmuebles dedicados al arrendamiento calificará los rendimientos obtenidos de los mismos como actividad económica solo en el caso de que tenga contratada una persona con contrato laboral y a jornada completa. En este sentido la DGT V1458-15 y el TEAC, en Resolución de 28 de mayo de 2013, interpretan que la persona es requisito necesario para calificar tal actividad como actividad económica, pero no

² Esto se produce cuando la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubieran sido adquiridos por una persona o entidad con una participación inferior al 25% en la entidad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

sería suficiente si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y que, por lo tanto, se tiene para aparentar actividad económica.

Si la gestión del alquiler se externaliza a una tercera entidad, el arrendamiento se calificará como actividad económica si el volumen y la gestión de los inmuebles requieren disponer de medios materiales y personales destinados a esa actividad y los tiene la entidad con la que se subcontrata (DGT V0660-16 y V1843-16).

Cuando la entidad arrendadora forma parte de un grupo mercantil no es necesario que sea la misma entidad la que disponga de los inmuebles arrendados y de la persona contratada. En estos casos pueden contratar a la persona cualquiera de las entidades que forman el grupo y ser otra distinta la propietaria de los inmuebles en alquiler³.

4.3. Imputación temporal de gastos e ingresos

La fiscalidad sigue el criterio contable de imputar los ingresos y los gastos según devengo, con independencia de las fechas de cobro y pago. No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un método de imputación temporal distinto, por ejemplo, el de caja. En estos casos la solicitud deberá presentarse en los 6 meses antes de la finalización del primer período impositivo en que dicho criterio vaya a producir efectos. Si la Administración no contesta en un plazo de 6 meses se entiende estimada la solicitud.

[DGT V3873-16](#): si un contribuyente no ha registrado un deterioro por insolvencia de sus deudores en los años 2013 y 2014, pero en 2016 contabiliza el correspondiente deterioro, resultará fiscalmente deducible en ese año, siempre que de ello no derive una menor tributación de la que hubiera correspondido como consecuencia de la imputación del gasto en el período impositivo en que se generó y debió resultar fiscalmente deducible, debiendo tenerse en cuenta para ello el efecto de la prescripción.

En el siguiente cuadro recogemos como hay que proceder cuando se contabilizan ingresos o gastos en ejercicios distintos al del devengo en las siguientes situaciones:

	Declaración complementaria/rectificativa	Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo
Cambio de criterio contable	NO	SI
Cambio de estimación contable	NO	NO
Errores contables	SI	NO

³ DGT V2620-16: los grupos de coordinación (o grupos ampliados que se regulan en la NECA nº 13) no forman parte del concepto de grupo de sociedades definido en el artículo 42 del CdC, sino que constituyen una categoría propia cuya identificación origina una serie de consecuencias a los efectos de formular las cuentas anuales individuales de las sociedades que lo integran, son sociedades del “grupo”, pero en el sentido de la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13^a del PGC.

Errores en los ajustes fiscales	SI	NO
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	NO	SI
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para HP	NO	NO
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para HP	SI	SI
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	SI	SI

4.4. Casos especiales de imputación

Operaciones a plazo

Si durante el año 2016 la sociedad ha realizado alguna venta en la que el devengo y el vencimiento del último o único plazo están distanciados en más de 1 año, la renta se entiende obtenida proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros, salvo que la entidad decida aplicar devengo y no cuando se produzca el cobro.

A diferencia de lo que ocurría antes de 2015, si se imputa el ingreso fiscal y no se ha cobrado, la dotación contable por deterioro será fiscalmente deducible si se cumplen los requisitos generales para que dicho deterioro lo sea, como por ejemplo que hayan transcurrido 6 meses desde el vencimiento hasta el último día del cierre del período impositivo.

- ✓ Si la sociedad descuenta, endosa o cobra anticipadamente algún importe pendiente de revertir, en dicho período impositivo se entiende obtenida la renta fiscal originando el ajuste positivo correspondiente.
- ✓ Para tener derecho a la aplicación de la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio. No se aplica cuando el precio se condiciona a hechos contingentes futuros.

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

Si en 2016 ha vuelto a comprar el mismo activo que con anterioridad transmitió con pérdida, ésta deberá revertir (ajuste positivo en la base imponible) cualquiera que sea el plazo que medie entre la transmisión y la recompra en el momento en que el activo recupera su valor.⁴

Transmisión de un inmueble adquirido entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012

Si una entidad ha transmitido en 2016 un inmueble de naturaleza urbana, que hubiera sido 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%.

No resultará de aplicación esta exención parcial 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.

⁴ Recordamos que antes de 2015 esta regla solo se aplicaba cuando se volvía a comprar el activo antes de los 6 meses desde la transmisión.

Subvenciones de capital y de explotación

Cuando la entidad contabiliza una subvención de capital para financiar ciertas inversiones empresariales, el ingreso contable se imputará en la base imponible a medida que se deduce la amortización del activo financiado. Si el activo subvencionado no se amortiza, por ejemplo un terreno, el ingreso se imputará cuando sea dado de baja el activo en cuestión.

Si se trata de una subvención corriente, el ingreso se imputa en el propio ejercicio en que se contabiliza.

Ingresos por prestaciones de servicios

Los ingresos por prestaciones de servicios se contabilizan cuando puedan valorarse con fiabilidad y sea probable que la empresa perciba los beneficios de la transacción, por el método del porcentaje de realización.

Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables. La fiscalidad acepta el registro contable.

Ingresos procedentes de reclamaciones

Si la sociedad ha contabilizado un ingreso por el reconocimiento de alguna cantidad reclamada judicialmente, desde el punto de vista fiscal deberá imputar dicho ingreso en el período impositivo en que la sentencia sea firme.

Si el ingreso contable deriva de un recurso interpuesto contra la cuota satisfecha en su día por el Impuesto sobre Sociedades, dicho ingreso no va a la base imponible, dado que el gasto por este Impuesto no es gasto fiscalmente deducible, situación que no se produce si se trata de otro tributo.

Ventas realizadas por empresas promotoras

Las ventas se contabilizan normalmente cuando se hayan firmado las escrituras de compraventa atendiendo a la teoría del título y modo, siempre que en dicho documento se entienda que se han entregado los inmuebles. Sin embargo, las empresas constructoras contabilizarán los ingresos de su actividad por el método del porcentaje de realización cuando el contrato para realizar la obra contenga las especificaciones de la misma, como sucede en los contratos "llave en mano". Si el objeto de la venta es una construcción estándar, la contabilización la realizaremos cuando se transmitan sustancialmente los riesgos. Desde el punto de vista fiscal se acepta la imputación conforme al registro contable.

Ingreso de una sociedad en concurso por una quita

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

Si el importe de los gastos financieros es inferior a la cuantía del ingreso contable, se imputará este último según el porcentaje que resulte de prorrtear los gastos financieros⁵.

Capitalización de deudas

⁵ Las limitaciones para la compensación de bases imponibles negativas no aplican a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

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.

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 bien a un posible deterioro deducible 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, pues de lo contrario toda o una parte de la pérdida no será deducible. Esta circunstancia puede ocurrir por la parte del gasto que corresponda a ejercicios prescritos.⁶

En caso de deterioros de 2015 o posteriores, aunque no son deducibles fiscalmente, sin embargo es posible deducir el deterioro fiscalmente al mismo ritmo que se amortice el bien. En caso de venta, la pérdida fiscal que falta por computar se recuperará en ese momento.

4.5. Valoración especial de determinadas operaciones

El legislador regula determinadas reglas especiales de valoración, apartándose del criterio contable cuando se transmiten elementos sin contraprestación dineraria, casos en los que, en general, se deben reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal. Las diferencias se producen cuando la norma contable en algunos de estos supuestos no computa el beneficio derivado de estas operaciones. Cuando se produzcan estas circunstancias tendremos que realizar los oportunos ajustes extracontables.

A continuación, recogemos algunos ejemplos en los que van a surgir diferencias positivas en el momento de producirse el hecho imponible.

Bienes transmitidos o adquiridos a título lucrativo

Para la entidad que dona se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por diferencia entre el valor neto contable del activo transmitido y su valor de mercado y otra por el gasto contable registrado en la operación que no es fiscalmente deducible⁷.

Para el donatario se produce una diferencia temporal positiva por el valor real del activo adquirido que irá revertiendo a medida que contablemente se vaya imputando como ingreso la donación recibida.

Bienes aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación

Puede que el aportante tenga que realizar un ajuste positivo por diferencia entre el valor fiscal del bien aportado y el valor de mercado del mismo en el ejercicio de la aportación. Esto no ocurrirá si se aplica el régimen especial de reestructuración empresarial.

Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo en una sociedad que se constituye, o ya constituida, en la que se reciben a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la

⁶ 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.

⁷ Si la donación se realiza a alguna entidad acogida a la ley 49/2002, de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se podrá tener derecho a una deducción en la cuota del Impuesto, en los porcentajes que vimos en el apartado novedades 2016.

inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable (BOICAC N° 74) ⁸.

Bienes transmitidos a los socios por causa de disolución o por separación de estos

La sociedad es posible que deba realizar un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los bienes que se transmiten y el valor fiscal de los mismos. La exención se aplicará, en su caso, por el socio.

El socio puede que tenga que efectuar un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada. Dependerá si en la contabilidad aparece o no beneficio como ya hemos comentado anteriormente, teniendo quizás derecho a la exención para evitar la doble imposición.

Bienes o derechos transmitidos a los socios por reducción del capital con devolución de aportaciones y por reparto de la prima de emisión

Para la sociedad se puede producir un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos entregados y el valor fiscal de los mismos.

El socio minora el valor de adquisición de la participación en el valor de mercado de los elementos recibidos y el exceso, si lo hubiera, tributa⁹.

Bienes transmitidos por distribución de beneficios

Para la sociedad se puede originar un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos entregados y el valor fiscal de los mismos.

El socio deberá valorar el dividendo por el valor de mercado del bien recibido.

Bienes transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial

La sociedad realizará un ajuste positivo por diferencia entre el valor neto contable y el valor fiscal de los bienes transmitidos, salvo que se acoja al régimen especial de reestructuración.

El socio hará un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada. Sin perjuicio de que aplique el régimen especial de reestructuración. En este caso no se realizará ningún ajuste extracontable ya que se difiere la plusvalía a una tributación futura¹⁰.

Bienes adquiridos por permuta

La diferencia positiva se produce en el caso de que la permuta se califique de no comercial, dado que no se genera plusvalía contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del bien entregado.

Bienes adquiridos por canje o conversión

⁸ La entidad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros, según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

⁹ Si se trata del socio de una SICAV, el valor de mercado del bien o derecho recibido tributa con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición hasta el momento de la reducción.

¹⁰ Se aplique o no el régimen especial de reestructuración empresarial es necesario comunicar la operación a la Administración tributaria en el plazo de los 3 meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública en que se documente la operación. En caso contrario la sanción mínima que prevé la norma es de 10.000€.

Puede surgir un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

Cambios de residencia

Surgirá un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales propiedad de la entidad residente, que traslada fuera de España su residencia, y su valor fiscal. Esta regla no se aplica cuando los elementos quedan afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

4.6. Operaciones vinculadas

Si ha realizado alguna operación, con las personas que enumeramos a continuación, puede que tengan que ser valorarlas a valor de mercado y, en su caso, documentar las mismas¹¹.

Perímetro de vinculación

- ✓ Una entidad y sus socios o partícipes cuando la participación sea, al menos, de un 25%.
- ✓ Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- ✓ Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- ✓ Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- ✓ Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- ✓ Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- ✓ Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- ✓ Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Métodos para valorar estas operaciones

Para llegar al valor de mercado habremos de aplicar uno de los cinco métodos de valoración que prevé la norma fiscal sin que ninguno sea prevalente frente a otros¹²:

- ✓ Precio libre comparable.
- ✓ Coste incrementado.
- ✓ Precio de reventa.

¹¹ No hay que documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas si han sido valoradas conforme a lo expuesto en el art. 17 de la Ley, como se ha expuesto en el apartado 4.5 anterior, por aplicarse dicho precepto como norma especial.

¹² En ejercicios iniciados en 2014 y anteriores, los tres primeros eran prevalentes frente a los demás.

- ✓ Distribución del resultado.
- ✓ Margen neto.

Obligación de documentación

No existe la obligación de documentar las operaciones cuya contraprestación no supere 250.000€/año, por todos los conceptos, realizadas con la misma persona o entidad vinculada.

Las empresas cuyo INCN no supere los 45.000.000€ podrán cumplir esta obligación elaborando una documentación simplificada¹³ y, si además se trata de una empresa de reducida dimensión, la documentación se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (al que se puede acceder en la página web de la AEAT). Estas entidades cumplirán su obligación de documentar con la documentación simplificada, pero sin tener que incluir los comparables.

Se exigirá la documentación íntegra cuando el contribuyente realice alguna de las siguientes operaciones:

- ✓ Con contribuyentes empresarios en el desarrollo de actividades económicas que determinen las rentas de las mismas en el IRPF por el método de estimación objetiva y tengan una participación mínima de, al menos, un 25% en la entidad.
- ✓ Transmisión de negocios.
- ✓ Transmisiones de participaciones en cualquier tipo de entidad no admitida a negociación o admitida en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- ✓ Operaciones sobre intangibles.
- ✓ Transmisión de bienes inmuebles.

Norma de seguridad para sociedades profesionales

Si es socio de una sociedad que presta servicios profesionales y no quiere que la Administración pueda discutirle la valoración de las retribuciones que obtiene de la entidad por prestar servicios profesionales a la misma, acójase a esta norma. La puede aplicar cualquier tipo de entidad que cumpla todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- ✓ Más del 75% de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y se cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- ✓ El porcentaje que el importe de las retribuciones de los socios profesionales ha de representar, sobre el resultado previo a la deducción de sus retribuciones, es del 75%.
- ✓ Las retribuciones de cada socio deben ser superiores a 1,5 veces la media de los salarios que cobren el resto de trabajadores con funciones análogas. Si la entidad no tiene empleados que realicen esas funciones, la retribución debe ser igual o mayor a 5 veces el IPREM¹⁴.

Ajuste secundario

¹³ Consistirá en una descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas. El nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación. Identificación del método de valoración utilizado y los comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

¹⁴ Para 2016 se ha fijado en 7.455,14 euros/año.

Se puede evitar la regularización del ajuste secundario si, antes de que la Administración tributaria emita una liquidación, las partes se restituyen los importes que dan lugar al ajuste secundario.

Por ejemplo, si un socio de una sociedad, con participación del 30%, presta servicios a la misma, asignándose una retribución anual de 240.000€ que, posteriormente, queda fijada en 90.000€ por la Inspección y aceptada por el contribuyente, no se realizarán los ajustes secundarios si el socio restituye a la sociedad 150.000€⁵.

4.7. Diferencias permanentes o temporarias

Como sabemos, para el cálculo de la base imponible del Impuesto se toma como punto de partida el resultado contable, efectuando sobre él mismo única y exclusivamente los ajustes que prevé la norma. A continuación recogemos algunos gastos e ingresos contables que ocasionan diferencias en la base imponible, teniendo que realizar ajustes positivos o negativos y que, por lo tanto, conviene chequearlos.

Ajustes positivos

- ✓ Gastos contables derivados de multas, sanciones, donaciones o donativos.
- ✓ Gasto por el Impuesto sobre Sociedades, salvo el satisfecho en el extranjero si se puede aplicar la exención para evitar la doble imposición jurídica por la renta que provenga de actividades económicas.
- ✓ Gasto del administrador cuyo cargo no figure en estatutos como retribuido.
- ✓ Gastos por liberalidades.
- ✓ Gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1% del importe neto de la cifra de negocios.
- ✓ Deterioros contables a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, ya que estos últimos sí serán deducibles cuando se cumplan determinados requisitos.
- ✓ Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que excede de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra).
- ✓ Provisión por devoluciones de ventas.
- ✓ Excesos de amortizaciones o provisiones.
- ✓ Por imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo si no lo permite la norma fiscal.
- ✓ Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- ✓ Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por aplicarles libertad de amortización.
- ✓ Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial de imputación de las mismas.
- ✓ Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores al que se produjeron.

¹⁵ Sí se realizarán los ajustes primarios: menores gastos de personal de la entidad y menores ingresos de trabajo en el socio.

- ✓ Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad, cuando recuperen el valor.
- ✓ Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30% del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.
- ✓ Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes y derechos registrados en contabilidad (solo efectúa el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- ✓ Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- ✓ La reversión del deterioro de las participaciones en empresas no cotizadas.
- ✓ La incorporación de la reserva de capitalización o nivelación por incumplimiento de requisitos.
- ✓ Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y los imputables solo parcialmente a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.

Ajustes negativos

- ✓ Libertad de amortización.
- ✓ Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueran deducibles en aquellos y sí en este.
- ✓ Pérdidas por deterioro de inmovilizado contabilizadas en ejercicios anteriores, que no se pudieran deducir, y que revierten en el ejercicio al ritmo de la amortización del activo, porque se transmiten o porque se produce la pérdida definitiva.
- ✓ Operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no por contabilidad.
- ✓ Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo.
- ✓ Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- ✓ Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- ✓ Operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión.
- ✓ El 50 por 100 de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- ✓ Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- ✓ Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box).
- ✓ La dotación a la reserva de capitalización o de nivelación.
- ✓ Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se tomó el acuerdo.

4.8. Reserva de capitalización

Es una reducción del 10% del incremento de los fondos propios, con el límite del 10% de la base imponible del ejercicio después de practicar los ajustes correspondientes.

Este incentivo lo pueden aplicar las entidades que tributen al tipo general, las entidades de crédito y de hidrocarburos, las empresas de reducida dimensión, las parcialmente exentas y las de nueva creación aunque, estas últimas, nunca en el primer período impositivo, dado que para la determinación de los fondos propios no se tienen en cuenta los beneficios del ejercicio y siempre será nulo el incremento de los fondos propios. Requisitos:

- ✓ Para no perder el beneficio es necesario mantener el incremento de los fondos propios desde el cierre del período impositivo durante 5 años¹⁶.
- ✓ También es necesario dotar una reserva indisponible durante el plazo de mantenimiento de los 5 años, aunque se podrá disponer solo en el caso de separación del socio, cuando se elimine por una operación de reestructuración o porque lo disponga una norma¹⁷.
- ✓ La norma fiscal determina una serie de partidas que no forman parte de los fondos propios:
 - Las aportaciones de socios, ya sean dinerarias o no dinerarias (DGT V1772-15).
 - Las ampliaciones de capital por compensación de créditos.
 - La ampliación de fondos propios por operaciones con acciones propias o reestructuración fusión o escisión (DGT V5470-16).
 - Las reservas legales o estatutarias (se incluye la reserva legal a dotar hasta el 20% del capital y el resto de reservas obligatorias, salvo la propia reserva de capitalización).
 - La reserva de nivelación.
 - La reserva para inversiones en Canarias.
 - Los fondos propios correspondientes a emisión de instrumentos financieros compuestos.
 - Los fondos propios por variación en activos por impuesto diferido derivadas de disminución o aumento del tipo de gravamen créditos fiscales por BIN's, DTA's...

4.9. Exención para evitar la doble imposición

A continuación, recogemos algunos supuestos a considerar en el caso de que la entidad haya percibido dividendos susceptibles de quedar exentos por cumplir los requisitos para ello.

Exención por dividendos percibidos de entidades residentes y no residentes

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

- ✓ La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5% 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.

¹⁶ DGT V4962-16: el incremento no se refiere a cada una de las partidas.

¹⁷DGT V4127-15: si se quiere aplicar la reducción en el ejercicio 2016 (sociedad con período impositivo coincidente con el año natural) se tendrá que dotar con cargo a reservas voluntarias, dotadas con el beneficio de 2015, hasta el día 30 de junio de 2017, para que así figure en el balance con absoluta separación del resto de reservas, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2017 y no en el de 2016. Esta reserva será indisponible durante los 5 años siguientes contados a partir del 31 de diciembre de 2016.

- ✓ 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 por un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal de al menos el 10%.
- ✓ Si la entidad participada tiene, a su vez, filiales, en principio es necesario que sea titular, al menos, de un 5% de participación directa o indirecta en dichas filiales siempre que más del 70% 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%. 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 del valor razonable de 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).¹⁸

Régimen transitorio

Si la adquisición de las participaciones de entidades residentes se produjo en períodos impositivos iniciados antes de 2015, los dividendos percibidos, en principio, tendrán derecho a la exención. Pero hay que tener en cuenta que la distribución de los beneficios acumulados, o de plusvalías tácitas generadas antes de la adquisición de la participación, no se considera renta y minora el valor de adquisición de la participación. En este caso, además de no integrar la renta, se podrá aplicar la deducción por doble imposición cuando se pruebe que un tenedor anterior de la participación tributó en una transmisión previa (DGT [V0448-16](#)).

Exención en el caso de transmisión de las participaciones con plusvalías

Se corrige la doble imposición con exención, sin distinguir la parte de renta correspondiente a reservas o plusvalías tácitas, excepto en el caso de transmisión de participaciones en una entidad patrimonial, en el que no se deja exenta la parte de plusvalía tácita.

Igual que para el caso de los dividendos, para dejar exenta la renta se necesita una participación igual o superior al 5%, o bien un precio de adquisición, al menos, de 20.000.000 de euros y haber mantenido la participación durante, al menos, un año antes de la transmisión.

Si la participación se tiene en una empresa radicada en el extranjero se exige un requisito adicional: que la participada esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal del 10%, y basta que exista Convenio para evitar la doble imposición con ese país. Este requisito debe cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación. Si no se cumple este requisito en todos los ejercicios se aplican las siguientes reglas:

- ✓ **De la parte de la renta correspondiente a un incremento de beneficios no distribuidos generados por la participada durante la tenencia de la participación:** se deja exenta la parte proporcional a los ejercicios en los que se cumple el requisito de tributación.
- ✓ **De la parte de la renta que no se corresponda con un incremento de reservas no distribuidas durante la tenencia de la participación:** se entiende generada de forma lineal durante la tenencia y se aplicará la exención proporcionalmente respecto de los ejercicios en que se cumplió el requisito.

4.10. Amortizaciones

¹⁸ Como veremos en el apartado de novedades para 2017 la disminución del valor razonable de la cartera de negociación con participación significativa (más del 5% o 20 millones de euros) no será deducible excepto hasta el incremento de valor razonable integrado en base.

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufren los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se entiende que tal depreciación es efectiva cuando se practique conforme a alguno de los métodos establecidos en la normativa del Impuesto.

Amortización por tablas

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo	Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo			
Obra civil								
Obra civil general.	2%	100	Locomotoras, vagones y equipos de tracción.	8%	25			
Pavimentos.	6%	34	Buques, aeronaves.	10%	20			
Infraestructuras y obras mineras.	7%	30	Elementos de transporte interno.	10%	20			
Centrales								
Centrales hidráulicas.	2%	100	Elementos de transporte externo.	16%	14			
Centrales nucleares.	3%	60	Autocamiones.	20%	10			
Centrales de carbón.	4%	50	Mobiliario y enseres					
Centrales renovables.	7%	30	Mobiliario.	10%	20			
Otras centrales.	5%	40	Lencería.	25%	8			
Edificios								
Edificios industriales.	3%	68	Cristalería.	50%	4			
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras.	4%	50	Útiles y herramientas.	25%	8			
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos).	7%	30	Moldes, matrices y modelos.	33%	6			
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2%	100	Otros enseres.	15%	14			
Instalaciones.								
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía.	5%	40	Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas					
Cables.	7%	30	Equipos electrónicos.	20%	10			
Resto instalaciones.	10%	20	Equipos para procesos de información.	25%	8			
Maquinaria.	12%	18	Sistemas y programas informáticos.	33%	6			
Equipos médicos y asimilados.	15%	14	Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales.	33%	6			
Otros elementos								
			Otros elementos	10%	20			

- ✓ Si un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente en 2016 por un importe superior al coeficiente máximo, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado la amortización del activo por debajo del coeficiente mínimo y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública. Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca se amortizó el activo o no se dotó el correspondiente deterioro en su momento.
 - Se entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponda a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó este hecho para compensar bases imponibles negativas o para aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.
- ✓ 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 positivo por toda la amortización contable (DGT [V2016-12](#)).

Elementos patrimoniales utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo

En estos casos se podrá amortizar el activo según el siguiente coeficiente:

Coeficiente mínimo + [(coeficiente Máximo – coeficiente mínimo) x (horas trabajo/8)]

Esta especialización de amortización no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

Elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados

- ✓ Cuando se trate de activos que no son puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez (no se consideran usados los edificios con antigüedad menor de 10 años) el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo. Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, existe la posibilidad de amortizar el elemento aplicando, a dicho valor, el coeficiente de amortización lineal máximo.
- ✓ Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente.

Amortización según porcentaje constante

Si se opta por aplicar este método, el gasto fiscal se determina aplicando, al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial, un porcentaje constante sobre el coeficiente de tablas que varía en función del período de amortización:

- ✓ 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a cinco años.
- ✓ 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a cinco e inferior a ocho años.
- ✓ 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por 100. El importe pendiente de amortizar, en el período impositivo en que se produzca el fin de la vida útil, se amortizará en dicho período impositivo. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante este método.

Mejoras y renovación de inmovilizados

Si algún activo ha sido objeto de mejora o de renovación, la amortización deberá realizarse en los períodos que resten para completar la vida útil del activo al que esta mejora se incorpora.

Cuando la mejora aumente la vida útil del activo deberá tenerse en cuenta tanto en la amortización del activo como en la amortización de la mejora.

Libertad de amortización

- ✓ Elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan de forma lineal en 10 años.
- ✓ Gastos de I+D activados como inmovilizado intangible (salvo amortización de elementos que aplican libertad de amortización).
- ✓ Elementos del inmovilizado material nuevos cuyo precio de adquisición unitario sea inferior a 300€, con límite anual de 25.000€.

- ✓ Adquisición de activos mineros (regulado en el régimen especial).
- ✓ Elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las S.A. Laborales y de las S.L. Laborables, afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de su calificación como tales (también se aplica a los mismos activos de explotaciones asociativas prioritarias según Ley 19/1995).

Plan especial de amortización

Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un plan especial de amortización para cualquier tipo de activo. La solicitud podrá efectuarse durante toda la vida útil del inmovilizado. Si la Administración tributaria no contesta en un plazo de 3 meses, se entiende estimado el plan de amortización propuesto por el contribuyente¹⁹.

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 como consecuencia que se tenga que realizar un ajuste positivo en la base imponible por la citada diferencia entre la amortización contable y la fiscal.

4.11. Reversión de deterioros

Aunque ya no son deducibles los deterioros contables, salvo los correspondientes a las existencias y a las insolvencias de deudores, hay que prestar atención a la reversión contable de deterioros que en su día fueron fiscalmente deducibles. En estos casos hay que atender a la naturaleza del activo cuyo deterioro revierte para determinar el momento temporal de imputación del ingreso en la base imponible del Impuesto.

Hay que tener en cuenta que, ya en este período impositivo de 2016, el Real Decreto-ley 3/2016, de medidas fiscales dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas, obliga a la reversión del deterioro fiscal de participaciones que no cotizan, como mínimo en quintas partes, que fue deducible antes de 2013.

A continuación, recogemos la tributación de la reversión de los deterioros cuando el gasto fue fiscalmente deducible.

Reversión de deterioros por inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

Se deberá integrar el ingreso contable en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo en que se produzca la recuperación del valor contable del elemento, con el límite del valor contable en el momento de la reversión si no se hubiera registrado el deterioro.

Inmovilizado intangible con vida útil que no se puede estimar de manera fiable

Como en el caso anterior, la reversión del deterioro se integrará en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable, con el límite del valor fiscal del activo provocado por los ajustes negativos extracontables del 5-1% del precio de adquisición al no amortizarse²⁰.

¹⁹ Antes de 2015 las solicitudes solo se podían presentar dentro de los 3 meses posteriores al inicio del plazo de amortización. Si el activo se encontraba en construcción, durante el período de construcción.

²⁰ A partir de 2016 habrá que hacer ajuste extracontable positivo, dado que se vuelven a amortizar, desde el punto de vista contable, estos activos intangibles: 10% contablemente y 5% fiscalmente.

Valores representativos de deuda

La reversión del deterioro se integrará en la base imponible del ejercicio en que se produzca la recuperación de valor en el ámbito contable. Pudiera ser que no todo el deterioro contable haya sido fiscalmente deducible, al estar limitado el gasto contable a la pérdida global de la cartera, por lo que no todo el ingreso contable lo será fiscal.

Valores de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que cotizan en un mercado regulado

Se deberá integrar en la base imponible del Impuesto del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable, con independencia de que la reversión contable se registre en cuentas de patrimonio neto²¹.

Solo habría procedido dotar el deterioro si la inversión financiera se ha calificado como disponible para la venta, pues si se ha calificado como mantenidos para negociar no existirá deterioro contable al valorarse a final de año por su valor razonable, valoración que también admite la fiscalidad.

Valores de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que no cotizan en un mercado regulado

Como se apuntó en el apartado de novedades, y al principio de este apartado, a partir de 2016 el deterioro fiscal se integrará como mínimo en una quinta parte cada año.

En caso de que se produzca una reversión superior, por incremento de los fondos propios de la participada o por reparto de dividendos, se integrará toda la renta positiva correspondiente a la misma y, si quedase deterioro aún por integrar, se adicionará a la base imponible por partes iguales en los ejercicios que resten hasta el iniciado en 2020.

Si en los ejercicios iniciados desde 2016 se transmite la participación, se integrarán las cantidades pendientes de revertir con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.

4.12. Pérdidas por transmisión de participaciones

En 2016 se integrarán las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes. No obstante, si nos encontramos en esos supuestos en que se pueden computar las pérdidas, no será plena la integración de las rentas negativas en la base imponible en los siguientes casos²²:

- ✓ Si la participación hubiera sido transmitida por otra entidad del grupo, la renta negativa se minora en las rentas positivas generadas por la anterior y que hubieran estado exentas o con derecho a la deducción por doble imposición.
- ✓ Se minorarán las rentas negativas en el importe de los dividendos recibidos de la participada desde ejercicios iniciados a partir de 2009 cuando no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran quedado exentos.

4.13. Perdidas por transmisión de activos en entidades del grupo mercantil

²¹ Consulta Nª 4 BOICAC Nº 77: regula el tratamiento del deterioro de valor de acciones incluidas en la cartera de disponibles para la venta.

²² En el apartado novedades 2017 veremos que a partir de 1 de enero de 2017 no serán deducibles las pérdidas por transmisión de participaciones significativas (5% de participación o un valor de adquisición superior a 20 millones de euros).

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

Estas pérdidas contables se imputarán fiscalmente cuando se den de baja los elementos transmitidos entre entidades del grupo en el balance de la adquirente, cuando sean transmitidos fuera del grupo, o bien cuando la entidad adquirente o la transmitente dejen de formar parte del grupo.

No obstante, si los elementos son amortizables, las rentas negativas, antes de que se produzcan las circunstancias anteriores, se irán integrando en lo que resta de vida útil al elemento y al mismo ritmo en que se amortiza. En estos casos la adquirente debe comunicar a la transmitente el número de años en que va a amortizar los activos adquiridos para que ésta pueda imputar correctamente la pérdida.

Rentas negativas generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo

Recordamos que estas pérdidas desde el año 2013 ya no se podían imputar como tales, sino que se difería su deducción hasta el momento en que se transmitieran los valores fuera del Grupo o algunas de dichas entidades dejaran de formar parte del mismo.

- ✓ Si la pérdida se ha producido en 2016 se disminuirá en las rentas positivas obtenidas en la transmisión de los valores a un tercero, salvo que el contribuyente pruebe que tributaron, como poco, a un tipo del 10%. Esto también se aplica a transmisiones de UTE's situadas en el extranjero.
- ✓ Como veremos en el apartado de novedades para 2017, en ese año, cuando sea deducible la pérdida, por no tener una participación significativa (menos del 5% o un precio de adquisición menor de 20 millones de euros), la renta negativa se minora en las rentas positivas generadas en la transmisión. Si la participación fuera significativa, la pérdida no va a ser deducible.

4.14. Gastos financieros

Gastos financieros ocasionados por la compra de participaciones a entidades del mismo grupo con préstamos de otra entidad del grupo

No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo que procedan de deudas con otras entidades del grupo mercantil cuando el importe obtenido se haya destinado a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones al capital o a los fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que se acredite la existencia de motivos económicos válidos.

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles, con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio, aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€²³.

No se tienen en cuenta los gastos financieros correspondientes al deterioro de valor de créditos, los que surgen por las diferencias de cambio y coberturas financieras, salvo que se encuentren directamente vinculadas con el endeudamiento, ni los derivados de contratos de cuentas en participación.

Tampoco se tienen en cuenta los ingresos financieros que formen parte del beneficio operativo, como es el caso de los de entidades holding, de manera que aquellos ingresos financieros (cupones, intereses...) devengados, procedentes de la financiación concedida a las entidades participadas, no se considerarán como parte integrante

²³ Son gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los del punto anterior, esto es, los ocasionados por compra de participaciones que no son deducibles.

del beneficio operativo sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.

4.15. Provisiones para gastos

Tienen por objeto el reconocimiento contable de pasivos no financieros de carácter no corriente que surgen de obligaciones expresas o tácitas, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Retribuciones a largo plazo al personal

Incluyen las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como las correspondientes a planes de prejubilación. Solamente 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.
- ✓ Se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

Actuaciones medioambientales

Representan obligaciones legales, contractuales o implícitas, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, y que no sean gastos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación (gastos de descontaminación, restauración paisajística, eliminación de residuos acumulados, etc.).

Serán deducibles, aunque no respondan a obligaciones ciertas, siempre que obedezcan a un plan formulado y aprobado por la Administración Tributaria. Los gastos no deducibles fiscalmente se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

Por reestructuraciones

Solamente serán deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. Entre los no deducibles están los planes voluntarios de bajas incentivadas. El criterio administrativo es que dicha dotación a la provisión para cubrir el riesgo de una posible indemnización futura en caso de despido de un trabajador, no es deducible, por no corresponder a una obligación cierta. Sí son deducibles las siguientes:

- ✓ Las derivadas de la existencia de contratos de obra o de duración temporal, a cuya finalización deba satisfacerse una indemnización determinada.
- ✓ La dotada hasta un máximo de 33 días por año trabajado establecida por sentencia judicial que ha sido recurrida en un despido por causas objetivas.
- ✓ La provisión por la indemnización correspondiente a contratos de trabajo de duración determinada a cuyo término hay que pagar una indemnización.

Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de venta

Esta provisión es deducible con el límite del resultado de multiplicar un porcentaje sobre el saldo de las ventas con garantía pendiente al finalizar el periodo impositivo. Dicho porcentaje se determina por el cociente entre:

- ✓ En el numerador, los gastos en que incurrió el sujeto pasivo para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.
- ✓ En el denominador, las ventas con garantía realizadas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.

El mismo criterio se aplicará a la dotación para la cobertura de gastos accesorios a devoluciones de ventas y, en el caso de entidades de nueva creación, se atenderá a los periodos impositivos transcurridos.

Provisión para impuestos

Si se ha dotado por el importe estimado de la deuda tributaria cuyo pago es indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, no será fiscalmente deducible si se corresponde al Impuesto sobre Sociedades, ya que el gasto contable de éste tributo no es fiscalmente deducible. Cuando se dote la provisión por deudas tributarias de impuestos distintos del anterior, sí será fiscalmente deducible.

Además de contabilizarse la cuota a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades, deberá contabilizarse también el gasto por la sanción, si la hubiera, y por los intereses de demora en su caso.

Respecto a dichos intereses de demora, la Dirección General de Tributos ([Resolución de 4 de abril de 2016](#)) sale al paso de la controversia suscitada por la Administración tributaria que entendió no deducibles dichos intereses con la nueva norma. El Centro Directivo interpreta que con la ley nueva del Impuesto son deducibles porque son gastos financieros, sin perjuicio de la limitación del 30% del beneficio operativo del ejercicio, aunque, en todo caso, a partir de 2016 los gastos financieros son deducibles hasta 1.000.000€²⁴.

²⁴ El Centro Directivo aprovecha la Resolución para indicar que hay que tener en cuenta la norma de imputación temporal del art. 11.3, poniéndola en relación con lo comentado de la Resolución del ICAC, esto es, se pueden deducir los intereses registrados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio, con los límites apuntados de los gastos financieros, y los registrados en cuenta de Reservas, por corresponder a un error contable, si de ello no se deriva una tributación inferior (y aquí añadimos de nuestra cosecha que el criterio administrativo es que hay que tener en cuenta la prescripción), estando sometidos también, conjuntamente con el resto de gastos financieros del ejercicio, a los límites propios de estos.

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

Tipo de provisión	DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Retribuciones a largo plazo al personal		X
Retribuciones a largo plazo al personal: planes de previsión social empresarial	X (con requisitos)	
Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio		X
Actuaciones medioambientales	X (con requisito)	
Contratos onerosos		X
Por reestructuraciones		X
Por reestructuraciones que se refieran a obligaciones legales o contractuales	X	
Devoluciones de ventas		X
Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas	X (con límite)	
Provisiones para el pago del Impuesto sobre Sociedades		X
Provisiones para el pago de otros impuestos distintos del de Sociedades	X	
Por reestructuración de plantilla que se realizará en el ejercicio siguiente		X
Provisiones por pago de indemnizaciones para ejercicios siguientes		X
Provisión por pago de indemnización futura en caso de despido del trabajador		X
Empresas constructoras	Provisión para indemnizaciones por fin de obra	X
	Provisión para indemnizaciones del personal	X
	Provisión para terminación de la obra	X
	Provisión para pérdidas por obras	X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X
Empresas inmobiliarias	Provisión para evicción y saneamiento	X
	Provisión para cubrir la posibilidad de evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida	X
	Provisión para terminación de promociones	X
	Provisión para pérdidas en promociones	X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X

4.16. Otros gastos

Gastos por donativos y liberalidades

No se permite la deducibilidad de estos gastos, pero existen algunos expresamente excluidos de este concepto de liberalidad. Así ocurre con los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto deducible al 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio ejercicio en que se contabilizan. Es importante no confundir estos gastos con los de promoción de ventas, pues estos no quedan limitados.²⁵

- ✓ 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.²⁶
- ✓ 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.

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.²⁷
- ✓ 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 en el perceptor, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional.²⁸

4.17. Bases imponibles negativas

²⁵ DGT V0242-17: el gasto derivado de la entrega de obsequios (relojes, teléfonos móviles...) de escaso valor, con la intención de promocionar las ventas, constituye un gasto de promoción, por lo que no se encuentra incluido en la categoría de gastos por atención a clientes y, consecuentemente, no está sometido a ningún límite.

²⁶ Las que no son deducibles son las retribuciones de consejeros y administradores percibidas por el ejercicio del cargo si no está remunerado según Estatutos.

²⁷ Es indiferente, por tanto, que estuvieran reconocidos como pasivo en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha.

²⁸ 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).

La sociedad que ha generado el derecho a compensar las bases negativas es quien decide cuáles son las que quiere compensar sin que exista ninguna prelación, por lo que no es obligatorio compensar las generadas en períodos más antiguos.

Acreditación de las bases imponibles negativas

Si se tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar y pueden aplicarse en este ejercicio, os recordamos que pueden ser comprobadas en los 10 años siguientes al final del período de declaración del ejercicio en el que se generaron. Si ha transcurrido ese plazo de prescripción, solo es necesario acreditar la procedencia y cuantía de las mismas, mediante la exhibición de la autoliquidación del ejercicio en el que se generaron y la contabilidad con acreditación de su depósito (habrá que entender de las Cuenta Anuales) en el Registro Mercantil.

Opción para compensar las bases imponibles negativas

En la Resolución del TEAC N° 01510/2013/00/00de 4 de abril de 2017, se considera que la compensación de bases imponibles negativas es una “opción” que se ejercita con la presentación de la declaración, en los términos del artículo 119.3 de la LGT: “Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”. En concreto:

- ✓ Si la base imponible de un ejercicio es nula o negativa, se considera que la base imponible negativa pendiente de aplicar no pudo ser compensada, por lo que no se ha ejercido ninguna opción y, por lo tanto, posteriormente el contribuyente podrá optar por compensarlas bien a través de declaración complementaria, rectificación de la autoliquidación o comprobación administrativa.
- ✓ Si en un ejercicio se tiene una base imponible previa positiva y se decide compensar toda con bases imponibles negativas, se entiende implícitamente que se optó por compensar por el importe máximo y, por consiguiente, si posteriormente se incrementa la base por el propio contribuyente o en una comprobación, mantendrá el derecho a compensar el saldo compensable y no compensado.
- ✓ Si en un ejercicio se tiene una base imponible previa positiva y se decide no compensarla en absoluto o hacerlo por un importe menor a la base previa, se entiende que el contribuyente optó por no compensar la base imponible negativa o hacerlo solo en parte, por lo que, posteriormente y fuera del plazo de autoliquidación, no podrá aprovechar el saldo de las bases compensables, sea vía rectificación o en un procedimiento de comprobación.
- ✓ Si el contribuyente no declaró, estando obligado a ello, se entiende que no ejercitó el derecho a compensar la base imponible negativa por lo que, posteriormente, ni mediante la presentación de autoliquidación ni en una comprobación, podrá compensar las bases negativas pendientes.

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas

Como ya se dijo en el apartado de novedades 2016 se limita la compensación de las bases imponibles negativas según el importe de la cifra de negocios, pudiendo, en cualquier caso, deducir hasta un millón de euros.

Conviene recordar que no se aplica la limitación cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- ✓ Por el ingreso contable registrado a raíz de una quita o de una espera.
- ✓ Si se produce la extinción de la sociedad.
- ✓ Si se trata de entidades de nueva creación durante los tres primeros ejercicios en que se genera una base imponible positiva.

- ✓ Cuando el ingreso es consecuencia de una reversión correspondiente a un deterioro en participaciones en empresas no cotizadas, siempre que las pérdidas por deterioro anteriores a 2013 se hubieran producido en el ejercicio de generación de la BIN's y representaran, como poco, el 90% de los gastos deducibles de ese período.

En el siguiente cuadro se recogen los porcentajes máximos de las bases negativas que se pueden reducir de la base imponible del ejercicio 2016 previa a dicha compensación, que varían según el importe neto de la cifra de negocios de la entidad en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

Importe neto de la cifra de negocios en €	2016	2017
INCN< 20.000.000	60%	70%
20.000.000 <INCN<=60.000.000	50%	50%
INCN>60.000.000	25%	25%

Medidas para evitar la compra de sociedades inactivas que tienen bases imponibles negativas

Como sabemos la sociedad que genera la base negativa es la que tiene derecho a compensar las pérdidas fiscales. No obstante, el legislador regula una serie de supuestos que impiden que la entidad pueda compensar sus propias bases negativas. En concreto, cuando una persona o entidad, con un porcentaje de participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base negativa, adquiere un porcentaje que le otorga la mayoría del capital, se prohíbe la compensación de las bases negativas generadas con anterioridad a la adquisición cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

- ✓ La entidad se encuentra inactiva en los tres meses anteriores a la adquisición.
- ✓ La actividad económica en los dos años siguientes a la adquisición es diferente de la realizada con anterioridad (según CNAE) y la cifra de negocios superior al 50% del importe de la cifra de negocios de los dos años anteriores.
- ✓ Si se trata de una entidad patrimonial.
- ✓ Si la entidad se ha dado de baja en el índice de entidades por no presentar, durante tres períodos impositivos consecutivos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

4.18. Tipos de gravamen

Para 2016 son de aplicación los tipos recogidos en el apartado de novedades para los ejercicios iniciados en dicho año.

Entidades de nueva creación

- ✓ El tipo del 15% se aplica solo en el primer período impositivo en que la entidad obtenga beneficio y en el siguiente, por lo que se perderá el tipo reducido en ese segundo período si no se obtiene beneficio.
- ✓ No se entiende iniciada una actividad económica si la misma hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida a la entidad de nueva creación. Tampoco si la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la sociedad, 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%. Además, no se considera entidad de nueva creación aquella que forme parte de un grupo mercantil.

Transformación jurídica de la sociedad y venta de activos

- ✓ Si durante 2016 una sociedad 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. La renta restante se gravará al tipo y con el régimen que corresponda al ejercicio de la transmisión.

4.19. Deducciones

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Aunque esta deducción ha desaparecido, se podrá aplicar para transmisiones realizadas en períodos iniciados antes de 1 de enero de 2015, aplicando la normativa anterior, siempre que la reinversión se realice en elementos aptos en 2015, 2016 ó 2017²⁹. La base de deducción es el importe de la plusvalía puesta de manifiesto en la transmisión de los activos aptos y el porcentaje de deducción aplicable es del 12% en general o del 17% para entidades que tributaban al 35%.

En el caso de deducción por reinversión con operaciones a plazo, el porcentaje de deducción es del 7 o del 12%, para entidades que tributen en ese ejercicio al 25 o al 30%, respectivamente.

Deducción por inversión de beneficios

Esta deducción ya derogada en este impuesto, la podían utilizar las empresas que se encuentrasen dentro de los límites del régimen de empresas de reducida dimensión. Solo se aplicará en 2016 si la entidad solicitó un plan especial de inversión.

Recordamos que el porcentaje de deducción era del 10% de los beneficios reinvertidos (5% si se aplicó el tipo 20-25% de micropymes).

Deducción por creación de empleo

Si durante 2015 contrató a su primer trabajador, menor de 30 años, a través de un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, se podrá deducir en 2016 de la cuota íntegra la cantidad de 3.000€³⁰.

Sin perjuicio de la deducción anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores, en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva, podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:

- ✓ El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.

²⁹ Recordamos que para aplicarla es preciso que la reinversión se realice en el plazo que va desde el año anterior a la puesta a disposición del elemento transmitido hasta los 3 años siguientes, por lo que será en 2017 el último año en que se pueda aplicar.

³⁰ Este incentivo fiscal se aplica al año siguiente de la contratación del trabajador.

- ✓ El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.
- ✓ Esta deducción se aplicará en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato.

Deducción por creación de empleo de trabajadores minusválidos

Será de 9.000€ por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. La deducción será de 12.000€ cuando la discapacidad sea igual o superior al 65 por 100.

Deducciones de producciones cinematográficas, televisivas y de espectáculos en vivo

- ✓ Producciones cinematográficas: la deducción es un porcentaje del 20% para el primer millón de euros de base y un 18% para el exceso, limitando la cuantía de la deducción a 3 millones de euros, sin distinguir al productor del coproductor, exigiéndose un certificado de nacionalidad además de que el 50% de la base de deducción se corresponda con gastos realizados en territorio español, y limitándose el importe de la deducción, conjuntamente con el resto de ayudas recibidas, al 50% del coste de la producción. Si bien la deducción se genera en los ejercicios en los que se realiza el gasto, se aplica a partir del período en el que finaliza la producción. Si se trata de una producción de animación, a partir del período en el que se obtenga el certificado de nacionalidad.
- ✓ Deducción para productores registrados en España que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras, y que realicen gastos en territorio español: se regula un porcentaje del 15% de los mismos, sometidos a ciertos requisitos (como que los gastos mínimos sean de 1 millón de euros) y limitada a 2,5 millones de euros en cada producción³¹.
- ✓ Deducción por la producción y exhibición de espectáculos: porcentaje del 20% sobre la base constituida por los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Estará limitada a 500.000 euros por contribuyente y sometida a requisitos como la reinversión del 50% de los beneficios (reinversión en la realización de actividades que den derecho a la deducción en el plazo que va desde el inicio del ejercicio en que se produce el gasto y los 4 ejercicios siguientes). También se exige certificado del Instituto Nacional de Artes Escénicas y de la Música. Esta deducción, junto con las subvenciones recibidas, no puede superar el 80% de los gastos.

Reducción del límite conjunto de deducciones empresariales

Existe un límite conjunto general en cuota, que se aplica a las deducciones por incentivos del Impuesto establecido en un 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, tratándose de deducciones en I+D+i, el límite conjunto es del 50% cuando el importe de dicha deducción supera en un 10% la cuantía de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Si la empresa es de nueva creación, puede diferir la deducción de las deducciones pendientes al período impositivo en que se produzcan resultados positivos.

Deducciones pendientes de ejercicios anteriores

³¹ Por esta deducción, como ocurre con la deducción por investigación y desarrollo, en caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar a la Administración el abono de la deducción. La base de esa deducción estará constituida por los gastos del personal creativo, domiciliados en España o en el Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona y de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores. Dicha deducción no está sometida al límite conjunto sobre la cuota.

Si la empresa no tiene cuota íntegra suficiente para aplicar las deducciones empresariales, podrán aplicarse en las liquidaciones de los 15 años siguientes, salvo si se trata de la deducción por I+D+i, cuyo plazo es de 18 años.

En el siguiente cuadro recogemos las deducciones empresariales vigentes para el año 2016.

Concepto de deducción	% / importe
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%
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000€ -variable
Por contrato a trabajadores discapacitados	9.000-12.000€
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%

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

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

Transcurrido el plazo de los 10 años, el contribuyente solo deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, justificando el depósito de cuentas en el Registro Mercantil.

4.20. Aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD)

Ámbito subjetivo

Los incentivos fiscales de este régimen se aplican cuando el importe neto de la cifra de negocios (INCN), del período impositivo anterior, sea inferior a 10.000.000€³².

Aun superando el citado umbral de 10.000.000€, la norma permite prorrogar a los 3 períodos impositivos inmediatos siguientes la aplicación del régimen, siempre que la entidad hubiera cumplido los requisitos para estar en el mismo, tanto en el período en que superó el límite como en los dos anteriores.

³² Si el período impositivo inmediato anterior es inferior a 12 meses: el INCN se eleva al año.

Si se trata de una sociedad de nueva creación: el INCN es lo facturado en el primer período impositivo de ejercicio efectivo de la actividad, elevándose al año si éste es inferior a 12 meses.

También se puede prorrogar el régimen si el límite del INCN supera al realizarse una operación protegida del régimen de reestructuración empresarial, cuando las entidades que realizan la operación fueran ERD en el período en el que se efectuó y en los 2 años anteriores.

Incentivos fiscales

- ✓ Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo.
- ✓ Amortización acelerada.
- ✓ Reserva de nivelación.
- ✓ Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores.
- ✓ Deducción de la recuperación del coste del bien recogido en las cuotas de arrendamiento pagadas en el año, cuando se adquiere un inmovilizado material en régimen de arrendamiento financiero, con el límite del coeficiente máximo de tablas multiplicado por 3.

Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de ERD.³³ Consiste en reducir la base imponible del ejercicio, después de ajustes y de la reducción por la reserva de capitalización, como máximo en un 10% 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 de la reducción es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minora la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible.

- ✓ 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 período 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%, 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.

Régimen de arrendamiento de viviendas

La bonificación general del régimen, para la parte de cuota correspondiente a rentas derivadas del arrendamiento de viviendas, es del 85%, pero recordamos que desde 2015 se suprime la bonificación especial del 90% cuando se arrendaban viviendas a discapacitados que se hubieran adaptado a las discapacidades.

³³ Las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general.

A los beneficios distribuidos con cargo a rentas bonificadas, antes se les aplicaba la deducción por doble imposición al 50%, y ahora se les aplica la exención por el 50% de los mismos. También se cambia el 50% de la deducción por el 50% de exención en rentas generadas en la transmisión de participaciones de estas entidades si proceden de reservas bonificadas.

Régimen de consolidación fiscal

Se exige una participación mínima del 75% (70% entidades que cotizan) y se exige también tener la mayoría de derechos de voto en las dependientes.

En cuanto al perímetro de consolidación, podrán formar parte del grupo las sociedades españolas, dependientes de una extranjera, que no resida en paraíso fiscal. El grupo de consolidación estará formado por todas las sociedades dependientes. En este caso, el grupo deberá designar, entre las entidades residentes dependientes, a la representante del grupo fiscal. También podrán formar grupo con una dominante residente las dependientes de segundo o ulterior nivel participadas indirectamente por aquella a través de no residentes.

La base imponible del Grupo se determina por la suma de las bases imponibles individuales tanto positivas como negativas más las eliminaciones y menos las incorporaciones. A la base resultante se aplicará, si procede, la reducción por la reserva de capitalización y DTA's. Seguidamente se procederá a la compensación de la base imponible negativa del grupo y de las entidades del grupo pendientes de integrar. A la base resultante se restará, en su caso, la reserva de nivelación si procede.

5. Gestión del Impuesto

5.1. Novedades

El modelo de presentación del Impuesto no presenta novedades significativas y mantiene el formato de años anteriores. Recordamos el carácter obligatorio de la presentación por vía electrónica a través de Internet de la autoliquidación del Impuesto, modelo 200, independientemente de la forma o denominación que adopte el sujeto pasivo.

Desde el punto de vista técnico, el modelo tampoco presenta muchas modificaciones, más allá de las necesarias para adaptarse a los cambios normativos con vigencia en 2016, como por ejemplo el nuevo límite para compensar las bases imponibles negativas o el límite para las grandes empresas a compensar la totalidad de las deducciones para evitar la doble imposición.

Una novedad importante es que se ha optado por eliminar del modelo 200 el cuadro informativo sobre operaciones con personas o entidades vinculadas, el de operaciones vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, y el correspondiente a operaciones y situaciones relacionadas con paraísos o territorios considerados paraísos fiscales. Más adelante se aprobará el modelo 232 en el que habrá de recogerse esta información.

Tampoco encontraremos el modelo normalizado para documentar de manera simplificada las operaciones vinculadas de ERD, que se aprobó dentro del modelo 200 de 2015, y que ahora se puede descargar en la página de la AEAT.

5.2. Modelos de declaración

- ✓ **Modelo 200:** a presentar por todos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).

- ✓ Modelo 220: a presentar por los grupos, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.

5.3. Forma de presentación

- ✓ Modelo 200: será obligatoria su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- ✓ Modelo 220: será obligatoria su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- ✓ Las declaraciones que se deban presentar ante la Administración del Estado por contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar, bien los modelos 200 ó 220, bien el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente.

5.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

- ✓ El contribuyente deberá presentar por vía telemática, a través de la sede electrónica de la AEAT, los siguientes documentos:
 - Contribuyentes que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes: deberán presentar, de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
 - Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
 - Relación de administradores y lugar de su domicilio social.
 - Balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.
 - Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
 - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
 - Contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes: la memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.
 - Contribuyentes con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe, al que hace referencia el Reglamento del Impuesto, sobre la aplicación de la propuesta.
 - Contribuyentes acogidos a operaciones de reestructuración empresarial:
 - Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma.
 - Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.
 - En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo.
 - Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial de reestructuración empresarial.
 - Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000€, en el apartado denominado “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias” el contribuyente deberá,

previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III de la Orden de aprobación del modelo.

- Se solicita información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000€:
 - Por reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
 - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.
- Las pymes, en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de I+D+i hayan podido aplicar la bonificación en la cotización de la Seguridad Social, deberán cumplimentar el formulario que figura en el Anexo IV de la Orden de aprobación del modelo, debiéndose recoger en dicho Anexo la Memoria anual de actividades, proyectos ejecutados e investigadores.

5.5. Plazo y presentación

✓ Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2017, ambos inclusive.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2017 deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha de inicio, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2015.
- Los contribuyentes con activos por impuesto diferido generados entre 2008 y 2015, que para poder ejercer el derecho de conversión de los mismos estén obligados al pago de la prestación patrimonial, cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2017, deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha anterior, coincidiendo su plazo de presentación con el establecido para la citada prestación patrimonial.
- En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
 - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
 - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
 - Se produzca la transmisión del EP.
 - Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
 - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.

✓ Modelo 220

Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.

A continuación, en un cuadro, se reflejan los modelos, su forma de presentación, el lugar para efectuarla y los plazos.

<i>Modelos</i>	<i>Puede utilizar</i>	<i>Forma de presentación</i>	<i>Plazos</i>
200	<p>Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español</p> <p>Los grupos fiscales: todas las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera del mismo</p>	Vía electrónica	<p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2017 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2015</p> <p>Por cese en la actividad, transmisión EP o fallecimiento del titular del EP el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero</p>
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal	Vía electrónica	Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo

6. Novedades para 2017

Exención para evitar la doble imposición internacional

El requisito adicional al de participación significativa, que han de cumplir las participaciones en entidades no residentes para que puedan gozar de la exención por los dividendos o bien, de plusvalías cuando se transmitan, seguirá siendo, como hasta ahora, que la participada esté sometida a un impuesto similar al nuestro con un tipo nominal mínimo del 10%, pero a partir de 2017 nunca se entenderá cumplido este requisito si la entidad participada reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la Unión Europea y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas.

Pérdidas por deterioro de participaciones

Se sigue impidiendo la deducción de las pérdidas por deterioro de valores que representen participación en el capital, pero se construye dicha prohibición a través de dos preceptos del articulado.

- ✓ Primero negando la deducibilidad, en el artículo 15, en el caso de participaciones en entidades residentes si en el período en el que se registra el deterioro cumplen las condiciones para aplicar la exención de dividendos y de plusvalías originadas por su transmisión, y asimismo impidiendo la deducción de las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes que, no alcanzando un porcentaje significativo de participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%.
- ✓ Y segundo, estableciendo, en el artículo 13 que tampoco serán deducibles las pérdidas por deterioro de participaciones en los casos restantes.

Limitación de pérdidas por transmisión de participaciones

Se impide la deducción de las pérdidas que se produzcan en la transmisión de participaciones de entidades residentes y no residentes en los casos de participación significativa (participación de, al menos, un 5% o un valor de adquisición superior a 20 millones de euros), si bien se entiende cumplido la misma si se alcanzó en cualquier día del año anterior a la transmisión.

Asimismo, se impide la deducción de las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes en que, no alcanzando un porcentaje significativo de participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%. Se admite la aplicación parcial de lo dispuesto anteriormente si los requisitos también se cumplen de manera parcial.

Deducción de pérdidas por transmisión de participaciones

Se seguirán integrando las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones residentes, pero solo cuando en cualquier día del año anterior no se haya alcanzado en la participada un porcentaje del 5% o un valor de adquisición de 20 millones de euros y, si la pérdida es por transmisión de participaciones en no residentes, solo en caso de no alcanzar tal porcentaje, pero si se cumple el requisito de imposición mínima en el país donde radique la participada.

Si nos encontramos en esos supuestos en que se pueden computar las pérdidas, tampoco será plena la integración de las rentas negativas en la base imponible en los siguientes casos:

- ✓ Si la participación hubiera sido transmitida por otra entidad del grupo, la renta negativa se minora en las rentas positivas generadas por la anterior y que hubieran estado exentas o con derecho a la deducción por doble imposición.

- ✓ También se minorarán las rentas negativas en el importe de los dividendos recibidos de la participada desde ejercicios iniciados a partir de 2009 cuando no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran quedado exentos.
- ✓ Sí se integrarán las rentas negativas por extinción de la participada que no sea consecuencia de una operación de reestructuración, pero se minorarán en la cuantía de los dividendos recibidos de la participada en los 10 años anteriores si no rebajaron el valor de adquisición y tuvieron derecho a la exención o a la deducción por doble imposición.
- ✓ Se establece una regla especial de imputación de las pérdidas que teníamos ya en 2015, cuando las pérdidas se producen por transmisión de valores a otra entidad del grupo –no se computan hasta que los valores se transmitan a un tercero ajeno al grupo o cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo-. Naturalmente esto no se aplica si se extingue la participada, salvo que sea por reestructuración.

Imposibilidad de deducir las rentas negativas producidas por valoración a valor razonable de carteras

Las disminuciones de valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable, que impactan en cuenta de pérdidas y ganancias, según lo establecido por la norma contable, no serán deducibles en el caso de que se tenga más de un 5%, o bien un precio de adquisición de 20 millones de euros, salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.

Régimen especial de reestructuración empresarial

Se regula una especie de motivo económico válido en el supuesto de que una persona física realice un canje de valores o una aportación no dineraria de valores a una entidad y difiera la plusvalía tácita por aplicar el régimen especial de reestructuración empresarial.

En este caso si la entidad que recibe las participaciones las transmite con plusvalía en un plazo inferior a los dos años, no podrá aplicar la exención por el importe de la renta que quedó diferida en sede de la persona física, salvo que ésta ya hubiera transmitido dentro de dicho plazo las participaciones recibidas.

Rentas de establecimientos permanentes (EP's) en el extranjero

Se elimina totalmente la posibilidad de integrar rentas negativas de EP's: hasta ahora solo podían integrarse las rentas negativas de EP's en el extranjero si se producían por transmisión del mismo o cese. Despues de esta modificación se suprime también la posibilidad de deducir rentas negativas por transmisión de EP's, salvo en el caso de cese, aunque en ese caso minorando las mismas en el importe de las rentas positivas del EP con derecho a exención o a la deducción por doble imposición.

Como es sabido, respecto de las rentas positivas de EP's con derecho a la exención se puede aplicar esta o las deducciones de los artículos 31 ó 32. Pues bien, a partir de 2017 se aclara que dicha opción se puede ejercitar por cada uno de los EP's de la entidad, incluso entre los que radiquen en un mismo país.