

**Cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2019.
50 recomendaciones**

Madrid, 18 de diciembre de 2019

1. Introducción

El período impositivo que las empresas están a punto de cerrar es, desde el punto de vista tributario, un año atípico porque apenas se han aprobado normas de interés que afecten a este Impuesto. La escasez en la publicación de normativa tributaria viene siendo habitual en los últimos años, sobre todo si se compara con años precedentes.

Quizás lo más importante es tener presente la Resolución del ICAC, de 5 de marzo de 2019 que entra en vigor en 2020. Esta norma mercantil afectará al Impuesto cuando se realicen ciertas operaciones con instrumentos financieros o cuando se realice la aplicación del resultado a las distintas partidas.

A falta de nueva normativa, lo más adecuado para este cierre es tener en cuenta los criterios interpretativos tanto de la Administración como de los diferentes Tribunales de Justicia para, de esta manera, poder obrar en consecuencia.

Al final de este documento **incluimos 50 recomendaciones** donde recordamos distintas cuestiones que se tienen que revisar en la contabilidad, aspectos a tener en cuenta de declaraciones de años anteriores y algunos ingresos y gastos del ejercicio a los que habrá que prestar especial atención.

Esta planificación del cierre 2019 sigue inmersa en la polémica sobre si nuestras empresas pagan mucho o poco por este impuesto, acerca de lo que contribuyen los grupos internacionales que, de una u otra manera, tienen negocio en nuestro país, o si la recaudación que aporta este tributo es suficiente en relación al PIB y a los ingresos tributarios totales.

Respecto a si nuestro impuesto es o no demasiado gravoso para las entidades contribuyentes, podemos empezar recordando que **el tipo nominal** -el 25% que se aplica en general- **se puede ubicar en el tramo medio o medio-alto** de los países de la OCDE. Sin embargo, se utiliza una ratio como el llamado tipo efectivo -medida en términos de cuota líquida entre resultado contable- para argumentar que lo que pagan nuestras empresas, especialmente los grandes grupos, es muy poco -un 6 o 7%- comparado con el mencionado tipo nominal.

Siendo esto así, **la ratio representa gran cosa**, porque para llegar a la base imponible -sobre la que se aplicará el nominal del 25%- al resultado contable hay que hacerle ajustes inevitables y tan importantes como la minoración del mismo por los ajustes de consolidación en grupos, la exención por dividendos y plusvalías de origen interno e internacional o la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Tampoco es correcta la impresión que parece haberse instalado en la opinión pública **de que es necesario “podar” el impuesto de deducciones** por incentivos que lastran su recaudación. En realidad, solo tiene alguna significación cuantitativa la deducción por I+D+i que, aunque su efectividad quizás pudiera discutirse, pocos nos atreveríamos a suprimir.

En cuanto a la recaudación obtenida por este tributo en España, en relación al PIB o a los ingresos tributarios totales -2,25 y 6,77%, respectivamente en 2016- **si bien algo inferior a la media de los países de la OCDE, supera la de algunos muy representativos** como Alemania, Italia o Francia, por lo que consideramos que tenemos un impuesto perfectamente homologable.

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

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

A final de año es necesario calcular el INCN y para ello es imprescindible conocer los importes que deben formar parte de dicha magnitud, pues son varios los preceptos de la norma que se refieren a ella para aplicar, en unos casos, beneficios fiscales y, en otros, para limitar la utilización de ciertos créditos fiscales.

El 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 fiscal sobre qué ha de entenderse por INCN, habrá que estar a lo establecido en la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991.

Para el cómputo, habrán de tenerse en cuenta los siguientes ingresos:

- Permutas de bienes del tráfico de la empresa (forman parte).
- Autoconsumos (no se incluyen las unidades de producto consumidas por la empresa).
- Subvenciones de capital (en general no forman parte ni siquiera las de explotación, excepto que se otorguen en función de las unidades de producto vendidas que forman parte del precio).
- Impuesto sobre el Valor Añadido y Especiales (no forman parte)
- Financieros, excepto las entidades de crédito.¹
- Descuentos y devoluciones (no se integran en el INCN).

Recuerde:

-  Es la magnitud que va a determinar si es de aplicación el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD), cuando en el periodo impositivo anterior el INCN sea inferior a 10.000.000€.
-  Las entidades con INCN a partir de 20.000.000€ ven más limitada la compensación de las bases impositivas negativas (en general el 70 por 100 de la base positiva previa con un mínimo de 1.000.000€), la reversión de determinados créditos fiscales, así como la cuantía para aplicar las deducciones por doble

¹ La consulta Nº 2 del BOICAC 79 establece que 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.

imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o pendientes de ejercicios anteriores.

- Ⓜ Los gastos de atenciones a clientes o proveedores están limitados al 1 por 100 de la cifra de negocios del propio ejercicio.
- Ⓜ Se tiene en cuenta el umbral de 1.000.000€ para determinar si la entidad está exenta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Ⓜ Si los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superan el 10 por 100 del importe neto de la cifra de negocios, la deducción de I+D podrá quedar excluida del límite general y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por 100.

3. Entidades patrimoniales

Elementos patrimoniales afectos

Aunque la normativa del Impuesto define lo que ha de entenderse por actividad económica, a diferencia del IRPF, no precisa los bienes que se consideran afectos a una actividad económica, por lo que habrá que estar a lo regulado en la normativa de este último Impuesto. En consecuencia, están afectos los siguientes:

- Los inmuebles en los que se desarrolla la actividad.
- Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, salvo los de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

- Ⓜ La venta de viviendas en construcción por una promotora, sin haber iniciado materialmente la actividad promotora, no es una actividad económica, ya que exclusivamente se han realizado tareas administrativas sobre las viviendas en construcción y, por lo tanto, es una entidad patrimonial (DGT V0414-18).

Arrendamiento de inmuebles

Si la sociedad tiene inmuebles en alquiler y pretende que el arrendamiento sea calificado como actividad económica y, por lo tanto, considerar que dichos activos están afectos a la misma, debe tener 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 (DGT V1458-15).

Recuerde:

- Ⓜ Según criterio administrativo y judicial es necesario probar que existe una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de contratar a la persona (Tribunal Supremo, sentencia de 7 de diciembre de 2016).
- Ⓜ Cumple el requisito de la persona un miembro de la unidad familiar, como es el cónyuge, si el contrato de trabajo es calificado como laboral (DGT V0953-17). También lo cumple el administrador único de una sociedad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social (DGT V1458-15).
- Ⓜ El requisito de la persona se puede alcanzar subcontractando 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.
- Ⓜ No se entiende cumplido el requisito de la persona por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que al menos uno de ellos ha de tener contrato a jornada completa (DGT V1437-18).

Entidad patrimonial

Conviene analizar, a final de año, los balances trimestrales para saber si la sociedad tiene o no la condición de entidad patrimonial. Calcule la media de los activos de dichos balances y, si más de la mitad está formado por bienes no afectos, o por acciones y participaciones, la entidad en principio 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.

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.

Recuerde:

- Ⓜ La Administración puede probar que, en alguno de los períodos impositivos de tenencia de la participación, y no solo desde 2009 a 2014, la entidad tuvo la

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

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.

condición de patrimonial. Pero también el contribuyente puede probar que no tuvo en algún período la condición de patrimonial (DGT V0696-16).

- Ⓜ En cuanto al último período impositivo en el que se produce la transmisión de la participación, se atenderá a la media de los balances trimestrales del ejercicio, existentes hasta la fecha de transmisión (DGT V5088-16).

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

- No podrá aplicar ningún incentivo de los regulados para las Empresas de Reducida Dimensión (ERD).
- Si un socio persona jurídica vende 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 tácita.
- Si la empresa es patrimonial no podrá aplicar el tipo de gravamen reducido del 15 por 100 que aplican las empresas de nueva creación.
- No se podrán 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 periodo impositivo en que se generó la base negativa, se ostentaba un porcentaje inferior al 25 por 100.

Recuerde:

- Ⓜ El saldo de tesorería generado por los ingresos procedentes de las actividades ordinarias, ventas de bienes o prestaciones de servicios, no convierten a una entidad en sociedad patrimonial, al no computarse dicho saldo como bien no afecto (DGT V3440-15).
- Ⓜ El saldo acumulado de tesorería y de las inversiones financieras correspondientes a dividendos se consideran elementos afectos cuando las participaciones de las que derivan los dividendos no se tengan que computar como valores (DGT V2262-18).
- Ⓜ 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 ingresos derivados de la actividad económica (DGT V2067-16).

4. 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 caja⁴.

⁴La 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.

Ingresos y gastos contabilizados en períodos distintos al de devengo

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el período impositivo que corresponda.

Tratándose de gastos imputados contablemente en dicha cuenta en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, o de ingresos contabilizados en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

Recuerde:

- Ⓜ Según el criterio administrativo, si a la fecha de actuaciones inspectoras se encuentra prescrito el ejercicio al que corresponde un gasto según devengo, no puede admitirse el gasto en el ejercicio en que se contabiliza, pues la tributación que se obtendría sería inferior a la resultante de aplicar el criterio de devengo.
- Ⓜ La prescripción debería de analizarse en el momento en que el sujeto pasivo debió autoliquidar el impuesto y no en el momento en que se desarrollan las actuaciones inspectoras (Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 2009).

Cambios de estimación contable, criterio contable o errores contables

Los cambios de estimación contable se aplican de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación, como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.

Los cambios de criterio contables se aplican de manera retroactiva considerando el nuevo criterio como si éste se hubiese aplicado siempre. En este caso, se debe realizar un ajuste fiscal por los años anteriores.

Cuando se trata de un error contable, y el gasto se contabilizó en un momento anterior o el ingreso en un momento posterior al devengo, se tiene que regularizar la situación mediante complementaria. Cuando el gasto se contabiliza en un momento posterior o el ingreso en un momento anterior a devengo, se deja como está, salvo que exista perjuicio económico para la Hacienda Pública.

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
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 Hacienda Pública	NO	NO
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para Hacienda Pública	SI	SI
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	SI	SI

Saneamiento de saldos acreedores y descubrimiento de activos no contabilizados

El saneamiento de deudas ficticias procedentes de ejercicios ya prescritos se realiza con abono a reservas, al igual que el reconocimiento contable de activos propiedad de la entidad que no se hubieran contabilizado en el ejercicio correspondiente. Este importe no se integrará en la base imponible si se prueba la antigüedad, por la contabilidad debidamente legalizada, aunque ésta no refleje la imagen fiel del patrimonio.

A sensu contrario, una contabilidad que no estuviera debidamente legalizada no constituiría prueba válida para demostrar la procedencia de la deuda de período prescrito (Tribunal Supremo, de 5 de octubre de 2012 y TEAC, de 21 de marzo de 2013).

Recuerde:

- Ⓜ Si en el balance existen deudas no pagadas de períodos prescritos civilmente, una vez transcurrido el plazo de prescripción civil⁵, se deberá de cancelar la deuda con abono a reservas y será ingreso fiscal, salvo que la cancelación de la deuda se registre una vez transcurrido el período de prescripción fiscal de 4 años.

⁵ El art. 1.964 de C. Civil se modificó por Ley 42/2015, reduciendo el periodo de prescripción para las acciones personales, de 15 a 5 años. Las acciones hipotecarias siguen teniendo un período de prescripción de 20 años. Según la Disposición Transitoria 5ª de la ley 42/2015, solo se aplica el nuevo plazo a las acciones que no tengan término especial de prescripción y hayan nacido después de la fecha de entrada en vigor de dicha ley, el 07-10-15. No obstante, las obligaciones nacidas antes del 7 de octubre de 2015 prescribirán cuando transcurran 15 años desde su nacimiento o, si sucede antes, a los 5 años desde la entrada en vigor de la modificación, es decir el día 7 de octubre de 2020.

- Ⓜ Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente que la entidad no tenga que pagar, habrá que cancelarlas con abono a reservas, siendo este ingreso contable un ingreso fiscal.
- Ⓜ Cuando se contabilice un activo que estuviera oculto, en un período posterior, el ingreso contable será ingreso fiscal, excepto que se pruebe que la adquisición se efectuó en un ejercicio ya prescrito. Además, el valor de estos elementos, en cuanto se hayan incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales, por ejemplo para la deducción de gastos de amortización.

Ingresos procedentes de reclamaciones

Si ha contabilizado un ingreso por el reconocimiento de alguna cantidad reclamada judicialmente, desde el punto de vista fiscal deberá imputarlo 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 se habrá de integrar en la base imponible, dado que el gasto por este Impuesto no es deducible, situación que no se produce si se trata de otro tributo.

Recuerde:

- Ⓜ Si la sentencia es favorable, no ha adquirido firmeza y cobramos lo reclamado, si la parte contraria hubiese recurrido en segunda instancia, no se ha de contabilizar ingreso por el cobro de la indemnización en ese ejercicio, sino que el cargo a la cuenta de tesorería debe registrarse con abono a una cuenta de pasivo, por lo que no constituirá ni ingreso contable ni fiscal. Si finalmente el fallo fuera desfavorable, se dará de baja la cuenta de pasivo por el cobro de la indemnización, con abono a tesorería, sin que el importe de dicha indemnización se reconozca, en ningún momento ni como ingreso contable ni fiscal ([DGT V1695-15](#)). Si la sentencia firme fuera favorable, el cargo de la cuenta de pasivo se hará con abono a una cuenta de ingresos, ahora sí, ingreso contable y fiscal.
- Ⓜ Si se ha recibido una cuantía dineraria en concepto de costas judiciales, se imputará como ingreso en el ejercicio en que se haya producido el devengo de conformidad con la normativa contable (DGT V0877-18). La base imponible del importe recibido coincidirá con la tasación de costas aprobada por el órgano judicial, que será la base más el IVA correspondiente ([DGT V1548-16](#)).

Recuperación de activos adquisición a entidades vinculadas

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 no puede ser superior al deterioro o corrección de valor que fue deducible.

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, en lugar de hacerlo cuando sea efectivo el convenio, 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 prorratear los gastos financieros⁶.

Operaciones a plazo

Se considera que estamos ante una operación a plazo cuando se pacte que el último cobro de la contraprestación se perciba transcurrido más de un año desde la realización de la operación. En estos casos se imputarán las rentas, proporcionalmente, a medida que sean exigibles los cobros.

Es necesario que exista una transmisión, prestación de un servicio o incluso una indemnización, que a su vez comporta o determina una posición “acreedora” o “vendedora” del sujeto que recibe la citada contraprestación. Esto no ocurriendo una entidad adquiere unos pagarés que, en aplicación de las normas contables, determinan un beneficio cuyo origen no se encuentra en una contraprestación exigible ([DGT V1402-16](#)).

Las entidades que vendan sus mercaderías o presten servicios acogidos a esta regla especial, deberán 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.

Recuerde:

- Ⓜ Si llega la fecha de exigibilidad del cobro, y este no se produce, deberá integrar la renta correspondiente, pero 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 se cumplan las condiciones para que el deterioro contable sea deducible.
- Ⓜ 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.
- Ⓜ 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](#)).

⁶ Además, no se aplica la limitación regulada a la compensación de las bases imponibles negativas a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

- Ⓜ Verifique que no se ha producido el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, de ser así deberá imputar la renta pendiente.
- Ⓜ El contribuyente no se acogió a la regla especial de operaciones a plazo porque el contribuyente no efectuó ningún ajuste extracontable en la autoliquidación del Impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 26 de junio de 2018).

5. Chequeo de ingresos que no tributan

Transmisión de inmuebles urbanos

Si una entidad ha transmitido 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.

Recuerde:

- Ⓜ 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.
- Ⓜ 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).

Capitalización de deudas

Si ha realizado una operación de aumento de capital por compensación de deudas y ha contabilizado un ingreso, por diferencia entre el valor contable de la deuda y su valor razonable, no deberá tributar dado que fiscalmente esta operación se valora desde el punto de vista mercantil, es decir por el importe escriturado.

En el caso de que se hubieran ocasionado gastos en la ampliación de capital registrados con cargo a reservas, tenga en cuenta que son fiscalmente deducibles por lo que se habrá de realizar un ajuste extracontable negativo por dicho importe.

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.⁷

- 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 por un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal mínimo del 10 por 100⁸. 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 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.

Recuerde:

- Ⓜ No hay que tener en cuenta la participación 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.
- Ⓜ 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 las 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).
- Ⓜ Si durante el ejercicio su sociedad ha realizado una escisión y ha canjeado sus títulos por otros emitidos por las entidades beneficiarias, tenga en cuenta que aunque tenga derecho a la exención por doble imposición, aplicará el régimen de diferimiento y no la exención. Cuanto transmita con posterioridad los títulos nuevos podrá ya aplicar la exención por la plusvalía diferida.

⁷ Esto es así porque el legislador trata de evitar que se produzca una doble imposición económica.

⁸ No 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.

Condonación de préstamos entre entidades del grupo

Si es la matriz de un grupo mercantil y una de sus filiales, de la que se posee el 100 por 100 del capital, le condona el préstamo que le concedió en su día, desde el punto de vista contable habrá registrado un ingreso financiero por el importe de la condonación. La filial habrá contabilizado un cargo a la cuenta de reservas. Este ingreso no tributa en la matriz si tiene derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional. El cargo a reservas de la filial no constituirá un gasto deducible para ella.

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

- Ⓜ No se puede entender que se ha condonado un préstamo mientras no ha transcurrido el plazo de prescripción civil para cobrarlo. Será cuando transcurra dicho plazo cuando se pueda entender que existe la condonación, pero no antes (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Recurso nº 798/2016, de 15 de noviembre de 2018).

Subvenciones, donaciones y legados

Si un socio o propietario entrega a la sociedad una donación no reintegrable: deberá contabilizarse en los fondos propios de la perceptora (cuenta 118 PGC) no tributando por dicha cuantía.

Cuando las subvenciones, que no provengan de los socios, se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

- Ⓜ Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- Ⓜ Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan (DGT V4233-16).

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 lucrativo⁹.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación¹⁰.
- 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 beneficios¹¹.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial¹².
- Los adquiridos por permuta¹³.
- Los adquiridos por canje o conversión.
- Cambios de residencia.

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 sobre la regla general de las operaciones vinculadas del artículo 18, que es la que obliga a documentar las operaciones (DGT V0607-11).

Operaciones vinculadas

Se han de valorar obligatoriamente a valor de mercado determinadas operaciones que 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 en el mes de noviembre sobre estas operaciones a través del modelo 232.

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

⁹ Para la entidad donante se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por diferencia entre el valor fiscal del activo transmitido y su valor de mercado y otra por el gasto contable registrado en la operación que no es fiscalmente deducible.

¹⁰ Si se cumplen los requisitos para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la plusvalía se difiere hasta el momento en que se transmitan las participaciones recibidas.

¹¹ Los socios personas jurídicas, en su caso, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

¹² Se puede diferir la plusvalía si la operación se acoge al régimen especial de reestructuración empresarial.

¹³ La diferencia positiva se produce en el caso de que la permuta se califique de no comercial, dado que, en ese caso, no se genera beneficio 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.

secundario, que ha de tratar la diferencia entre ambos valores según la naturaleza de las rentas que se pongan de manifiesto. 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.

Si la entidad ha realizado alguna operación con las personas que enumeramos a continuación, puede que tenga que valorarla a valor de mercado y, en su caso, documentar las mismas.

Perímetro de vinculación

- Una entidad y sus socios o partícipes cuando la participación sea, al menos, de un 25 por 100.
- Una entidad y sus consejeros o administradores de hecho o de derecho, 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 100 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 100 del capital social o los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

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.

Recuerde:

- Ⓜ 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.

- Ⓜ Es necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables en los estatutos o por un pacto interno de socios ([DGT V3963-16](#)).
- Ⓜ Para que a un socio 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)¹⁴.

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, o los gastos ocasionados por la utilización por parte del socio, que no presta servicios retribuidos a la sociedad, de un inmueble o de un vehículo.
- 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.¹⁵

Recuerde:

- Ⓜ 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](#)).

¹⁴Para 2019 el IPREM anual (12 pagas): 6.454,03 euros/año. IPREM anual (14 pagas): 7.519,59 euros/año.

¹⁵ 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 beneficio operativo). Es decir, estos préstamos participativos no deben ser considerados como deuda a los efectos de dicho límite (DGT V3503-15).

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 en este concepto al 1 por 100 del INCN del propio ejercicio en que se contabilizan.

Recuerde:

- Ⓜ 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 atenciones a clientes y proveedores y, consecuentemente, no están sometidos a ningún límite. [DGT V0242-17](#).

Gastos por retribuciones pagadas a un miembro del Consejo de Administración cuando, a su vez, es también director general o consejero delegado

Si en los estatutos de la sociedad consta que el cargo del administrador es remunerado, la entidad podrá deducir el gasto contable por la retribución. En el caso de los administradores con funciones ejecutivas, aunque el gasto de la remuneración en principio está excluido del concepto de liberalidad y es deducible, es recomendable que los Estatutos precisen el modo de retribución, anualmente y de forma complementaria, la Junta General debe aprobar el importe conjunto de la remuneración de los Administradores con funciones deliberativas y ejecutivas.

- Ⓜ 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. Y no es necesario que en los Estatutos de la empresa figure la retribución por dichas funciones ejecutivas para que el gasto sea deducible¹⁶. No obstante, el Alto Tribunal interpreta que en los Estatutos de la empresa debe constar solo la retribución que perciben los consejeros que tienen funciones deliberativas sino también la que perciben quienes, además, tienen funciones ejecutivas, debiendo aprobar la Junta General el monto anual de las retribuciones de los consejeros con funciones deliberativas y, también, con funciones ejecutivas (TS, de 26 de febrero de 2018)¹⁷.
- Ⓜ Es deducible la retribución de un director comercial cuando también es consejero delegado de la compañía con cargo gratuito porque se ponen de manifiesto las

¹⁶Las que no son deducibles son las retribuciones de consejeros y administradores percibidas por el ejercicio del cargo si en Estatutos no se establece que ese cargo es remunerado.

¹⁷La Administración podría interpretar que si no figura en estatutos el carácter remunerado de los consejeros que realizan funciones ejecutivas podría ser no deducible el gasto al ser contrario al ordenamiento jurídico por aplicación del artículo 15.f) de la ley del Impuesto.

notas de dependencia y ajeneidad, la responsabilidad limitada en el cargo como director general, que caracterizan a la relación laboral común y que son distintas de las funciones directivas y de gestión y de la titularidad de la empresa propias del consejero (Tribunal Superior de Justicia de Madrid nº 110/2018, de 11 de julio de 2019).

Gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

Se podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Los gastos relativos al patrocinio de un equipo deportivo automovilístico constituyen un gasto de publicidad, siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental, en la medida que no tienen la consideración de gasto fiscalmente no deducible (DGT V1655-16).

La base de la deducción es la parte del coste de los envases y embalajes que cumpla una función estrictamente publicitaria (TEAC de 2 de noviembre de 2017). Si no resulta sencillo el deslinde entre el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria, por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, se podrá aceptar como justificación suficiente del coste publicitario la demostración de lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

Gastos de sanciones y recargos

No son deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Si una sociedad contabiliza una sanción y en el mismo ejercicio también contabiliza un ingreso correspondiente a la restitución que de dicha sanción efectuó una compañía aseguradora, aunque el gasto no es deducible, el ingreso efectuado por la aseguradora no está exento (DGT V0424-19).

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 (DGT V1439-18).

Recuerde:

- Ⓜ Según la DGT, no son gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico y, por lo tanto, son deducibles en ejercicios iniciados en 2015 y siguientes. los intereses de demora tributarios, que vienen impuestos por el mismo ordenamiento jurídico (DGT V1439-18). Sin embargo, el TEAC, en Resolución de 4 de diciembre de 2017, respecto a la deducibilidad de los intereses de demora

generados con la ley anterior, aplicable antes de 2015, los considera no deducibles porque nacen a raíz del incumplimiento de la norma tributaria.

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 normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

Recuerde:

- Ⓜ 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.
- Ⓜ Si, adicionalmente a la indemnización por despido, el trabajador percibe la retribución del plan de incentivos derivado de la acumulación anual de la retribución, ésta no se encuadra en la indemnización por despido, por cuanto la misma no deriva de la extinción de la relación laboral sino que es el importe acumulado durante la relación laboral como un plan de incentivos y, por lo tanto, no se incluye en el límite ([DGT V0117-17](#)).

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 financiar aportaciones de 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 ejercicio¹⁸, 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,

¹⁸El beneficio operativo se calcula a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en el que no se tienen en cuenta amortizaciones, imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado, conceptos que figuran recogidos en el modelo de cuentas de pérdidas y ganancias.

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).

8. Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos

Pérdidas por deterioro de existencias

En principio, el gasto contable por deterioro de existencias (reversible) se admite fiscalmente.

También es deducible la pérdida irreversible en el valor de las existencias y, si la empresa quiere confirmar la deducibilidad de esta pérdida contabilizada por el valor de unos terrenos, conviene tener una tasación pericial realizada por expertos debidamente acreditados (DGT V1651-16).

La Administración puede no aceptar el sistema que aplica la empresa para cuantificar el deterioro que se produce cuando el valor neto realizable de las existencias es inferior a su precio de adquisición (DGT V0805-16).

Pérdidas por deterioro de créditos comerciales y no comerciales

Los gastos derivados de pérdidas por deterioro de créditos contabilizados solo serán deducibles cuando, en el momento de devengo del Impuesto, concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Hayan transcurrido 6 meses desde que venció la obligación.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso, siendo suficiente con el auto que lo declare.
- Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes, siendo suficiente que simplemente esté procesado por dicho delito, aunque no haya sentencia judicial firme.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Recuerde:

- Ⓜ Sería conveniente reclamar al deudor judicialmente la cuantía del crédito, aunque se cumpla el requisito de los 6 meses (TEAC N°6419/2016). Para que el deterioro sea fiscalmente deducible se requiere una conducta tendente a exigir la satisfacción de la deuda, sin que la mera pasividad extrajudicial o judicial sustente la concurrencia de este requisito (Audiencia Nacional, de 27 de noviembre de 2014).
- Ⓜ Si en ejercicios anteriores no fue deducible el gasto por no haber transcurrido el plazo de los 6 meses y 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 este año cobra el crédito, deberá revertir el deterioro contable dotado en su día.
- Ⓜ Aunque en principio no son deducibles los gastos por insolvencias cuando el deudor es un ente público, sí serán deducibles 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. No obstante, si el concurso concluye con una renovación de la deuda, concediéndose un nuevo plazo de vencimiento, no existe ya ninguna causa que justifique el riesgo de insolvencia, por lo que se deberá de revertir el deterioro.

9. Rentas negativas por transmisión de activos

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 solo 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.

Si los elementos son amortizables, las rentas negativas, antes de que se produzcan las circunstancias anteriores, se irán integrando en lo que reste 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.

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, la adquirente transmite dicha participación a un tercero y la pérdida es deducible por no tener una participación significativa,¹⁹ 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.

Generadas por transmisión de participaciones significativas

¹⁹ Se tiene participación significativa si se posee, al menos, el 5 por 100 del capital o un precio de adquisición superior o igual a 20.000.000€.

Si ha transmitido con pérdida participaciones de entidades residentes y no residentes no podrá deducirla en los casos de participación significativa. Se entiende cumplido este requisito si se alcanzó en cualquier día del año anterior a la transmisión el porcentaje del 5% o si el valor de adquisición supera 20.000.000€.

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 por 100. 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.

Generadas por transmisión de participaciones no significativas

Si 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 por 100 o un valor de adquisición de 20.000.000€ y, si la pérdida es por transmisión de participaciones en no residentes, solo en caso de no alcanzar tal porcentaje, pero si, además, se cumple el requisito de imposición mínima en el país donde radique la participada.

Las rentas negativas se minorarán 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.

Generadas por valoración a valor razonable de carteras

Si 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 por 100, o bien un precio de adquisición de 20.000.000€, salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.

10. 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.

Amortización por tablas

Si un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente por un importe superior al coeficiente máximo establecido en las tablas fiscales, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado la amortización del activo por debajo del coeficiente mínimo (hasta el importe no amortizado por debajo del mínimo) y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública²⁰. Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca se amortizó o no se dotó el correspondiente deterioro en su momento.

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.²¹

Regla especial de amortización 2013 y 2014

Hay que tener en cuenta que 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.

Cuando esta medida esté revertiendo en, 2019, como el tipo general se redujo del 30 al 25 por 100, podrán deducir en cuota un 5 por 100 de la reversión, para que no se perjudique su expectativa por el cambio de gravamen.

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 segundo²².

²⁰ La Administración entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponde a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó por ejemplo este hecho para aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.

²¹ No es aplicable el método de amortización para bienes usados si se adquieren a entidad del grupo mercantil.

²² 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 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 se haya transmitido, por cuanto dicho método precisamente es ajeno a la vida útil del elemento patrimonial afectado.

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.

Amortización degresiva según porcentaje constante y según números dígitos

Si se opta por aplicar el método del porcentaje constante, el gasto fiscal se determina aplicando, al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial, un porcentaje que resulta de multiplicar el porcentaje correspondiente al período de vida útil, obtenido del período de amortización elegido según tablas, por un coeficiente que varía en función del período de amortización:

- 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.
- 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.
- 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 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.

- Ⓜ También se puede obtener una amortización degresiva aplicando el sistema de números dígitos. Tanto con este método como con el de porcentaje constante se puede conseguir una amortización más acelerada que por tablas en los primeros años de vida del elemento, lo cual puede ser una estrategia válida para diferir el impuesto.

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.
- Luego veremos el incentivo en empresas de reducida dimensión de libertad de amortización con creación de empleo.

Recuerde:

- Ⓜ 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).
- Ⓜ Si ha transmitido con pérdida algún elemento patrimonial que nunca amortizó, el gasto contable que corresponda a la amortización mínima de los últimos cuatro años será fiscalmente deducible, siempre que no se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública.
- Ⓜ Aunque parezca que a una entidad en pérdidas no le conviene amortizar aceleradamente, esto puede ser interesante dentro del grupo fiscal si las mayores pérdidas por aplicar la libertad de amortización se utilizan para compensar bases positivas de otras sociedades del grupo.
- Ⓜ La libertad de amortización es una opción y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración (TEAC de 14 de febrero de 2019).

Usufructo y nuda propiedad

Si un socio aporta a una sociedad la nuda propiedad de una vivienda, la entidad contabiliza la vivienda como inmovilizado material que no es amortizable y, cuando consolide el pleno dominio, solo deberá ser objeto de mención en la memoria (BOICACn°69 de marzo de 2007).

La adquisición de un derecho de usufructo se contabiliza como un arrendamiento operativo y la adquisición de la nuda propiedad de un inmueble de la siguiente manera: si el vendedor mantiene el usufructo a cambio de una renta vitalicia, se registra el inmueble por el valor razonable de la nuda propiedad

Es decir, el propietario de la nuda propiedad no reconoce ingresos por arrendamiento.

- Ⓜ El gasto derivado del usufructo es fiscalmente deducible en el Impuesto del usufructuario, siempre que el usufructo se califique como arrendamiento al cederse la utilización del bien.
- Ⓜ Si el usufructuario es una sociedad y se trata de una vivienda, para aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas, no se computan las rentas que

provenzan de las viviendas de las que es titular como usufructuario entre aquellas objeto de bonificación, al exigirse para ello la propiedad de las mismas.

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

Aunque el fondo de comercio se amortiza contablemente a un mínimo del 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, durante los 10 primeros años, un ajuste positivo al resultado contable por el exceso de amortización contable sobre la permitida fiscalmente y, posteriormente, los correspondientes ajustes negativos.

Recuerde:

- Ⓜ 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.
- Ⓜ El fondo de comercio que surge como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial no es fiscalmente deducible.

Tabla de amortización

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

11. Reversión de deterioros

Hay que prestar atención a la reversión contable de deterioros que en su día fueron fiscalmente deducibles. En estos casos habrá 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.

A continuación, recogemos la tributación de la reversión de los deterioros cuando el gasto fue fiscalmente deducible en su momento. Si el deterioro no se hubiera podido

deducir, la reversión contable del mismo no tendrá efecto fiscal, por lo que habrá de hacerse un ajuste negativo.

Reversión de deterioros por inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

Si se ha producido la recuperación del valor contable del elemento deberá integrar el ingreso contable en la base imponible, con el límite del valor contable en el momento de la reversión.

Si el deterioro se produjo en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, estamos en el supuesto de que no fue deducible, pero se podrá ir deduciendo fiscalmente en lo que reste de vida útil al bien y, si se produce la reversión, solo tributará por lo deducido. Otra cosa es la pérdida irreversible, que sí será deducible en el ejercicio en que se produzca (DGT V1651-16).

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

Si se ha producido la recuperación del valor contable del elemento, deberá integrar el ingreso contable en la base imponible, con el límite del valor fiscal del activo provocado por los ajustes negativos extracontables del 5 por 100 del precio de adquisición al no amortizarse.

Si se trata de un fondo de comercio, como contablemente no se revierten sus pérdidas por deterioro, tampoco se producirá la reversión fiscal.

Valores representativos de deuda

Si se ha producido la recuperación del valor contable deberá integrar el ingreso contable en la base imponible. Pudiera ser que no todo el deterioro contable haya sido fiscalmente deducible, porque estaba limitado el gasto contable a la pérdida global de la cartera, por lo que, en ese supuesto, no todo el ingreso contable será fiscal.

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

Si se ha producido la recuperación del valor contable deberá integrar el ingreso contable en la base imponible, con independencia de que la reversión contable se registre en cuentas de patrimonio neto²³.

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

A partir de 2016, el deterioro fiscal deducido en su momento se integrará como mínimo en una quinta parte cada año.

²³ Consulta nº 4 BOICAC nº 77: regula el tratamiento del deterioro de valor de acciones incluidas en la cartera de disponibles para la venta.

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 fiscal positiva derivada de la transmisión.

12. 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, por los contratos onerosos, de reestructuraciones, por el riesgo de devoluciones de ventas y las de retribución al personal mediante fórmulas basadas en instrumentos de patrimonio. Recogemos en un cuadro la deducibilidad o no del gasto contable según la naturaleza de la provisión dotada.

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 requisito)	
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	

13. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles -Patent Box-

La última ley de Presupuestos Generales del Estado modificó este incentivo con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018. Por un lado, se especifica que solo las rentas positivas son las que tienen derecho a la reducción en la base imponible (antes se mencionaba solo a rentas sin diferenciar entre positivas o negativas). Por otro lado, se actualizan los supuestos en los que se puede aplicar la reducción. En concreto, por la cesión del derecho de uso o de explotación, por las patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos, o de software avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de I+D.

Si en un período impositivo se obtienen rentas negativas, éstas se reducirán cuando no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores que hubieran aplicado la reducción.

Se regula un régimen transitorio de aplicación para los activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016.

Cesiones del derecho de uso o explotación realizadas con anterioridad al 27 de septiembre de 2013

Se podrá optar por aplicar, en todos los periodos impositivos que resten, hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 del RDL 4/2004. A partir del 1 de julio de 2021 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. Lo dispuesto anteriormente resultará de aplicación hasta el 30 de junio de 2021, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a

un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2017. A partir de 1 julio de 2021, o de 1 de enero de 2018, respectivamente, 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, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso, únicamente podrán aplicar dicho régimen las que se realicen hasta el 31 de diciembre de 2017. Se ejercitará la opción en la declaración del período de transmisión.

14. Reserva de capitalización

Si la sociedad tributa al tipo general, es posible usar este incentivo para reducir la factura fiscal.²⁴

El incentivo consiste en reducir la base imponible en un 10 por 100 del incremento de los fondos propios²⁵ 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.

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 contables²⁶.

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 de reestructuración (DGT V5470-16).

²⁴ También pueden beneficiarse de este incentivo las entidades parcialmente exentas y las de nueva creación, aunque estas últimas no puedan aplicarla en el primer año.

²⁵ Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

²⁶ 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.

- Las reservas legales o estatutarias (se incluye la reserva legal a dotar hasta el 20 por 100 del capital y el resto de reservas obligatorias, salvo la propia reserva de capitalización).
- La reserva de nivelación.
- La reserva para inversiones en Canarias (RIC).
- Los fondos propios correspondientes a emisión de instrumentos financieros compuestos o por variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de la disminución o el aumento del tipo de gravamen.

Recuerde:

- Ⓜ Si en 2017 ó 2018 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 ejercicio en que consiguió el incremento de fondos propios).
- Ⓜ Si la RIC u otra reserva indisponible deja de serlo, incrementa los fondos propios (DGT V1907-18).
- Ⓜ Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imposables negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imposables negativas, porque para estas últimas no existe límite temporal para su aplicación.
- Ⓜ Para la aplicación de este incentivo fiscal en el seno de un grupo, la reducción y requisitos se referirá al grupo, pudiendo dotar la reserva cualquiera de las entidades que lo componen (DGT V0255-18).
- Ⓜ En grupos fiscales, el cómputo del incremento de los fondos propios se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas, criterio que se ha cambiado con respecto a consultas anteriores (DGT V1836-18).
- Ⓜ Los importes destinados a la dotación de la reserva de capitalización deben ser considerados a efectos del cálculo del incremento de fondos propios (DGT V1854-19).
- Ⓜ Es un incentivo opcional. Si no se aplica, pasado el período de autoliquidación, la opción será irreversible.
- Ⓜ El incumplimiento en los requisitos implica agregar, a la cuota del ejercicio en el que se produjo el incumplimiento, la cuota correspondiente a la reducción practicada más intereses de demora.

15. 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.²⁷ 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 reduce la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible²⁸.

Recuerde:

- Ⓜ Si el período impositivo tuvo una duración inferior al año, el importe máximo de la reducción por esta reserva no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo 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 en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5 por 100, junto con los intereses de demora correspondientes.

16. 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 el 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 chequear.

Ajustes positivos

²⁷ Las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general.

²⁸ 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.

- Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas.
- Gastos contables derivados de multas, sanciones, recargos extemporáneos o ejecutivos.
- Gasto por el Impuesto sobre Sociedades, salvo el satisfecho en el extranjero si se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica por la renta que provenga de actividades económicas.
- Gasto por el importe satisfecho por el prestamista correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la constitución de préstamos hipotecarios (pero solo para ejercicios iniciados a partir del 10 de noviembre de 2018).
- Retribuciones de administradores cuyo cargo no figure en Estatutos como retribuido.
- Las pérdidas del juego.
- Gastos por liberalidades.
- Donativos y donaciones.
- Gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.
- Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- 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 exceda de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra).
- Provisión por devoluciones de ventas.
- Excesos de amortizaciones o provisiones.
- Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, 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 haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.
- Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas.
- Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores a su aprobación.
- Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad, cuando recuperan el valor.
- Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30 por 100 del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.

- Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, no registrados en contabilidad (solo efectuará 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 por recuperación de valor de las participadas o, cuando menos, por quintas partes del deterioro de las participaciones en empresas no cotizadas.
- La incorporación de la reserva de nivelación por pérdidas o por llegar a 5 años sin haberla consumido.
- Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y los imputables solo en parte a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.

Ajustes negativos

- Libertad de amortización.
- Reversión de la parte correspondiente del 30 por 100 de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014.
- 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 según la norma contable.
- Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo.
- Reversión de deterioros contables no deducidos fiscalmente.
- Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.
- 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.
- Los gastos de ampliación de capital, al ser gastos que se contabilizan con cargo a reservas, y ser deducibles, para ello precisan de ajuste negativo.

17. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BIN's)

Limitación cuantitativa a la compensación

Se limita la cuantía a compensar de las BIN's en función del INCN de la entidad, aunque en cualquier caso hasta 1.000.000€ no existe límite a la compensación

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €	2019
INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN <= 60.000.000	50%
INCN > 60.000.000	25%

Excepciones a la limitación

- No hay límite a la compensación de las rentas generadas en las quitas y esperas.
- Cuando se produce la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración empresarial a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de la ley del Impuesto.
- Cuando la entidad es de nueva creación, durante los tres primeros ejercicios en que se genere una base imponible positiva.
- 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.

Limitación a la compensación de bases negativas cuando se compran entidades

No se pueden compensar las BIN's cuando la entidad que tiene dichas bases 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 circunstancias²⁹:

- La entidad hubiera estado inactiva dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.

²⁹Dado que no existe un régimen transitorio, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas es aplicable con efectos en los períodos impositivos iniciados a partir de 2015, con independencia de que los requisitos y condiciones exigidos se hayan producido en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha (DGT V1677-18).

- 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.

Recuerde:

- Ⓜ Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15 por 100, puede ser interesante no compensar las bases impositivas 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.
- Ⓜ Las bases impositivas negativas generadas en la rama de actividad que recibió en una aportación no dineraria, acogida al régimen especial de reestructuración, la podrá compensar la entidad adquirente (DGT V0327-16).
- Ⓜ Según interpretación administrativa, las limitaciones a la compensación de BIN's son aplicables con efectos a partir de 1 de enero de 2015, siempre que haya saldos pendientes de compensar en los periodos iniciados a partir de esa fecha, con independencia de que los requisitos y condiciones se hubiesen producido antes (DGT V1677-18).
- Ⓜ Cuando se realiza una operación acogiendo al régimen especial de reestructuración, y la adquirente participe en el capital de la transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

Opción o derecho a compensar las BIN's

El criterio administrativo es que la compensación de las BIN's es una opción que se ejercita con la presentación de la declaración, de tal forma que, si se compensan BIN's en una autoliquidación presentada en plazo, hasta el límite de la base positiva del ejercicio, se entiende que se quiere compensar el máximo posible y, en caso de regularización administrativa o de presentación de complementaria, se puede utilizar el saldo restante.

Si no se declara o se declara fuera de plazo, se entiende que no se ejercitó la opción de compensar las BIN's y no se admite la misma, ya que la Administración interpreta que se trata de una opción de las del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (TEAC, Resolución N° 01510/2013, de 4 de abril de 2017).

Prescripción del derecho de la Administración para comprobar las BIN's

El derecho prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las BIN'scuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Recuerde:

- Ⓜ La comprobación de las BIN's, dentro del periodo de prescripción de 10 años es plena, es decir, tiene la misma intensidad y con las mismas facultades que la comprobación de cualquier ejercicio no prescrito, con la exclusiva limitación que el objeto de dicha comprobación se restringe a la BIN's y no a una eventual deuda tributaria no ingresada, si ya hubiera prescrito el derecho a liquidar.
- Ⓜ A partir del transcurso del citado plazo de prescripción es cuando la acreditación de lasBIN's se realizará mediante la exhibición de la declaración y la contabilidad que arroje el resultado declarado, sin que la Administración pueda comprobar si la contabilización es correcta y se corresponde con los hechos realmente habidos.

18. Tipos de gravamen

Para 2019 son los siguientes:

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	30%
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%

Recuerde:

- Ⓜ 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.

19. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

La bonificación es del 50 por 100 de la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por las siguientes entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios:

- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las de aquellas entidades que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000€ por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000€, salvo cierre en Ceuta y Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos, en cuyo caso se podrá exceder el citado límite.

Deducción para evitar la 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.

Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición

Recordamos que, a partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, se limita al 50 por 100 de la cuota íntegra el importe a deducir de la cuota del saldo pendiente por deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio y por 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 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

Corrección de la doble imposición cuando se ha realizado una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial

En estos casos la norma evita que se tribute dos veces por la misma renta. Esto se produce porque tanto la entidad adquirente como la transmitente valoran lo recibido por el valor fiscal que tenían en esta última entidad. Cuando alguna de las entidades, que han intervenido en la operación, transmitan lo adquirido, imputarán la renta diferida. A continuación, recogemos los escenarios en que se pueden producir la doble imposición y quién debe eliminar la renta obtenida en estos casos.

- La adquirente transmite los bienes recibidos tributando por el beneficio obtenido: será la entidad que aportó dichos bienes la que aplicará la exención al recibirlos dividendos generados por la adquirente al transmitirlos a un tercero o por las rentas obtenidas al transmitir las participaciones (artículo 88.1).
- La transmitente vende con beneficio la participación recibida y no cumple con los requisitos para aplicar la exención para evitar la doble imposición: es la adquirente la que aplicará la exención por el beneficio fiscal por el que tributó la transmitente, cuando trasmite los elementos adquiridos, si puede probarlo. En caso de que no pueda probarlo, eliminará el ajuste positivo realizado en su día en el momento de su extinción (artículo 88.2).

Las deducciones por incentivos en el año 2019 son las siguientes:

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

Recuerde:

- Ⓜ El plazo para aplicar las deducciones es de 15 años desde el periodo en que se generaron y no se pudieron deducir, siendo de 18 años para los saldos de la deducción por 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.

- Ⓜ Si la empresa es de nueva creación, puede diferir el cómputo del plazo para la aplicación de las deducciones pendientes hasta el primer ejercicio, dentro del período de prescripción, en el que se produzcan resultados positivos.

Por actividades de investigación y desarrollo (I+D)

- Porcentaje de deducción: 25 por 100 de los gastos o el 42 por 100 cuando superan la media de los efectuados en los 2 años anteriores, más el 17 por 100 del importe de los gastos del personal investigador adscrito exclusivamente a la actividad de I+D, más el 8 por 100 por las inversiones en Inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos.
- Base de deducción: gastos de I+D más inversiones en elementos patrimoniales, excluidos los edificios y terrenos, que correspondan a actividades efectuadas en España, en la UE o en el EEE, menos subvenciones.
- Requisitos: 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. Es recomendable aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Economía o presentar una consulta ante la Dirección General de Tributos. Asimismo, podrán solicitarse acuerdos de valoración previa con la Administración Tributaria.

Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales³⁰

- Porcentaje de deducción: 25 por 100 por el primer 1.000.000€ y el 20 por 100 sobre el exceso de base de la deducción.
- Base de deducción: coste total + gastos obtención de copias + gastos de publicidad y promoción³¹ - subvenciones.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 3.000.000€; se ha de contar con el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido; se debe depositar una copia nueva en la Filmoteca o en la Comunidad Autónoma que corresponda; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 70 por 100 del coste de la producción. Además, al menos el 50 por 100 de la base de la deducción debe corresponder a gastos realizados en territorio español.

Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales

- Porcentaje de deducción: 20 por 100 de la base de deducción.

³⁰ Una Agrupación de Interés Económico (AIE) que se incorpore como productora a una película antes de la finalización de la producción, tiene la consideración de productor y podrá aplicar esta deducción (DGT V3771-16).

³¹ Los gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción están limitados al 40 por 100 del coste de producción.

- Base de deducción: gastos de personal creativo, con el límite de 100.000€ por persona, más los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 3.000.000€; los productores deben estar registrados en el Registro del Ministerio de Cultura; los gastos realizados en España deben superar el 1.000.000€; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 50 por 100 del coste de la producción. Esta deducción queda excluida del límite conjunto de la cuota íntegra y existe la posibilidad de que se monetice.

Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

- Porcentaje de deducción: 20 por 100 de la base de deducción.
- Base de deducción: costes directos de carácter artístico, técnico y promocional menos subvenciones.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 500.000€ por contribuyente; el importe de la deducción, más las ayudas técnicas, no puede exceder del 80 por 100 de los gastos; se necesita obtener un certificado; y destinar, del importe de los beneficios, al menos, el 50 por 100 a la realización de estas actividades en el plazo de 4 años.

Por creación de empleo

- Importe de la deducción por el primer trabajador contratado mediante un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores: si en 2018 ha contratado a su primer trabajador mediante esta modalidad de contrato, podrá deducir en este ejercicio 3.000€³². A las contrataciones de 2019 y siguientes ya no se aplica esta deducción.
- Importe de la deducción por el resto de los trabajadores (empresas con menos de 50 trabajadores). Si durante 2018 ha celebrado contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, puede reducir en este ejercicio 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. A las contrataciones de 2019 y siguientes ya no se aplica esta deducción.

Recuerde:

- Ⓜ Es obligatorio que estos trabajadores contratados hubieran percibido al menos durante 3 meses la prestación por desempleo. También es necesario mantener la relación laboral durante al menos 3 años desde la fecha de su inicio, salvo si el contrato de trabajo se extingue por causas objetivas, despido disciplinario

³²Esta deducción se aplica en la cuota íntegra del período impositivo correspondiente a la finalización del período de prueba de un año exigido en el contrato.

declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente.

Por contratación de trabajadores con discapacidad

- Importe de la deducción: 9.000€ por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad, en un grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período 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.
- Requisitos: 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.

Recuerde:

- Ⓜ 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 con creación de empleo para inversiones realizadas por Entidades de Reducida Dimensión.

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 imponible³³.

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

El importe de la deducción es del 35 por 100 de la base de deducción del donativo, con el límite del 10 por 100 de la base liquidable. Será del 40 por 100 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.

³³ 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 por 100 en 2015 y 25 por 100 a partir de 2016). Ante este perjuicio, el legislador reacciona regulando esa deducción.

La deducción puede alcanzar hasta un 40 por 100 cuando estos donativos y aportaciones se destinen a la realización y desarrollo de los programas prioritarios de mecenazgo determinados en los Presupuestos Generales del Estado.

Recuerde:

- Ⓜ 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 donante no puede beneficiarse de la deducción prevista en la citada norma (TEAC, 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.

20. Regímenes especiales

Incentivos fiscales aplicables a las Empresas de Reducida Dimensión (ERD)

Se aplican a las entidades con INCN, en el ejercicio anterior, inferior a 10.000.000€.

Si en 2019 el INCN superó los 10.000.000€, podrá seguir aplicando este régimen especial durante 2020 siempre que, en 2019, 2018 y 2017 también le fueran de aplicación los incentivos fiscales de ERD.³⁴

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 2019 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.

Recuerde:

³⁴ 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 aquel período como en los 2 anteriores.

- Ⓜ Si 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.
- Ⓜ 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 de insolvencias 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.
- Ⓜ Para aplicar la amortización acelerada se exige que el elemento tenga coeficiente en las tablas, cosa que no ocurre, por ejemplo, en las obras de acondicionamiento de un local arrendado (DGT V1957-12).

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 que el arrendamiento se desarrolle como una actividad económica, esto es, debe de tener una persona con contrato laboral y a jornada completa.

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 85 por 100 a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas³⁵.

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los socios personas jurídicas, con participación significativa, podrán aplicar una exención del 50 por 100 cuando provengan de beneficios bonificados³⁶.

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5 por 100 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

³⁵ Cuando la sociedad realiza actividades complementarias, sin tener en cuenta las rentas procedentes de la transmisión de viviendas, una 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 por 100 del total de las rentas o, alternativamente, que al menos el 55 por 100 del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

³⁶ Si la entidad ha obtenido rentas bonificados y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

bonificados aplicará una exención del 50 por 100. 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 fondos propios de entidades residentes.

Recuerde:

- Ⓜ 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 en general

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 para aplicarlo (se aplica por defecto), sí es obligatorio comunicar a la Administración la realización de la operación por la entidad adquirente en un plazo de 3 meses desde 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.

Recuerde:

- Ⓜ 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.
- Ⓜ Si la Administración tributaria entendiera que no existe motivo económico válido en la operación, se quitará la ventaja fiscal obtenida, manteniéndose el resto de los beneficios fiscales (DGT V2894-15).
- Ⓜ 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](#)).

Aportación no dineraria especial

Para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la entidad que recibe la aportación tiene que ser residente en España, o bien tener un establecimiento permanente en España al que se aportan dichos bienes. También es necesario que el transmitente participe después de realizar la aportación en, al menos, un 5 por 100 en el capital de la adquirente. Si el transmitente antes de realizar la aportación ya tiene el 5 por 100 se entiende cumplido este requisito (DGT V1215-08).

Recuerde:

- Ⓜ La entidad transmitente valora las participaciones recibidas por el mismo valor fiscal del activo aportado y no integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien transmitido y su valor fiscal. La entidad adquirente valora el activo recibido por el mismo valor fiscal que tenía en la entidad transmitente conservando también la antigüedad.
- Ⓜ Las bases imponibles negativas existentes en la rama transmitida se transmitirán a la entidad adquirente con los límites y condiciones establecidas en la norma (DGT V0327-16).
- Ⓜ Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo en una sociedad que se constituye, o ya constituida, de la que se reciben a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable (BOICAC N° 74) ³⁷.

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.

Recuerde:

- Ⓜ 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 queda exenta.

³⁷ 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.

- Ⓜ Una asociación que organiza cursos formativos realiza una explotación económica, con independencia de que se financie con subvenciones públicas, por la propia federación o mediante la contraprestación de los alumnos socios o terceros (AEAT, Informa 128810).

Consolidación Fiscal

Recordamos que los requisitos y límites para cuantificar 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.

Recuerde:

- Ⓜ 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.
- Ⓜ 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).

Régimen especial de adquisiciones por contratos de arrendamiento financiero

Cuando estos contratos cumplan ciertos requisitos, como que tengan una duración mínima de 2, ó 10 años en caso de inmuebles o establecimientos industriales, se encuentre diferenciada la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora de la carga financiera y, además, el importe anual de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien permanezca igual o sea creciente a lo largo del período contractual³⁸, las entidad podrá imputar como gasto fiscal el importe de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien hasta el doble del coeficiente máximo de amortización según tablas fiscales, o del triple si se trata de una empresa de reducida dimensión, con independencia de la imputación contable.

- Ⓜ La cuantía que no ha podido ser deducida por exceder del límite será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual el límite. Para el cálculo del límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.
- Ⓜ En aquellos contratos en los que se recibe un bien en arrendamiento financiero, entregando un elemento usado a sustituir, minorando esta entrega el importe de las cuotas de recuperación del bien que se financian, se incumplen las condiciones para aplicar este régimen especial (DGT V2282-11).

21. Otras cuestiones de interés

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.

De la misma manera, hasta que una entidad no cause baja en el Registro Mercantil, estará obligada a presentar la declaración del Impuesto, con independencia de que la base imponible sea cero. El no hacerlo puede originar una infracción tributaria.

Recuerde:

- Ⓜ En un proceso de escisión hasta que no se produzca la inscripción en el Registro Mercantil de la operación, la entidad escindida está obligada a presentar la declaración, aunque sea con cuota cero.

³⁸ El citado requisito no se refiere estrictamente a las cuotas de arrendamiento financiero, sino a la parte de dichas cuotas que corresponde a la recuperación del coste del bien, considerada anualmente, excluida, por tanto, la parte de carga financiera y el gravamen indirecto que corresponda.

- Ⓜ También en un proceso de escisión la entidad o entidades beneficiarias no se subrogarán en los derechos y obligaciones hasta que no se produzca la inscripción en el Registro Mercantil de la operación de reestructuración.
- Ⓜ Solo podrá una sociedad disuelta compensar las bases imponibles negativas sin límite alguno cuando se haya inscrito la disolución en el Registro Mercantil.
- Ⓜ Las sociedades civiles, con personalidad jurídica y objeto mercantil, son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. La personalidad jurídica se alcanza cuando la sociedad se manifiesta como tal ante la AEAT, y no tendrá personalidad jurídica cuando solicite un NIF como comunidad de bienes.
- Ⓜ No se considera que tienen objeto mercantil las sociedades civiles que realicen actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, de alquiler de inmuebles, mineras, así como las profesionales adaptadas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, según [DGT V0166-17](#).

Transformación jurídica de la sociedad

Si 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.

Recuerde:

- Ⓜ 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 transformación jurídica de una entidad producirá la conclusión del período impositivo cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias: la extinción de la entidad, un cambio de residencia al extranjero o la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades de la entidad resultante. Asimismo, se producirá la conclusión si la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, determina la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

Cambio de residencia “exittax”

Si durante este año la empresa ha trasladado la residencia fuera del territorio español, debe integrar la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos

patrimoniales, excepto que los mismos queden afectados a un establecimiento permanente (EP) de la mencionada entidad situado en territorio español.

No obstante, el pago de esta deuda tributaria, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE), será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de dichos elementos.

Recuerde:

- Ⓜ Si se adquirieron participaciones en una operación de reestructuración empresarial, en la que se aplicó el régimen especial, y el aportante pierde su condición de residente en territorio español, integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y el valor fiscal, salvo que las acciones o participaciones queden afectas a un EP situado en territorio español³⁹.

³⁹ Cuando el socio adquiriera la residencia en un Estado miembro de la UE, o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas.

50 recomendaciones a tener en cuenta a final de año por los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

Aunque el impuesto de 2019, de las entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, se autoliquidará en julio de 2020, el gasto por impuesto sobre beneficio habrá que contabilizarlo a finales de 2019 y, por lo tanto, eso exigirá calcular el impuesto a pagar y realizar todos los ajustes al resultado contable, cuantificar la reserva de capitalización, decidir la compensación de BIN's o determinar el importe de las deducciones.

Es imprescindible recopilar las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de períodos anteriores para conocer las bases negativas o los saldos de deducciones pendientes de compensar.

También conviene tener a mano las declaraciones anuales de otros impuestos como el IVA, cuya base imponible podremos conciliar con nuestras ventas o ingresos, y las declaraciones informativas, como el modelo 190 de retribuciones y retenciones, que nos puede ayudar a chequear el importe de los gastos de personal.

1. Debemos solicitar las facturas que nos falten de proveedores, así como escrituras públicas u otros documentos que prueben las operaciones realizadas a lo largo del año. Asimismo, es preciso conseguir de las entidades bancarias los saldos a 31 de diciembre de las cuentas y la valoración y rendimientos de los activos financieros, así como el importe de las retenciones que se nos hayan practicado.
2. Interesa conocer al cierre del ejercicio el tipo de cambio en vigor, lo cual es necesario para valorar las cuentas de tesorería, créditos y débitos y las diferencias con el valor contabilizado, para cargarlas o abonarlas a Pérdidas y Ganancias.
3. Evaluar a cuánto ascenderá el importe neto de la cifra de negocios de este ejercicio y, si fuera a superar por poco 10.000.000€, podría diferirse la realización de algunos ingresos para el próximo año, a fin de no pasar ese límite y que ello nos pueda llevar a abandonar el régimen de empresas de reducida dimensión (ERD) o entrar en prórroga en el mismo.
4. Con la cifra anterior, también sabremos el límite al importe máximo deducible del gasto de atenciones a clientes y proveedores, que es el 1% precisamente del

- INCN. Si fuéramos a superar dicho límite, sería conveniente aplazar, en la medida de lo posible, ese tipo de gastos a 2020.
5. Si a la entidad le conviene obtener liquidez transmitiendo inmuebles con beneficio, le convendrá vender, en primer lugar, los adquiridos entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, ya que no tributará por la mitad del beneficio, salvo que lo hubiera adquirido o transmitido a una empresa del grupo.
 6. Analizar las ventas o prestaciones de servicios de la sociedad que puedan acogerse a la regla especial de operaciones a plazo. En ese supuesto, se deberá hacer un ajuste negativo al resultado contable por la parte proporcional no cobrada. En sentido contrario, cuando se haya producido el vencimiento de un plazo de una operación de estas características, realizada en ejercicios anteriores, no se puede olvidar el necesario ajuste positivo por la parte proporcional de la renta que se corresponde con el plazo vencido.
 7. En caso de que la operación aplazada sea un servicio, será necesario conocer el beneficio neto del mismo (restando al ingreso los gastos asociados), porque no se fracciona el ingreso, sino el beneficio neto de la prestación de servicios.
 8. Si la entidad ha realizado una permuta inmobiliaria entregando terreno a cambio de recibir una edificación futura, en un plazo superior a un año, podrá acogerse a la regla de operaciones a plazo.
 9. Si la entidad ha contabilizado un deterioro de algún elemento de inmovilizado material o inmaterial, no será deducible, por lo que se tendrá que hacer un ajuste positivo, si bien podrá ir imputando el gasto fiscal a medida que lo vaya amortizando.
 10. Si la entidad está revertiendo, por quintas partes, el deterioro de participaciones de empresas no cotizadas, algún comprador está dispuesto a adquirirlas y se va a producir una pérdida en la transmisión, conviene venderlas este año para no tener que revertir el deterioro pendiente.
 11. En caso de reversión de un deterioro de un elemento del inmovilizado, habrá que analizar qué sucedió cuando se dotó: si fue gasto deducible fiscalmente, ahora habrá que integrarlo en la base imponible pero, si no se pudo deducir, en este ejercicio habrá que hacer un ajuste negativo para que no forme parte de la base imponible.
 12. Si durante 2019 se ha contabilizado una pérdida por venta de acciones o participaciones a una entidad del grupo, hay que tener en cuenta que no se puede deducir hasta que se transmitan a un tercero fuera del grupo, siempre que no se trate de una participación significativa y, si es de entidad no residente, es preciso que, además, se cumpla el requisito de convenio o impuesto análogo con tipo mínimo del 10%. Por el contrario, si fue en este año cuando las participaciones transmitidas dentro del grupo con pérdidas salieron fuera del grupo, se podrá reconocer la pérdida no deducida, pero teniendo en cuenta que se habrá de minorar en las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros.
 13. Comprobar si se han transmitido con pérdidas elementos amortizables a una entidad del grupo. En este caso, lo recomendable es solicitar a la adquirente el cuadro de amortización que va a aplicar, ya que solo se puede deducir la pérdida al mismo ritmo que se amortiza el elemento transmitido.
 14. A final de año habrá que revisar si los ingresos y gastos contabilizados se han periodificado correctamente. En el caso de entidades concursadas que hayan

- aprobado una quita en 2019, deberán hacer un ajuste negativo al correspondiente ingreso contable que irá revertiendo en los siguientes años al ritmo en el que se devenguen los gastos financieros de la deuda.
15. Revisar si a la sociedad se le produjeron gastos en ejercicios anteriores, que no se hayan contabilizado ni deducido porque, si corresponden a un período no prescrito, en general, se podrán contabilizar y deducir en este ejercicio.
 16. A final de año es un buen momento para analizar los métodos de amortización fiscal y aplicar el que mejor convenga para reducir la base imponible, e incluso aprovechar para solicitar un plan especial de amortización a la Administración.
 17. Identificar los elementos del inmovilizado material nuevos, con valor inferior a 300€ y aprovechar para amortizarlos libremente, con un máximo conjunto de 25.000€ anuales.
 18. Si la entidad va a deteriorar contablemente existencias, y a deducir fiscalmente este gasto, conviene ir preparando la prueba del deterioro, porque es posible que la Administración se la exija.
 19. Si a final de año la entidad tiene saldos de clientes dudosos, habrá que distinguir entre aquellos respecto de los que a 31 de diciembre han pasado 6 meses desde el vencimiento de los que no han cumplido ese plazo. El gasto contable por deterioro de los de más de 6 meses será deducible, pero para que el gasto no se califique como liberalidad (y se niegue su deducción) será preciso que haya intentado cobrarlo. En principio, aunque haya transcurrido el mencionado plazo, tampoco se van a poder deducir los créditos contra Administraciones Públicas, salvo que exista un procedimiento arbitral o judicial, ni cuando el deudor sea una persona vinculada, salvo que esté en concurso.
 20. Aparte de la deducibilidad del gasto por insolvencias de créditos expuesto, las ERD, por el resto de créditos de su balance (excluidos los que tengan contra Administraciones Públicas y personas o entidades vinculadas) pueden deducir un gasto de deterioro hasta el 1% de la suma de esos saldos. Si la entidad dejara de ser ERD, habrá que tener en cuenta en las dotaciones individuales la anterior dotación global.
 21. Además del gasto por deterioro de créditos derivados de posibles insolvencias de deudores, hay que separar los créditos que definitivamente no se cobrarán. Si se ha reflejado la correspondiente pérdida contable, ese gasto será deducible, aunque, naturalmente, habrá que justificar la irreversibilidad de la pérdida.
 22. Si la entidad ha ampliado capital, no debe olvidar hacer un ajuste negativo por los gastos de ampliación que se habrán contabilizado con un cargo a reservas.
 23. Chequear determinados gastos como los de regalos a los socios que asisten a la Junta de accionistas o los dividendos a acciones sin voto, contabilizados como gastos financieros, ya que no son deducibles fiscalmente por tratarse de retribuciones a los fondos propios.
 24. Prestar especial atención a los intereses de demora. Los devengados por aplazamientos o fraccionamientos serán deducibles, y los de actas de inspección solo si se han devengado en 2015 y siguientes. En ambos casos son deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo, junto con el resto de los gastos financieros.

25. Conviene analizar operaciones societarias y permutas que, sin haber tenido incidencia en el resultado contable, haya que valorar a valor de mercado y, por lo tanto, originen una diferencia entre la base imponible y aquél.
26. Identificar si durante el ejercicio la sociedad ha realizado operaciones con partes vinculadas, porque habrán de valorarse a valor normal de mercado y conviene ir preparando la documentación sobre las mismas que, salvo exoneración de esta obligación, pueda exigir la Administración.
27. Si es socio profesional de una sociedad con actividad profesional y le presta servicios profesionales, la entidad tiene medios materiales y humanos y no quiere que le discutan su retribución, sepa que las retribuciones de los socios profesionales tienen que alcanzar, como mínimo, el 75% de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir sus retribuciones. Además, también es necesario que la retribución de cada socio iguale o supere la retribución media de los trabajadores que presten servicios similares multiplicada por 1,5. En caso de que no tenga esos trabajadores, el mínimo será 5 veces el IPREM.
28. Si la sociedad ha transmitido participaciones de otra en la que tenía un 5% o más, obteniendo plusvalías, tiene que averiguar si dicha sociedad es patrimonial porque, en ese caso, la exención de las plusvalías solo alcanzará a la parte de la misma que se corresponda con el incremento de beneficios no distribuidos generados durante la tenencia de la participación, y no a la plusvalía tácita.
29. En el supuesto de que la entidad haya percibido dividendos, es preciso conocer el organigrama empresarial y detectar el origen último de los mismos. La exención dependerá de si la participada es holding y del grado de participación indirecta que se tenga en las subfiliales de segundo o ulterior nivel.
30. Si la entidad ha transmitido con beneficio participaciones de una entidad radicada en el extranjero, para aplicar la exención, además de que se trate de una participación significativa, hay que verificar si se trata de un país que tenga convenio con España para evitar la doble imposición. En caso contrario, habrá que ver si en dicho país existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro impuesto con un tipo nominal, en el ejercicio de la venta de, al menos, el 10%.
31. Si la entidad ha transmitido participaciones en pérdidas, dicho gasto es deducible, por tener una participación inferior al 5%, pero debe de tener en cuenta que en la autoliquidación tendrá que minorar dicha pérdida por los dividendos cobrados de esa participada desde 2009, salvo que tributase por ellos.
32. Si se trata de una sociedad socio de otra que se va a liquidar con pérdidas, no olvide que, desde el punto de vista fiscal, tendrá que minorarlas en los dividendos que haya recibido en los últimos 10 años si no tributaron en su día.
33. Si la entidad va a vender participaciones con pérdidas de una sociedad de la que posee más de un 5% del capital, no podrá deducir ese gasto, pero se puede plantear efectuar la venta en dos fases: primero, las participaciones hasta dejar la cartera por debajo de un 5% (sin que pueda deducir las pérdidas), y segundo, transcurrido un año el resto (siendo esa última pérdida deducible).
34. Si la sociedad tiene en su balance una cartera de negociación, a final de año habrá de ponerla a valor razonable y, cuando se trate de participaciones no significativas, tanto las disminuciones como los aumentos formarán parte de la base imponible (en caso de acciones de entidades no residentes, además, se

- deben cumplir requisitos de convenio o impuesto análogo y tipo mínimo del 10%).
35. Conviene comparar el importe de los fondos propios de la entidad, a final del ejercicio, sin tener en cuenta los resultados del año, con los fondos propios al inicio, sin tener en cuenta los beneficios del año anterior (y sin considerar otras partidas que la ley del impuesto establece). Si existe incremento, podremos reducir la base imponible con la reserva de capitalización, siempre con el límite del 10% de la base imponible previa a esta reducción y a la compensación de BIN's.
 36. Si en un ejercicio anterior se redujo la base por la reserva de capitalización y dicha reducción se vio limitada por el 10% de la base imponible, conviene ver si en este ejercicio la entidad puede reducir el resto, además de lo que, en su caso, proceda por el incremento de fondos propios del ejercicio, siempre con el límite del 10% de la base imponible.
 37. Si en ejercicios anteriores aplicó la reducción por reserva de capitalización, no olvide comprobar que se ha cumplido el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios porque, en caso contrario, deberá tener en cuenta que en la autoliquidación del impuesto habrá de añadirse a la cuota de este año el importe correspondiente de cuota más los intereses de demora.
 38. Si la sociedad puede aplicar la reducción por reserva de capitalización y tiene bases imponibles negativas por compensar, será mejor no compensarlas y aplicar la reducción, pues las BIN's no tiene plazo de compensación y la reducción por reserva de capitalización tiene como límite el 10% de la base después de aplicar las bases negativas.
 39. A efectos de reducir la base imponible utilizando la reserva de capitalización, conviene dotar la reserva legal por el mínimo que establece la norma mercantil. De esta manera la sociedad podrá dotar más reserva voluntaria y, por lo tanto, podrá reducir la base con la reserva de capitalización por un importe superior.
 40. En caso de que la entidad traiga muchas reservas acumuladas del pasado, quizás sea conveniente repartirlas este año y dotar al siguiente la reserva de capitalización. De esta forma el cumplimiento del requisito de mantenimiento le obligará a inmovilizar menos fondos propios con el mismo beneficio fiscal.
 41. Revisar los Estatutos de la sociedad para comprobar que el cargo del administrador es remunerado y poder deducir el gasto contable por su retribución. En el caso de los administradores con funciones ejecutivas, aunque el gasto de la remuneración es deducible, además de la mención estatutaria se recomienda que la Junta haya aprobado la cuantía global de la remuneración de todos los administradores, tanto de los que tienen funciones deliberativas como de los que tienen funciones ejecutivas.
 42. Tratándose de una ERD que está incrementando plantilla (su plantilla media de 2019-20 se incrementará respecto a la de 2018, y supone que mantendrá el incremento otros 2 años), si invierte antes de fin de año en elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, podrá diferir el impuesto aplicando libertad de amortización a esos elementos a razón de 120.000€ por cada persona/año de incremento de plantilla.
 43. Otra posibilidad de diferimiento para una ERD puede ser dotar la reserva de nivelación, con ello se logrará, como poco, un diferimiento de hasta el 10% de la

- cuota que se corresponda con el 10% de la base imponible (que se puede reducir hasta un máximo absoluto de 1.000.000 euros).
44. Si la sociedad, en un ejercicio anterior, redujo la base imponible por aplicar la reserva de nivelación, si en este ejercicio tiene una base imponible negativa, deberá compensarla hasta el importe de dicha base negativa con la reserva de nivelación de los ejercicios anteriores.
 45. Si es el primer año en que una nueva sociedad obtiene beneficios y, por lo tanto, puede aplicar el tipo de gravamen del 15%, es posible que interese no compensar las bases imponibles negativas que tenga pendientes, aunque no exista un límite temporal para ello, y empezar a compensarlas cuando el tipo sea el general del 25%. De esta forma se aprovechará el beneficio fiscal del tipo reducido.
 46. Chequear las deudas de la entidad para ver si, respecto a alguna, se ha superado el período de prescripción civil y, en ese caso, habrá que cancelarla con abono a reservas, realizando el correspondiente ajuste positivo para tributar por ese ingreso, salvo que también se hubiera producido la prescripción fiscal.
 47. Si la sociedad, en 2013 y 2014, por su INCN vio limitado el gasto por amortización, pudiendo deducir un máximo del 70% de la amortización contabilizada, sobre el 30% que esté recuperando con ajustes negativos podrá aplicar una deducción del 5%, para compensar que la recuperación del gasto se efectúa a un tipo de gravamen inferior.
 48. Si la sociedad va a efectuar donativos, desde el punto de vista fiscal será mejor hacerlo a la misma entidad que ya se donó en los últimos dos años, pues podrá beneficiarse de un 5% más de deducción, siempre que las cuantías hayan sido iguales o superiores cada año. Si no se trata de una donación en metálico, no se puede olvidar hacer el ajuste positivo para anular el gasto que se habrá contabilizado y que no es deducible.
 49. Si ha incrementado la plantilla de trabajadores con discapacidad, podrá aplicar la deducción por creación de empleo por ello, si bien se ha de tener en cuenta que ese incentivo es incompatible con la libertad de amortización con creación de empleo que pueden aplicar las pymes.
 50. Si la entidad ha realizado o está pensando en invertir en actividades de I+D+i, es conveniente que vaya solicitando un informe motivado al Ministerio de Economía y Competitividad u órgano adscrito a éste, o bien que presente consulta a la Dirección General de Tributos que será vinculante, e incluso que llegue a un acuerdo con la Administración tributaria sobre los gastos e inversiones a realizar.