



LATIS ASESORES

NEWSLETTER TRIBUTARIA

01/17 Dic.

e-mail: latis@latisasesores.es

web: <http://latisasesores.es/>

CIERRE FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2017





SUMARIO

	<u>Pág.</u>
CIERRE FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2017	
1. Introducción	5
2. Importe neto de la cifra de negocios (INCN)	5
3. Inscripción en el Registro Mercantil	6
4. Concepto de actividad económica: arrendamiento de inmuebles	6
5. Ingresos que no tributan e imputación de rentas	7
6. Valor de determinadas operaciones	10
7. Gastos contables que no son fiscalmente deducibles o tienen limitada su deducibilidad	11
8. Rentas negativas por transmisión de activos	13
9. Amortizaciones	14
10. Provisiones para gastos	15
11. Patent Box	16
12. Reserva de capitalización	16
13. Reserva de nivelación	17
14. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	17
15. Tipos de gravamen	18
16. Deducciones en la cuota del Impuesto	19
17. Regímenes especiales	21



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**1. INTRODUCCIÓN**

El período impositivo que las empresas están a punto de cerrar, tercer año de aplicación de la reforma fiscal, se caracteriza, como sucedió el año pasado, por la escasez en la publicación de normativa tributaria, sobre todo si se compara con la vorágine normativa desmesurada de los años precedentes.

No obstante, traemos a colación dos normas que afectan directamente al Impuesto:

- el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, que modificó el régimen legal de los pagos fraccionados en el Impuesto y, sobre todo,
- el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. Este último texto legal incluyó diversas medidas, unas con efectos para el propio período impositivo 2016 y otras para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017. A continuación, destacamos las principales novedades con trascendencia para la liquidación del ejercicio 2017.

Además de las novedades más significativas para 2017, recogemos diferentes aspectos que hay que tener en cuenta cuando preparamos el cierre fiscal de las empresas. Asimismo, es conveniente reseñar algunos criterios interpretativos tanto de la Administración como de los diferentes Tribunales de Justicia para, de esta manera, poder obrar en consecuencia.

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

2. Importe neto de la cifra de negocios (INCN)

Está integrado por la cuantía de las ventas, de las prestaciones de servicios y del resto de ingresos procedentes de las actividades ordinarias, sin incluir los importes por descuentos o bonificaciones. Ante la ausencia de norma sobre qué ha de entenderse por INCN, habrá que estar a lo establecido en la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991.

Según el Plan General de Contabilidad el INCN se compone de las siguientes cuentas: (700), (701), (702), (703), (704), (705), (706), (708) y (709).

No hay que tener en cuenta para el cómputo los ingresos que provienen de:

- Permutas no comerciales.
- Permutas de inmovilizado.
- Autoconsumos.
- Subvenciones de capital.
- Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Impuestos Especiales.
- Financieros, excepto las entidades de crédito.¹

® Es la magnitud que va a determinar si procede aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD). Si en 2017 ha iniciado una actividad económica el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva elevándose al año.

® Las entidades con INCN a partir de 20 millones de euros, en los 12 meses anteriores al primer ejercicio iniciado en 2017, verán limitada la compensación de bases impositivas negativas y la reversión de determinados créditos fiscales al 50 ó 25% de la base imponible previa a la reducción por reserva de capitalización en función de que no lleguen a 60 millones o se superen dicha cifra, respectivamente, pudiendo compensar el importe mínimo de 1 millón de euros.

® También cuando la entidad ha llegado en los 12 meses anteriores a un INCN de 20 millones de euros al menos, se limita al 50% de la cuota íntegra la cuantía de la aplicación de las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o pendientes de períodos anteriores.

¹ La consulta Nº 2 del BOICAC 79 establece que sí deberán incluirse en el INCN los dividendos y otros ingresos, como cupones o intereses, procedentes de la financiación concedida por una Holding a las sociedades participadas, así como los beneficios obtenidos por la

enajenación de inversiones, salvo que se pongan de manifiesto en la baja de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas.

- ® Es la referencia que determina si se deben documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas y si esa documentación ha de ser íntegra, simplificada o aportar la información país por país.
- ® Es la cuantía sobre la que se fija el importe total de los gastos por atenciones a clientes o proveedores que son deducibles. Recordamos que la deducción fiscal de gastos por este concepto se limita al 1 por 100 del INCN.

3. Inscripción en el registro mercantil

Hasta que la sociedad no quede inscrita en el registro mercantil no alcanzará la personalidad jurídica y, por lo tanto, tributará hasta dicho momento por el régimen de atribución de rentas. La fecha de inscripción será la del asiento de presentación, salvo que se anule como consecuencia de la calificación defectuosa por el registrador. Si la sociedad que no tiene personalidad jurídica ha soportado retenciones, estas se atribuyen a los socios.

- ® 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 2016. La personalidad jurídica se alcanza cuando la sociedad se constituye mediante escritura pública o documento privado o bien cuando se le haya asignado el NIF correspondiente.
- ® No se considera que tienen objeto mercantil, y por lo tanto 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, según [DGT V0166-17](#).

4. Concepto de actividad económica: arrendamiento de inmuebles

Arrendamiento de inmuebles

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

Es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa y el régimen de cotización a la Seguridad Social. Asimismo, resulta irrelevante que dicha persona tenga o no la condición de administrador de la entidad, siempre que perciba su remuneración por la realización de la actividad de arrendamiento de inmuebles, distinta de la que, en su caso, le pudiera corresponder por el cargo de administrador, entendiéndose en este caso, por lo tanto, cumplido el requisito establecido en el citado artículo ([DGT V1458-15](#)).

- ® Según criterio administrativo es necesario probar que existe una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de contratar a la persona (T.E.A.C., Resolución de 2 de febrero de 2012).
- ® El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. En estos casos lo relevante no es el personal que el subcontratado tenga en nómina sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata (DGT V0133-16)². Este criterio no es extensible al ámbito del IRPF.
- ® En el caso de grupo mercantil, a los efectos de determinar si las entidades que lo componen realizan o no una actividad económica, los requisitos se han de cumplir a nivel del grupo y no individualmente. Es decir, en el caso de arrendamientos, una entidad puede ser la titular de los inmuebles y otra del grupo tener contratada la persona.

² Este criterio no es extensible al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Entidad patrimonial

Debe prestarse atención a los balances trimestrales para saber si una sociedad tiene o no la condición de entidad patrimonial y calcular la media de los activos de los balances trimestrales. Si más de la mitad del activo está formado por bienes no afectos, o bien por acciones y participaciones, la entidad será patrimonial.³

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

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

- No podrá aplicar ningún incentivo de los regulados para las ERD.
- Si vendió acciones de una sociedad patrimonial no podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición por la parte del beneficio de la venta de las participaciones que se corresponda con la plusvalía tácita⁴.
- Si la empresa se creó en 2017 y es patrimonial no podrá aplicar el tipo de gravamen reducido del 15 por 100.
- No podrá compensar las bases imponibles negativas si se adquiere una sociedad patrimonial en la que se participa en más del 50 por 100 si, al final del período impositivo en que se generó la base negativa, se ostentaba un porcentaje inferior al 25 por 100.

® El saldo de tesorería generado por el beneficio procedente de las actividades ordinarias, como son las ventas o las prestaciones de servicios, no convierten a una entidad en sociedad patrimonial, al no computarse dicho saldo como bien no afecto (DGT V3440-15).

® Si ha transmitido activos de inmovilizado y ha obtenido beneficios extraordinarios, tenga en cuenta que, si no se reinvierten los importes correspondientes a esos beneficios en un plazo

máximo de 3 años, es posible que pase a ser sociedad patrimonial, ya que dicho saldo de tesorería llegará a computar como bien no afecto.

® 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).

5. Ingresos que no tributan e imputación de rentas

Operaciones a plazo

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

Se considera que estamos ante una operación a plazo cuando se haya pactado que la contraprestación se perciba mediante pagos sucesivos o en un solo pago y que, entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo, transcurra más de un año.

® Si su sociedad presta servicios y se acoge a esta regla especial, deberá tener especial cuidado con el ingreso contable que documenta la operación porque lo que se difiere no es dicho ingreso sino la renta obtenida y, por consiguiente, es necesario conocer el coste asociado al servicio prestado.

® Si llega la fecha de exigibilidad del cobro, y este no se produce, podrá deducir el gasto contable por insolvencia de créditos si han transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento hasta el final del período impositivo, siempre que el deudor no sea un ente público -salvo procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía- o un vinculado -salvo que se haya abierto la fase de liquidación de concurso-.

® Si la sociedad descuenta, endosa o cobra anticipadamente algún importe pendiente de revertir, en dicho período impositivo se

³ Las acciones o participaciones se consideran bienes afectos cuando otorguen al menos el 5 por 100 del capital y se posean como mínimo durante un año con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para ello.

⁴ Para determinar si una entidad tiene o no la condición de patrimonial en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los períodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario.

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.
- ® La imputación según el cobro se ha de realizar respecto a la exigibilidad sin incluir el IVA de los cobros ([TEAC, Resolución nº 06065/2016, de 4 de abril de 2017](#)).

Imputación de devoluciones de impuestos

El criterio administrativo en el caso de la devolución del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) es que debe computarse en la base imponible del período en el que se reconoce su devolución, y ocurre lo mismo en el caso de los intereses de demora, que habrán de integrarse en el ejercicio en el que la sentencia que los acuerda sea firme (DGT V1560-17).

Transmisión de inmuebles urbanos

Si ha transmitido en 2017 un inmueble de naturaleza urbana adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100. Lo mismo procederá si la transmisión se produce en ejercicios posteriores.

- ® No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- ® La Dirección General de Tributos considera que aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la

transmisión de inmuebles adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, si a efectos contables, y por las circunstancias concretas del contrato, se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario contabilizará el bien como un activo adquirido y se puede entender adquirido a título oneroso, por lo que se interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50 por 100 de la renta (DGT V2129-12).

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

Si en 2017 ha comprado el mismo activo que con anterioridad transmitió con pérdida, debe saber que 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.⁵

Reversión del deterioro de activos no financieros

Detecte si ha obtenido en 2017 algún ingreso contable como consecuencia de la reversión de un deterioro o de la venta de algún activo. Si dicho deterioro fue en su día fiscalmente deducible, en este ejercicio no tendrá que realizar ningún ajuste.⁶

Si el gasto por deterioro no fue fiscalmente deducible, tampoco será ingreso fiscal la reversión del mismo, por lo que hará un ajuste negativo.

- ® Si en el balance de la empresa figura algún activo que fue adquirido a una entidad vinculada y éste ha recuperado su valor, no olvide averiguar si la transmitente dedujo fiscalmente el gasto por el deterioro contable, ya que de ser así deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el valor recuperado. Este ajuste extracontable no puede ser superior al deterioro o corrección de valor que fue deducible.

⁵ 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.

⁶ Esto sucederá cuando el deterioro se contabilizó antes de 2015, pues a partir de esta fecha ya no son deducibles los deterioros, salvo los de existencias e insolvencias de créditos, en su caso.

Reversión del deterioro de activos financieros

Si el ingreso se debe a la reversión de un deterioro procedente de valores de renta fija que cotizan en bolsa, puede que no todo el ingreso contable lo sea fiscal. Será así cuando no se pudo deducir todo el deterioro por ser de aplicación el límite fiscal.⁷ En estos casos se realizará un ajuste negativo por el importe del deterioro que no fue deducible.

En caso de que se hubiera deducido un deterioro por valores representativos de la participación en el capital de entidades no cotizadas en ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2013, contabilizado o no, deberá revertir al menos 1/5 del mismo, salvo que la norma general le obligue a incorporar uno superior⁸.

- ⊗ 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 2017 ha transmitido la participación deberá integrar las cantidades pendientes de revertir con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.
- ⊗ Puede ser interesante que transmita cuando antes la participación si va a obtener pérdidas o bien el beneficio no supera el importe pendiente de la reversión porque en este caso no tendrá que imputar ingreso alguno por el ajuste extracontable realizado en su día.

Exención de dividendos o de rentas generadas en la transmisión de participaciones

Si ha contabilizado ingresos financieros que proceden del reparto de dividendos o de beneficios generados por transmisiones de participaciones puede que no tenga que integrarlos en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación.⁹

- La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada, o

bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000€. Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo (pudiendo cumplirse este plazo posteriormente) o de la fecha de transmisión.

- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores, es necesario que la filial resida en un país con convenio, o bien que haya tributado a un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal mínimo del 10 por 100. 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. En el caso de transmisión, de no cumplirse estos requisitos en todos los ejercicios de tenencia, solo se aplicará la exención por la parte de las reservas generadas en los períodos impositivos en que sí se cumplieron, estando también exenta la parte de beneficio que se corresponda con la plusvalía tácita, la cual se entenderá generada de forma lineal.
- Si la entidad participada tiene a su vez filiales, en principio es necesario tener, al menos, un 5 por 100 de participación directa o indirecta en dichas filiales siempre que más del 70 por 100 de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.
- ⊗ No hay que tener en cuenta la participación directa o indirecta en las filiales cuando la participada sea la dominante de un grupo mercantil que consolide cuentas y los ingresos financieros del grupo sean inferiores al 70 por 100. Tampoco cuando la entidad participada no es la dominante de un grupo pero, tanto ella como todas las filiales, pertenecen a un grupo mercantil que consolide cuentas.
- ⊗ La exención resulta aplicable a las rentas derivadas de las variaciones en la valoración a valor razonable de los activos financieros mantenidos para negociar (DGT V0541-16).

⁷ Recordamos que hasta el 2015 se permitía la deducibilidad fiscal del deterioro, pero con el límite de la pérdida global de la cartera.

⁸ Cuando en la sociedad participada se produzca un aumento de los fondos propios o cuando se ha repartido un dividendo en un ejercicio posterior al de la deducción fiscal.

⁹ Esto es así porque el legislador trata de evitar que se produzca una doble imposición económica.

® 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 minorará 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).

- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- Los adquiridos por permuta.
- Los adquiridos por canje o conversión.

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

Subvenciones, donaciones y legados

Si un socio o propietario entrega a la sociedad una donación no reintegrable deberá contabilizarse en los fondos propios (cuenta 118 PGC) no tributando por dicha cuantía. Esto es así porque el criterio del ICAC es que en las relaciones entre socio-sociedad no caben liberalidades, sino que dichas operaciones responden siempre a aportaciones de los socios a la entidad o a distribuciones de la sociedad al socio (BOICAC Nº 79, consulta 7).

Los socios contabilizarán, con carácter general, un mayor valor de su participación salvo que no sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de dicha aportación, en cuyo caso debería registrarse como un gasto.

6. Valor de determinadas operaciones

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

Operaciones especiales a tener en cuenta

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

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.

Operaciones vinculadas

Se han de valorar obligatoriamente a valor de mercado determinadas operaciones como las que se realizan entre socios con el 25 por 100 o más de participación y las sociedades, entre la sociedad y los administradores (pero no respecto a las retribuciones percibidas por el ejercicio de sus funciones), entre la sociedad y los parientes (hasta tercer grado) o cónyuges de los socios y administradores y la sociedad, dos entidades del mismo grupo contable, etc.

Estas operaciones conllevan también la obligación de ser documentadas, si bien los requerimientos en este sentido son diferentes dependiendo de la facturación de la entidad o el grupo, de la naturaleza de las operaciones y del importe de las mismas. Asimismo, puede existir obligación de informar sobre estas operaciones. Esta obligación, que antes se tenía que cumplir con un formulario incluido en el modelo de autoliquidación del impuesto, ahora se lleva a cabo a través de un modelo específico, el Nº 232.

Por último, no se puede perder de vista que cuando el valor convenido entre las partes difiera del valor de mercado, aparte del ajuste primario procede realizar el llamado ajuste secundario, que ha de tratar la diferencia entre ambos valores según la naturaleza de las rentas que se pongan de manifiesto.

Norma de seguridad para determinadas operaciones vinculadas entre socios profesionales y sus sociedades profesionales

Es una norma de cumplimiento voluntario pero, si se concitan los requisitos de la misma, la Administración tributaria no podrá discutir la cuantía de la

contraprestación pactada por los servicios profesionales que los socios profesionales prestan a su sociedad.

- ® Las retribuciones de todos los socios que prestan servicios profesionales tienen que sumar, como mínimo, el 75 por 100 de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir dichas retribuciones.
- ® Se exige que más del 75 por 100 de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y que esta cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- ® Para que a un socio en concreto no se le pueda revisar el valor pactado, su remuneración debe ser, al menos, 1,5 veces la media del salario de los trabajadores que desempeñen funciones análogas a las de los socios profesionales. En ausencia de estos trabajadores, la cuantía de las retribuciones no puede ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)¹⁰.

7. Gastos contables que no son fiscalmente deducibles o tienen limitada su deducibilidad

Retribución de fondos propios

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

- Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compras de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta de accionistas o la prima de asistencia a dicha Junta.
- Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables.
- La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un

dividendo, aunque se contabilicen como gastos financieros, con derecho, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en la entidad que los percibe.¹¹

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

Gastos por donativos y liberalidades

No se permite la deducibilidad de estos gastos, pero existen algunos expresamente excluidos de este concepto de liberalidad. Así ocurre con los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto deducible al 1 por 100 del INCN del propio ejercicio en que se contabilizan.

Es importante no confundir estos gastos con los de promoción de ventas, pues estos no quedan limitados, como son por ejemplo los gastos derivados de la entrega de obsequios (relojes, teléfonos móviles...) de escaso valor, con la intención de promocionar las ventas. Constituyen gastos de promoción, por lo que no se encuentran incluidos en la categoría de gastos por atención a clientes y, consecuentemente, no está sometido a ningún límite. [DGT V0242-17](#).

- ® 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.¹²
- ® 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

¹⁰ Para 2017 el IPREM anual (12 pagas): 6.454,03 euros/año. IPREM anual (14 pagas): 7.519,59 euros/año

¹¹ 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).

¹² Las que no son deducibles son las retribuciones de consejeros y administradores percibidas por el ejercicio del cargo si no está remunerado según Estatutos.

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 o para representar a la empresa, por ejemplo, satisfaciendo el desplazamiento o el alojamiento o compensando al consejero estrictamente por el gasto en que haya incurrido.

Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

Son gastos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos.

No es este el caso de los intereses de demora tributarios, que vienen impuestos por el mismo ordenamiento jurídico. Serán deducibles como los gastos financieros, sujetos a las limitaciones que tienen estos y que veremos más adelante ([DGT V1788-17](#)).

Gastos financieros

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

En el resto de los casos, la cuantía deducible de los gastos financieros se limita al 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio, con un mínimo de 1.000.000€, pudiendo trasladar la deducción del exceso a los ejercicios siguientes, sin límite temporal, pero sometidos cada año, junto con los gastos del propio ejercicio, a los indicados límites cuantitativos.

Existe una limitación adicional al límite anterior a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren con apalancamiento participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida es objeto de una fusión no acogida al régimen especial, o pasa a formar grupo con la adquirida, son las denominadas operaciones Leveraged Buyout (LBO).

Créditos comerciales y no comerciales

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

- Declarado en situación de concurso, siendo suficiente con el auto que lo declare.

- Procesado por delito de alzamiento de bienes, siendo suficiente que simplemente esté procesado por dicho delito, aunque no haya sentencia judicial firme.

- Cuando las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o son objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

® Si en ejercicios anteriores no fue deducible el gasto por no haber transcurrido el plazo de los 6 meses y en 2017 aún sigue sin cobrarlo, pero espera hacerlo, deberá revertir el ajuste extracontable positivo dotado en su día.

® Si en ejercicios anteriores fue deducible el gasto, y en 2017 cobra el crédito, deberá revertir el deterioro dotado en su día realizando en este momento un ajuste positivo.

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

® Lo mismo ocurre con los gastos por insolvencias cuando el deudor es una persona o entidad vinculada, en cuyo caso el gasto será deducible solo si el deudor vinculado ha entrado en fase de liquidación en el concurso.

Gastos por extinción de la relación laboral o mercantil

No son deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial (alta dirección), o de la relación mercantil de los administradores y miembros del Consejo de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos cuando excedan del mayor de 1.000.000€ o del importe regulado en el Estatuto de los Trabajadores o en la reguladora de la ejecución de sentencias.

® No se puede equiparar la cuantía regulada en el Estatuto de los Trabajadores a la establecida en virtud de un convenio, pacto o contrato.

® Si se trata de un despido colectivo realizados conforme al Estatuto de los Trabajadores o de un despido objetivo por causas económicas, técnicas, organizativas y de producción, siempre que en ambos casos se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de

producción o fuerza mayor, se ha de estar al importe establecido con carácter obligatorio en el citado Estatuto para el despido improcedente.

8. Rentas negativas por transmisión de activos

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

Tenga en cuenta que 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

Si difirió una pérdida como consecuencia de la transmisión de una participación a una entidad del grupo mercantil, y en 2017 la adquirente transmite dicha participación a un tercero y la pérdida es deducible, por no tener una participación significativa (menos del 5% o un precio de adquisición menor de 20 millones de euros), tenga en cuenta que la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas en la transmisión. Si la participación fuera significativa, la pérdida no es deducible.

Rentas negativas por transmisión de participaciones significativas

Si durante 2017 ha transmitido con pérdida participaciones de entidades residentes y no residentes no podrá deducirla en los casos de participación significativa (participación de, al menos, un 5% o un valor de adquisición superior a 20 millones de euros), se entiende cumplido este requisito 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.

- ⊗ 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.

Rentas negativas por transmisión de participaciones no significativas

Si durante 2017 ha transmitido participaciones con pérdidas de entidades residentes podrá computarlas fiscalmente, 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.

Recuerde que, si nos encontramos en esos supuestos en que se pueden computar las pérdidas, quizás tampoco puede ser plena la integración de las rentas negativas en la base imponible:

- ⊗ 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.

Rentas negativas producidas por valoración a valor razonable de carteras

Si a final de año ha tenido una disminución en el 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, tiene que tener en cuenta que 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.

9. Amortizaciones

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

Adquisición de elementos de escaso valor

Chequee los elementos patrimoniales nuevos adquiridos desde 2015 y, si el precio de adquisición unitario de los mismos no excede de 300€, con el límite de 25.000€ en el ejercicio, podrá aplicar la libertad de amortización a cada uno de ellos.

Adquisición de elementos usados

Si en su balance tiene algún elemento patrimonial usado, podrá amortizarlo aplicando el porcentaje máximo de tablas que le corresponda multiplicado por 2. Dicho porcentaje se aplicará sobre el precio de adquisición o, si no conoce el precio de adquisición originario, sobre el resultante de una peritación. No se consideran usados a estos efectos los edificios con antigüedad menor de 10 años.¹³

Regla especial de amortización 2013 y 2014

Hay que tener en cuenta que en 2017 sigue revertiendo el 30 por 100 del gasto por amortización que no fue fiscalmente deducible en los años 2013 y 2014. Las empresas que vieron limitado este gasto son las que no tenían la condición de empresas de reducida dimensión en los ejercicios iniciados en aquellos años.

A partir de 2015 se recupera el gasto no deducido de forma lineal en los 10 años siguientes, salvo que hubiera optado por recuperarlo durante la vida útil restante del elemento patrimonial. Si se vendiera el activo se recuperaría vía ajuste negativo en los años que resten hasta los 10 en el primer caso, o en el ejercicio de la transmisión en el segundo¹⁴.

Activos adquiridos en 2003 y 2004

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

¹³ No es aplicable el método de amortización para bienes usados si se adquieren a entidad del grupo mercantil.

¹⁴ DGT V3421-16: si la sociedad optó por la deducción durante la vida útil del bien, se producirá la reversión de todos los importes pendientes si se transmite el elemento patrimonial. No obstante, si se

Libertad de amortización

Se permite aplicar libertad de amortización, además de a los bienes de escaso valor, con los límites que hemos visto, en los siguientes casos:

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan linealmente en 10 años.
- Los gastos de Investigación y Desarrollo (I+D) activados como inmovilizado intangible (salvo las amortizaciones de los elementos que aplican libertad de amortización).
- Los activos mineros.

® A la hora de aplicar la libertad de amortización se tendrá en cuenta siempre la amortización contabilizada como amortización fiscal mínima. No es posible, por lo tanto, en virtud de una libertad de amortización, amortizar fiscalmente menos que la amortización mínima (DGT V2016-12).

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

Aunque el fondo de comercio se amortiza al 10 por 100 anual (10 años), desde el punto de vista fiscal solo se permite una deducción máxima anual del 5 por 100 (20 años). Esta diferencia se materializa en la necesidad de hacer un ajuste positivo al resultado contable por el exceso de amortización contable sobre la permitida fiscalmente.

® No es necesario dotar una reserva indisponible por el importe del valor del fondo de comercio. Este último requisito fue eliminado tanto en la norma del Impuesto sobre Sociedades como en la normativa mercantil.

optó por la deducción de forma lineal durante un plazo de 10 años, se seguirá este método de integración en la base imponible aun cuando el elemento patrimonial sea objeto de transmisión, por cuanto dicho método precisamente es ajeno a la vida útil del elemento patrimonial afectado.

10. Provisiones para gastos

La norma fiscal establece determinadas precisiones sobre la deducibilidad del gasto contable por provisiones.

No son deducibles las dotaciones derivadas de provisiones por obligaciones implícitas o tácitas, por ser subjetivas. Tampoco lo serán las dotaciones derivadas de retribuciones a largo plazo al personal, los contratos onerosos, de reestructuraciones, del riesgo de devoluciones de ventas y las de retribución al personal mediante fórmulas basadas en instrumentos de patrimonio. Detallamos algunos de ellos.

Retribuciones a largo plazo al personal

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

- ® La prestación económica, reconocida a favor de administradores que hubieran desempeñado su cargo hasta alcanzar la edad de jubilación, se genera con ocasión de la jubilación de aquéllos, al cubrir contingencias análogas a las que cubren los planes de pensiones, y le resultará de aplicación un régimen fiscal similar, esto es, el gasto que representa la prestación reconocida será deducible, en el Impuesto sobre Sociedades, imputándose en la base imponible de los períodos impositivos en los que se abone la citada prestación (DGT V2223-16).

Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio

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

Por reestructuraciones

El gasto solo será deducible cuando se refiera a obligaciones legales o contractuales, y no si las obligaciones son meramente tácitas.

Para impuestos

En principio los gastos asociados a la provisión de impuestos son fiscalmente deducibles, ahora bien, la contabilización de la provisión del propio Impuesto sobre Sociedades no es fiscalmente deducible (por no serlo tampoco el tributo), como tampoco lo serán las provisiones dotadas por las multas y sanciones penales o administrativas (como las derivadas de una regularización tributaria), los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

- ® Respecto a los intereses de demora, la Dirección General de Tributos (Resolución de 4 de abril de 2016) salió al paso de la controversia suscitada por la Administración tributaria que entendió no deducibles dichos intereses. 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, los gastos financieros son deducibles hasta 1.000.000€.
- ® El Centro Directivo aprovecha la Resolución para indicar que hay que tener en cuenta la norma de imputación temporal del art. 11.3. Se pueden deducir los intereses registrados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio y los registrados en una cuenta de reservas, con los límites apuntados de los gastos financieros, si de ello no se deriva una tributación inferior (y para ello habrá que tener en cuenta la prescripción).

Por devoluciones de ventas

Serán deducibles las dotaciones a estas provisiones cuando se produzcan las devoluciones de ventas, siendo también deducibles las dotaciones para provisionar garantías de reparación y revisión, y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de venta, con el límite del importe resultante de multiplicar el porcentaje determinado legalmente sobre el saldo de las ventas con garantías pendientes al finalizar el período impositivo.

Por contratos onerosos

No son deducibles los gastos contabilizados correspondientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

11. Patent Box

Si ha obtenido rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación o de la transmisión de determinados activos intangibles, podrá practicar una reducción del 60% del resultado de aplicar el siguiente coeficiente a las citadas rentas:

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, los de 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.

Existe un régimen transitorio a tener en cuenta regulado por la Ley de Presupuestos para 2016 y con efectos 1 de julio de 2016.

- ® Es posible que un franquiciador aplique este beneficio fiscal a la parte de los ingresos percibidos (solo a parte por tratarse el contrato de franquicia de un contrato mixto) correspondientes a la cesión del know-how (DGT V1860-17)
- ® Si ha obtenido una renta negativa es razonable pensar que no se aplica la reducción, pues lo contrario supondría un perjuicio para el contribuyente.
- ® Se puede solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.

12. Reserva de capitalización

Si la sociedad tributa al tipo general, es posible usar este incentivo para reducir la factura fiscal.¹⁵

El incentivo consiste en reducir la base imponible en un 10 por 100 del incremento de los fondos propios¹⁶ en el período impositivo (sin tener en cuenta el beneficio del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de bases imponibles negativas (BIN's). Puede aplicarse una reducción menor al porcentaje citado.

¹⁵ También pueden aplicar este incentivo las entidades parcialmente exentas y las de nueva creación.

¹⁶ Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

Para aplicar el incentivo se deberá dotar una reserva indisponible durante 5 años y, en ese plazo, habrá que mantener el incremento de fondos propios, excepto que la entidad tenga pérdidas contables¹⁷.

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 variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de la disminución o el aumento del tipo de gravamen.

® Si en 2015 ó 2016 aplicó este beneficio, pero por insuficiencia de base no pudo reducir todo el importe, aproveche este año para usar la reducción pendiente y no perderla (dispone solo de 2 años después del que consiguió el incremento de fondos propios). En 2017 podrá aplicar las reducciones pendientes de los ejercicios 2015 y 2016, con el límite de la base imponible previa del ejercicio 2017. También puede practicarse, en su caso, la reducción que proceda, con origen en el período impositivo 2017, en función del incremento de los fondos propios del ejercicio, pero el límite conjunto es el 10 por 100 de la base imponible previa de 2017.

® Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imponibles negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imponibles negativas, porque para estas

¹⁷ La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

últimas no existe límite temporal para su aplicación.

- ® Si la sociedad se ha constituido en 2017 no podrá aplicar el incentivo este año, aunque incremente los fondos propios, porque para la determinación de los fondos propios no se tienen en cuenta los beneficios del propio ejercicio y, por lo tanto, el incremento será nulo.
- ® La reserva de capitalización de 2017 habrá de dotarse en el plazo previsto para aprobar las cuentas anuales de ese ejercicio (DGT V4127-15).

13. Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD) y apliquen el tipo general.¹⁸ Consiste en reducir la base imponible del ejercicio como máximo en un 10 por 100 de su importe, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000€.

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

Por el importe minorado es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minora la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible¹⁹.

- ® 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 reducción por 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

¹⁸ Las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general.

en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5 por 100, junto con los intereses de demora correspondientes.

- ® Si en 2015 ó 2016 dotó esta reserva y en 2017 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.
- ® La reserva deberá dotarse, siempre que sea posible, cuando la Junta General resuelva acerca de la aplicación del resultado del ejercicio 2017 (DGT V4127-15).

14. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

Limitación cuantitativa a la compensación

El importe máximo a compensar es del **70** por 100 de la base imponible previa a su compensación, una vez aplicada en su caso la reserva de capitalización, pudiéndose compensar el importe mínimo de **1** millón de euros en todo caso.

Si el INCN del año anterior alcanza 20.000.000€ y es inferior a 60.000.000€, el porcentaje máximo a compensar es del **50** por 100.

Las entidades con INCN de 60.000.000€ o más en los 12 meses anteriores podrán compensar solo el **25** por 100 de la base imponible citada.

- ® No hay límite a la compensación de las rentas generadas en las quitas y esperas, cuando se produce la extinción de la entidad, cuando la entidad es de nueva creación durante los tres primeros ejercicios en que se genere una base imponible positiva y tampoco en el caso de reversión de deterioros de participaciones en empresas no cotizadas cuando las pérdidas por deterioro generaron las bases negativas y hubieran representado, al menos, el 90 por 100 de los gastos deducibles de dicho período.
- ® El criterio administrativo es que la compensación de bases imponibles negativas

¹⁹ La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

es una opción que se ejercita con la presentación de la declaración, de tal forma que, si se compensan BIN's en autoliquidación presentada en plazo, hasta el límite de la base positiva del ejercicio, se entiende que se quiere compensar el máximo y, en caso de regularización o complementaria se puede utilizar el saldo restante. Si no se declara o se declara fuera de plazo compensando BIN's, se entiende que no se ejerció la opción y no se admite la compensación (TEAC, Resolución Nº 01510/2013, de 4 de abril de 2017).

Limitación a la compensación de bases negativas cuando se adquieren entidades

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

No se pueden compensar cuando la entidad que tiene las bases imponibles negativas es adquirida por persona/as vinculada/as que, teniendo menos del 25 por 100 de titularidad en el ejercicio en que se generó la base negativa, adquieren, con posterioridad, una participación que les otorga, al menos, el 50 por 100 del capital y, además, concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- La entidad hubiera estado inactiva dentro de los 3 meses antes de la adquisición.
- La actividad económica en los 2 años siguientes a la adquisición sea diferente de la realizada con anterioridad (según CNAE) y la cifra de negocios sea superior al 50 por 100 del INCN de los 2 años anteriores.
- Se trate de una sociedad patrimonial.
- Se haya dado de baja en el índice de entidades por no presentar, durante 3 períodos impositivos consecutivos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

⊗ Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15 por 100, puede ser interesante no compensar las bases imponibles negativas en los dos primeros años que obtenga bases positivas y aplazar dicha compensación a partir del tercer año, que es cuando comienza a tributar al tipo general, en lugar de hacerlo al reducido.

⊗ Si el período impositivo es inferior al año, el importe de la base imponible negativa que puede ser compensada es el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo con respecto al año entero.

15. Tipos de gravamen

Para 2017 son los siguientes:

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	33%
General	25%
Pymes	25%
Micropymes	25%
Nueva creación	15%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
Mutuas	25%
SGR y de refinanciación	25%
Colegios y asociaciones profesionales	25%
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25%
Fondos de promoción de empleo	25%
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25%
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25%
Cooperativas protegidas	20%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%

⊗ Para aplicar el tipo de gravamen de entidades de nueva creación es necesario que la entidad realice actividades económicas. El incentivo se aplicará en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente, siempre que la base sea también positiva en este último.

⊗ No se entiende realizada una actividad económica cuando hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades

vinculadas y fuera transmitida a la entidad de nueva creación. Tampoco cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50 por 100.

16. Deducciones en la cuota del Impuesto

Doble imposición jurídica: si en la base imponible de la entidad se integran rentas positivas del extranjero y gravadas allí, se deduce de la cuota íntegra la menor de dos cantidades, el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por impuesto similar o la parte de la cuota íntegra que habría que pagar por esas rentas si se hubieran obtenido en nuestro país.

Doble imposición económica internacional: si en la base imponible se computan dividendos pagados por una entidad residente que cumpla con los requisitos de participación significativa y mantenimiento, pero que no hayan quedado exentos por no cumplir con el requisito de tributación mínima, o porque no se haya optado por la vía de la exención, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por la filial por los beneficios repartidos.

Deducciones para evitar la doble imposición

Recordamos que a partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016 se limita el importe a deducir de la cuota por 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

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

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

Las deducciones por incentivos en el año 2017 son las siguientes:

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

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

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

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

Por creación de empleo

- ® Si en 2017 ha contratado a su primer trabajador mediante un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores podrá deducir 3.000€. Es necesario que tenga menos de 50 trabajadores.
- ® Si durante 2017 ha celebrado contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, puede reducir el 50 por 100 de la menor de las siguientes cantidades: el importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación o el importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.
- ® Es obligatorio que estos trabajadores contratados hubieran percibido al menos durante 3 meses la prestación por desempleo.

Por contratación de trabajadores minusválidos

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

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Aunque ya ha desaparecido esta deducción se podrá aplicar en 2017 si el importe obtenido, en las transmisiones de elementos patrimoniales realizadas durante 2014, se reinvierte en 2017 en la adquisición de otros elementos patrimoniales, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 42 del RDL 4/2004.

En el caso de operaciones a plazo, el porcentaje de deducción para las rentas integradas en 2017, será del **7** por 100, si el tipo de gravamen de la entidad es del 25 por 100, o del 12 por 100 si el tipo de gravamen es del 30 por 100.

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

Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el **70** por 100 de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del **5** por 100 de las cantidades que integre en la base imponible²⁰.

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

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%.

- ® Si una entidad no se ha acogido al régimen especial del mecenazgo de forma expresa, no resultan de aplicación los incentivos fiscales recogidos en la Ley 49/2002. En este caso el

²⁰ Esto es así porque en los años 2013 y 2014 la sociedad realizó un ajuste positivo al tipo del 30 por 100. Sin embargo, dicho ajuste revierte a partir de 2015 y en los años siguientes a los tipos de

gravámenes actuales (28% en 2015 y 25% a partir de 2016). Ante este perjuicio, el legislador reacciona regulando esa deducción.

donante no puede beneficiarse de la deducción prevista en la citada norma (T.E.A.C., Resolución de 5 de febrero de 2015).

Deducción de sociedades forestales

Estas sociedades, creadas con efectos de 21 de octubre de 2015, tienen derecho a una deducción en cuota del 10 por 100 de los gastos o inversiones que realicen en el período impositivo en la conservación, mantenimiento, protección y acceso al monte.

17. Regímenes especiales

Incentivos fiscales aplicables a las ERD

Si en 2016 el INCN de una entidad superó los 10.000.000€, podrá seguir aplicando este régimen especial durante 2017 siempre que, en 2016, 2015 y 2014 también le fueran de aplicación los incentivos fiscales de ERD.²¹

Si la entidad forma parte de un grupo de empresas podrá aplicar el régimen de ERD si el INCN conjunto es inferior a los 10.000.000€. Para este cómputo no se tienen en cuenta las operaciones realizadas entre entidades del grupo.

Los incentivos fiscales vigentes para el período impositivo 2017 son los siguientes:

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

® Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo y la sociedad realiza más de una actividad económica, no es necesario que el elemento adquirido y el incremento de empleo se realicen en la misma actividad, pues el cómputo de creación de empleo se realiza a nivel de contribuyente y no de actividad.

® Si en un año el contribuyente ha perdido la condición de ERD, el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global revierte de forma fraccionada a medida que la entidad procede a registrar sus nuevas pérdidas por deterioro por el sistema individualizado. Es decir, las nuevas pérdidas por deterioro no serán fiscalmente deducibles hasta que se agote el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global registrada en ejercicios anteriores.

® Existe una norma transitoria para aplicar la amortización acelerada a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice lo obtenido en la transmisión de elementos similares, cuando la misma se realizó en un período en el que la entidad fuese ERD. A partir de 2015, cuando desaparece este incentivo, se puede seguir aplicando a los elementos que ya se amortizaban aceleradamente (multiplicando por 3 el coeficiente de amortización máxima de tablas).

Arrendamiento de viviendas

Pueden aplicar este régimen especial las entidades que tienen en su activo 8 o más viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años. Conforme establece el TEAC en Resolución 00622/2016, de 5 de julio de 2016, para utilizar este régimen especial es necesario tener una persona con contrato laboral y a jornada completa.

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 85% a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas²².

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los

vez pasado el plazo de los 3 años mínimo de arrendamiento, las rentas susceptibles de gozar de bonificación tienen que ser al menos el 55% del total de las rentas o, alternativamente, que al menos el 55% del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

²¹ La norma establece que un contribuyente puede aplicar este régimen en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período en que se superan los 10.000.000€ de cifra de negocios, cuando se han cumplido las condiciones para ser ERD tanto en aquél período como en los 2 anteriores.

²² Cuando la sociedad realiza actividades complementarias, sin tener en cuenta las rentas procedentes de la transmisión de viviendas, una

socios personas jurídicas podrán aplicar una exención del 50% cuando provengan de beneficios bonificados²³.

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5% o un valor de adquisición superior a 20.000.000€), y la haya poseído de manera interrumpida durante el año anterior al día de la transmisión, en la parte que se corresponda con beneficios no distribuidos bonificados aplicará una exención sobre el 50%. A la parte de plusvalía que no se corresponde con rentas bonificadas se le podrá aplicar la exención general regulada para la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes.

- ® Para aplicar este régimen es necesario llevar una contabilidad separada para cada inmueble cuando la sociedad realice alguna actividad distinta de la propia del arrendamiento. De esta manera se tendrá desglose suficiente para conocer la renta imputable a cada vivienda, local o finca registral.
- ® Si las viviendas en alquiler se han adquirido a través de un contrato de arrendamiento financiero se tendrán en cuenta, para determinar la base imponible, los ajustes que resultan de aplicar el régimen de arrendamiento financiero, pero, sin embargo, no se tienen en cuenta los ajustes negativos y positivos por la aceleración de las amortizaciones propia del régimen especial.
- ® Esta bonificación es incompatible con la reserva de capitalización. De esta manera se evita que sobre un mismo beneficio se tenga un doble incentivo fiscal.

Operaciones de reestructuración empresarial

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

Si ha realizado una escisión parcial podrá aplicar el régimen especial con independencia de que el patrimonio subsistente en la entidad escindida no constituya una rama de actividad, pero es necesario que,

al menos, mantenga en su activo participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital.

Cuando 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, 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.

- ® Si realiza una fusión y la entidad absorbida aplicó la reserva por capitalización, será la absorbente quien deberá cumplir con el requisito de mantenimiento de los fondos propios.
- ® La escisión de una entidad en la que participan dos socios, en dos sociedades en las que también participan, seguida de una donación recíproca, no es admitida, pues equivaldría a una escisión no proporcional, la cual solo se permite si cada escindida constituye rama de actividad. Por el contrario, la operación podría ir por el régimen de diferimiento si no se produce tal donación y se adjudica la sociedad a cada socio por disposición testamentaria ([DGT V2535-16](#)).

Entidades parcialmente exentas

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

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

- ® Si una entidad acogida al régimen especial percibe ingresos de cuotas de socios que en parte destina a una actividad económica y en parte a la defensa de los intereses de los asociados, hay que prorratear dichos ingresos para determinar que porción de los mismos no queda exenta.

²³ Si la entidad ha obtenido rentas bonificadas y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

- ® Una asociación que organiza cursos formativos realiza una explotación económica, con independencia de que se financie con subvenciones públicas, por la propia federación o mediante la contraprestación de los alumnos socios o terceros (AEAT, Informa 128810).
- ® Una entidad en desequilibrio patrimonial no puede formar parte de un grupo fiscal, salvo que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta situación se hubiera superado. Por lo tanto, una entidad que supera en 2018 la situación de desequilibrio podrá formar parte del grupo en 2017 (DGT V1834-17).

Consolidación Fiscal

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

La opción por el régimen especial se debe tomar por el órgano de Administración y no por la junta de accionistas.

- ® El cálculo de la base imponible se realiza como se expone a continuación:
[[(+/-) BI individuales] - [eliminaciones] + [incorporaciones] - [R. capitalización] - [DTAs] - [compensación BI (-) del grupo y entidades del grupo pendientes antes de integrar Grupo] - [R. nivelación]
- ® Las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.
- ® En la extinción del grupo fiscal las eliminaciones pendientes de compensación se integran en la base imponible individual de las entidades que formaban el mismo.
- ® Si una sociedad se separa del grupo, y originó un resultado que fue eliminado, se incorporará dicha eliminación en la base imponible de dicha entidad, y no en la base imponible del grupo como se hacía antes de 2015.
- ® Cuando se transmiten participaciones de una sociedad del grupo, que deja de formar parte del mismo, obteniendo una renta negativa, esta se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida que hayan sido compensadas en el Grupo.

Fuente: REAF-REGAF y elaboración propia



LATIS ASESORES

e-mail

M^a Dolores Berbiela Mingot

lolaberbiela@latisasesores.es

Marta Beamonte Sáez

martabeamonte@latisasesores.es

Cristina Moreno Serrano

cristinamoreno@latisasesores.es

José Luis Collantes Varillas

jcvarillas@latisasesores.es

LATIS ASESORES S.L.

C/ Capitán Haya 60, Entreplanta dcha.
28020 MADRID

Tfº: + 034 911 681 654

Fax: + 034 915 157 323

e-mail: latis@latisasesores.es

web: <http://latisasesores.es/>

NIF: B87480026