

# Declaración de Sociedades 2015 y Novedades 2016

---



**economistas**

Consejo General

**REAF·REGAF** Asesores Fiscales

Σ *economistas y titulados mercantiles*



# Declaración de Sociedades 2015 y Novedades 2016

## 1. Introducción

Como todos los años por estas fechas, cuando se aproxima el inicio del plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente para entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, elaboramos un documento que pueda ayudar a asesores y empresas recordando las novedades aplicables a ejercicios iniciados en 2015, llamando la atención sobre algunos aspectos del tributo a tener en cuenta, señalando cuestiones prácticas relativas a la presentación de la declaración y aprovechando para apuntar las novedades del ejercicio siguiente, aunque en esta ocasión son muy pocas debido a la reforma del Impuesto que ya se aplica, en su mayor parte, al período impositivo iniciado en 2015.

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

## 2. Los números del Impuesto

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

Fuente: AEAT

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Δ 09 - 15	Δ 14-15
<b>Impuesto sobre la Renta</b>	63.857	66.977	69.803	70.619	69.951	72.662	72.345	13,29%	-0,44%
<b>Impuesto sobre Sociedades</b>	<b>20.188</b>	<b>16.198</b>	<b>16.611</b>	<b>21.435</b>	<b>19.945</b>	<b>18.713</b>	<b>20.649</b>	<b>2,28%</b>	<b>10,35%</b>
<b>IRNR</b>	2.342	2.564	2.040	1.708	1.416	1.420	1.639	-30,02%	15,42%
<b>Otros</b>	74	88	118	1.319	1.737	1.820	2.120	2.764,86%	16,48%
<b>Total</b>	<b>86.461</b>	<b>85.827</b>	<b>88.572</b>	<b>95.081</b>	<b>93.049</b>	<b>94.615</b>	<b>96.753</b>	<b>11,90%</b>	<b>2,26%</b>
<b>Impuesto sobre el Valor Añadido</b>	33.567	49.086	49.302	50.464	51.931	56.174	60.305	79,66%	7,35%
<b>Impuestos Especiales</b>	19.349	19.806	18.983	18.209	19.073	19.104	19.147	-1,04%	0,23%
<b>Otros</b>	2.739	3.001	2.965	2.921	2.721	2.956	3.274	19,53%	10,76%
<b>Total I. Indirectos</b>	<b>55.655</b>	<b>71.893</b>	<b>71.250</b>	<b>71.594</b>	<b>73.725</b>	<b>78.234</b>	<b>82.726</b>	<b>48,64%</b>	<b>5,74%</b>
<b>Otros</b>	1.907	1.816	1.938	1.892	2.073	2.140	2.530	32,67%	18,22%
<b>Total ingresos tributarios</b>	<b>144.023</b>	<b>159.536</b>	<b>161.760</b>	<b>168.567</b>	<b>168.847</b>	<b>174.989</b>	<b>182.009</b>	<b>26,37%</b>	<b>4,01%</b>

Según el cuadro N° 1, los ingresos tributarios del Estado se incrementan en 2015 un 4% con respecto al año anterior, hasta 182.009€, en consonancia con el crecimiento del PIB nacional y pese al efecto que la reforma fiscal pueda tener en el primer año de implantación que, según el

Informe de Recaudación de la AEAT, es de unos 6.000 millones de euros, 4.900 según lo previsto y 1.100 por el adelanto de las rebajas de 2016 a 2015 por el Real Decreto-ley 9/2015.

El IRPF es el único de los grandes tributos que no mejora su recaudación, lo que viene motivado, precisamente, por el efecto de la reforma.

Sociedades incrementa su recaudación en un 10%, cuando los beneficios de las empresas crecieron un 20%, siendo todavía menos de la mitad de la recaudación pre crisis, y el IVA es el que más aporta al crecimiento de la recaudación al aumentar la suya en más del 7% en línea con el aumento del consumo de los hogares, Administraciones y vivienda.

**Cuadro N° 2 Evolución del número total de declarantes**

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

Fuente AEAT

La campaña del Impuesto sobre Sociedades, como se ve por el Cuadro n° 2, desde el punto de vista de gestión tiene mucha menos importancia que la del IRPF. Se presentarán menos de millón y medio de autoliquidaciones, cuando en la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se presentan en torno a diecinueve millones.

Cuadro N° 3

## Beneficios fiscales presupuestados para 2014-2016

	2014	2015	2016	16%
Concepto	miles de €	miles de €	miles de €	%
Ajuste B.I: Libertad amortización y amort. especiales	94.470,00	88.070,00	60.700,00	1,58%
Reducción del tipo para actividades de nueva creación	176.000,00	338.830,00	293.660,00	7,65%
Ajuste B.I: Reserva para inversiones en Canarias	112.590,00	113.520,00	172.980,00	4,50%
Ajuste B.I: Incentivos fiscales al mecenazgo	11.420,00	2.490,00	11.050,00	0,29%
Ajuste B.I: Rég. espec. ent. navieras en función tonelaje	28.030,00	37.130,00	21.070,00	0,55%
Ajuste B.I: Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	5.230,00	9.390,00	3.310,00	0,09%
Tipos reducidos: Tipo del 25% para PYME	495.530,00	573.310,00	264.380,00	6,88%
Reducc. tipo PYME por mantenimiento o creación empleo	365.760,00	348.810,00	276.400,00	7,20%
Sociedades de inversión	52.430,00	65.780,00	85.540,00	2,23%
Tipos reducidos: Restantes entidades	161.850,00	164.830,00	145.380,00	3,79%
Bonificaciones: Cooperativas especialmente protegidas	15.410,00	14.910,00	20.730,00	0,54%
Bonificaciones: Empresas navieras de Canarias	26.230,00	10.990,00	16.020,00	0,42%
Bonificaciones: Venta de bienes corporales producidos Canarias	59.170,00	64.610,00	63.210,00	1,65%
Bonificaciones: Entidades dedicadas al arrendamiento viviendas	21.870,00	19.130,00	23.030,00	0,60%
Bonificaciones: Operaciones financieras	14.210,00	60.530,00	19.430,00	0,51%
Bonificaciones: Entidades que operan en Ceuta y Melilla	22.500,00	22.630,00	19.840,00	0,52%
Bonificaciones: Actividades export. y prest. serv. pub. loc.	28.840,00	115.800,00	49.220,00	1,28%
Deducciones: Producciones cinematográficas	5.890,00	2.630,00	2.970,00	0,08%
Deducciones: Patrimonio Histórico	20,00			
Deducciones: Formación profesional	490,00	320,00		
Deducciones: Edición de libros	590,00			
Reducciones B.I. Reserva de capitalización			518.860,00	13,51%
Reducciones B.I. Reserva de nivelación			477.600,00	12,43%
Deducciones: Invers. Africa Occ. y gtos. publicidad Canarias			7.500,00	0,20%
Deducciones: Creación de empleo para trabaj. con discapac.	3.110,00	2.360,00	6.450,00	0,17%
Creación de empleo por contrato de apoyo a los emprendedores	40.270,00	23.900,00	8.330,00	0,22%
Deducciones: Inversiones en Canarias	107.620,00	108.150,00	127.500,00	3,32%
Deducciones: Reinversión de beneficios extraordinarios	174.150,00	148.760,00	31.330,00	0,82%
Inversión de beneficios de PYME	547.000,00	496.310,00	25.000,00	0,65%
Deducciones: Donaciones	67.340,00	68.980,00	123.080,00	3,20%
Deducciones: Acontecimientos de excepcional interés público	77.190,00	93.440,00	57.650,00	1,50%
Deducc: Saldos ptes.incentivos inver. ejercicios anteriores	339.020,00	303.240,00	215.070,00	5,60%
Deducciones: Protección del medio ambiente	12.450,00	10.980,00		
Deducciones: Actividades de I+D e innovación tecnológica	243.270,00	639.910,00	693.650,00	18,06%
Total	3.309.950,00	3.949.740,00	3.840.940,00	100,00%

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

En lo referente a la cuantía de los beneficios fiscales presupuestados, Cuadro nº 3, que reducirán la recaudación de 2015 y 2016 en 3.950 y en 3.841 millones de euros,

respectivamente, las partidas más importantes son los dos nuevos incentivos fiscales que ha traído la reforma, las reservas de capitalización y de nivelación, así como el tipo reducido para las empresas de nueva creación o por mantenimiento de empleo. También hay que señalar que baja de manera notoria el coste fiscal del tipo reducido para las Pymes, y recordamos que en 2015 suponía el incentivo fiscal más importante por detrás de la deducción por actividades en I+D+i. Por cierto, que este sigue siendo el incentivo a la inversión más potente cuantitativamente.

## Cuadro Nº 4

## Cuota líquida positiva

Ejercicio 2013

Tramos de Ingresos (miles€)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	436.445	30,42	8.284	2,25	11.240.729	0,04	1.357
jun-60	297.620	20,74	65.769	17,83	152.768.467	0,55	2.323
60 - 150	225.121	15,69	70.772	19,19	271.462.154	0,98	3.836
150 - 300	154.984	10,8	58.537	15,87	356.737.977	1,29	6.094
300 - 600	119.571	8,33	52.868	14,33	483.787.917	1,75	9.151
600 - 1.500	100.290	6,99	51.890	14,07	865.922.478	3,13	16.688
1.500 - 6.000	70.322	4,9	41.714	11,31	1.990.679.266	7,19	47.722
6.000 - 12.000	14.095	0,98	8.434	2,29	1.363.116.889	4,92	161.622
12.000 - 30.000	9.549	0,67	5.940	1,61	2.355.091.566	8,5	396.480
30.000 - 45.000	2.209	0,15	1.483	0,4	1.177.536.712	4,25	794.023
45.000 - 60.000	1.191	0,08	834	0,23	916.156.885	3,31	1.098.509
60.000 - 90.000	1.160	0,08	787	0,21	1.227.409.542	4,43	1.559.606
90.000 - 180.000	1.089	0,08	747	0,2	2.052.066.255	7,41	2.747.077
> 180000	1.129	0,08	767	0,21	14.473.657.922	52,26	18.870.480
<b>Total</b>	1.434.775	100	368.826	100	27.697.634.759	100	75.097

Fuente AEAT

En este Cuadro nº 4 se ve que, en 2013, las 767 entidades con ingresos superiores a 180 millones de euros aportan más del 52 por 100 de la recaudación, con casi 19 millones de cuota líquida media cada una. En definitiva, con estas 767 empresas o grupos se recauda más que con el resto del censo, 368.059 entidades.

En sentido contrario, las entidades con ingresos de hasta 600.000€, que son casi el 70 por 100 de los declarantes por este impuesto, aportan menos del 5 por 100 de la recaudación total.

### 3. Novedades para 2015

Como ya hemos indicado para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 es aplicable una nueva Ley del Impuesto, la Ley 27/2014, que si bien mantiene la misma estructura del tributo que la anterior, introduce numerosas modificaciones en el mismo. A continuación pasamos a comentar brevemente aquellas novedades más significativas.

#### Concepto de actividad económica

Se incorpora a la ley el concepto de actividad económica idéntico al que se regula para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 27 de la ley 35/2006.

Si la sociedad se dedica al alquiler de bienes inmuebles se entiende que lo realiza como actividad económica cuando tenga una persona con contrato laboral y a jornada completa dedicada a la gestión del arrendamiento<sup>1</sup>. La Dirección General de Tributos (DGT) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) interpretan que, en estos casos, no es suficiente con tener contratada a una persona porque, además, hay que acreditar que existe una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la contratación del empleado para gestionar los arrendamientos (DGT [V1458-15](#)).

La Administración recientemente ha interpretado que no es necesario que la persona sea contratada directamente por la entidad arrendadora, puede subcontratarse el servicio de gestión del alquiler. En estos casos lo relevante no es el personal que la empresa subcontratada tenga en nómina sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad arrendataria (DGT [V0133-16](#)).

#### Entidad patrimonial

Una sociedad tiene la consideración de entidad patrimonial cuando más de la mitad de su activo está constituido por valores o por elementos no afectos a una actividad económica, tomándose para dicho cómputo la media de los balances trimestrales del ejercicio. Si el contribuyente es entidad patrimonial hay que tener en cuenta las siguientes circunstancias<sup>2</sup>:

- ✓ No aplicará ningún incentivo fiscal de los regulados para las empresas de reducida dimensión.
- ✓ No aplicará el tipo de gravamen del 15 por 100 regulado para las entidades de nueva creación.
- ✓ No aplicará el régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE).

---

<sup>1</sup> En el caso de grupos mercantiles basta que una sociedad del grupo tenga la persona empleada para que en otra sociedad del mismo pueda entenderse que se realiza el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

<sup>2</sup> Para determinar si en los períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2015 una entidad es patrimonial 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. No obstante, la entidad podrá probar año a año si ha sido o no patrimonial.

- ✓ No podrá compensar las bases imponibles negativas cuando una persona, entidad o personas vinculadas hubieran adquirido la mayoría del capital y tuvieran menos del 25% del capital en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base negativa.
- ✓ Si el socio de una entidad patrimonial transmite sus participaciones no podrá aplicar la exención para eliminar la doble imposición por la parte de la renta que corresponda a la plusvalía tácita.

Con el fin de evitar que una sociedad pase a ser patrimonial cuando no lo es, “sociedad patrimonial sobrevenida”, el legislador considera que son elementos afectos tanto el dinero como los derechos de crédito cuando procedan de transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, o de determinados valores<sup>3</sup>, que se hayan realizado en el período impositivo de la transmisión o en los dos períodos impositivos anteriores.

Hay que destacar el criterio del Centro Directivo que entiende que si una entidad acumula tesorería por el desarrollo ordinario de su actividad económica, no procedente de la transmisión de elementos patrimoniales ni de valores no computables (unos y otros sometidos al plazo del ejercicio y los dos anteriores indicado anteriormente), esa tesorería se considerará como elemento afecto a la hora de determinar si tiene o no la consideración de patrimonial (DGT [V3440-15](#)).

#### Operaciones a plazo

Ya no se circunscribe la aplicación de esta regla especial a las ventas y ejecuciones de obra, por lo que será aplicable, por ejemplo, a las prestaciones de servicios, o a cualquier otra operación en la que se pacte que el devengo y el vencimiento del último o único plazo estén distanciados en más de un año.

Las rentas se entienden obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros y no cuando se produzcan dichos cobros, como ocurría con la norma anterior.

Las operaciones a plazo realizadas en períodos iniciados antes de 1 de enero de 2015 se integran conforme a la normativa anterior.

#### Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

A partir de 2015, si se vuelve a comprar el mismo activo que con anterioridad se transmitió con pérdida, ésta deberá revertir (ajuste positivo en la base imponible) cualquiera que sea el plazo que medie entre la transmisión y la recompra. Recordamos que antes de la reforma solo revertía la pérdida cuando el elemento patrimonial se volvía a comprar antes de que hubieran transcurrido 6 meses desde la transmisión.

---

<sup>3</sup> En concreto no se computan como valores los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales, los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales, los poseídos por sociedades de valores y los que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo de mínimo de 1 año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación.

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

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

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

### Rentas negativas generadas en transmisiones de valores a empresas del Grupo

Recordamos que estas pérdidas desde el año 2013 ya no se podían imputar como tales, sino que se difería su deducción hasta el momento en que se transmitieran los valores fuera del Grupo o algunas de dichas entidades dejaran de formar parte del mismo. La novedad es que, a partir de 2015, dichas pérdidas se disminuirán en las rentas positivas obtenidas en la transmisión de los valores a un tercero, salvo que el contribuyente pruebe que tributaron, como poco, a un tipo del 10%. Esto también se aplica a transmisiones de UTE's situadas en el extranjero.

La misma previsión que la de las acciones se hace para la transmisión con pérdidas de establecimientos permanentes en el extranjero. Ya estaba vigente la regla de imputación de la pérdida y ahora se incorpora la minoración de la misma cuando el establecimiento se transmite fuera del grupo con beneficio.

### Coeficientes de corrección monetaria

Dejan de aplicarse para las transmisiones de inmuebles realizadas en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

### Amortizaciones

Se simplifica la tabla y se establece con carácter general la libertad de amortización para bienes de escaso valor, entendiendo por tales aquellos cuyo precio de adquisición no excede de 300€ de valor unitario, con un máximo de 25.000€ en todo el ejercicio.

La nueva tabla de amortización es la siguiente:

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo	Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
<b>Obra civil</b>			<b>Elementos de transporte</b>		
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
<b>Centrales</b>			Elementos de transporte externo.	16%	14
Centrales hidráulicas.	2%	100	Autocamiones.	20%	10
Centrales nucleares.	3%	60	<b>Mobiliario y enseres</b>		
Centrales de carbón.	4%	50	Mobiliario.	10%	20
Centrales renovables.	7%	30	Lencería.	25%	8
Otras centrales.	5%	40	Cristalería.	50%	4
<b>Edificios</b>			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	<b>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</b>		
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2%	100	Equipos electrónicos.	20%	10
<b>Instalaciones.</b>			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	<b>Otros elementos</b>		
Maquinaria.	12%	18		10%	20
Equipos médicos y asimilados.	15%	14			

Si el coeficiente de amortización que se venía aplicando a un elemento antes del primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2015 es distinto al que corresponde por aplicación de la nueva tabla, se amortizará sobre el neto fiscal que tuviera al inicio del período impositivo de 2015 en los períodos de vida útil que le resten según la nueva tabla.

Si la entidad venía utilizando, respecto de un elemento patrimonial, un método de amortización diferente al lineal y, con la nueva tabla, tiene distinto plazo de amortización, puede continuar con el método aplicado u optar por amortizar linealmente en lo que resta de vida útil según la nueva tabla.

Por último, conviene recordar en este apartado que las adquisiciones de activos nuevos realizadas en 2003 y 2004 aplican los coeficientes máximos de amortización multiplicados por 1,1 conforme a norma transitoria.

Las grandes empresas que durante 2013 y 2014 tuvieron limitada al 70 por 100 la amortización contable fiscalmente deducible, a partir de 2015 pueden optar entre deducir la amortización contable no deducida linealmente en 10 años, o deducir la amortización contable no deducida según vida útil del activo.

Como los tipos de gravamen se reducen en 2015-2016 se da la posibilidad de detraer de la cuota íntegra un porcentaje de las cantidades que integren en la base imponible, derivadas de amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos iniciados en 2013 y 2014. La deducción será del 2 por 100 en 2015 y del 5 por 100 en 2016. Esta deducción también pueden aplicarla los contribuyentes que se acogieron a la actualización de balances en 2013, que no empiezan a amortizar la diferencia de actualización hasta 2015 y siguientes.

### Pérdidas por deterioro

Las pérdidas por deterioro de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de renta fija dejan de ser deducibles, pudiéndose incorporar las mismas a lo largo la vida útil restante del activo si éste se amortiza.

En definitiva, a partir de 2015 solo serán deducibles los deterioros de existencias<sup>4</sup> y de insolvencias de deudores. En este último caso la deducibilidad, como ya ocurría, depende de que se cumplan ciertas circunstancias.

A partir de 2015 se regulan situaciones que abren la posibilidad de deducir el gasto por insolvencias como por ejemplo cuando el deudor es un ente público y se reclama la deuda a través de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía. Si el deudor es una persona o entidad vinculada, será deducible el deterioro contable por insolvencia cuando aquél se encuentra en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación.

### Nueva calificación de ciertos activos que pasan a calificarse como fondos propios

La norma fiscal se adecua a la legislación mercantil para considerar que ciertos productos financieros tienen la calificación de fondos propios y no de pasivos financieros, como se consideran contablemente. Este cambio tiene gran trascendencia tributaria porque la retribución de los productos considerados como fondos propios no es fiscalmente deducible.

Por ejemplo, aunque desde el punto de vista contable las acciones sin voto o las acciones rescatables son pasivos financieros, la fiscalidad los considera fondos propios, de tal manera que el gasto financiero que se produce en la entidad que remunera estos valores no es fiscalmente deducible.

Además, los préstamos participativos otorgados, a partir de 20 de agosto de 2014, por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, son fondos propios desde el punto de vista fiscal. En consecuencia, los intereses generados por dichos préstamos no serán deducibles y se calificarán como dividendos con derecho a exención en su caso.

---

<sup>4</sup> Antes de 2015 si la empresa tenía como objeto social la actividad productora de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales y dotaba un deterioro de sus existencias, debía probar tal deterioro en el caso de que éste se hubiera producido antes del plazo de 2 años desde que se pusieron en el mercado dichas existencias. En caso contrario el gasto era fiscalmente deducible sin necesidad de probar tal deterioro.

### Gastos de atenciones a clientes y proveedores

Los gastos por atenciones a clientes y proveedores siguen siendo deducibles, pero con el límite anual del 1% del importe neto de la cifra de negocios<sup>5</sup>.

### Las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección

Aunque siguen sin ser deducibles las retribuciones de consejeros y administradores percibidas por el ejercicio del cargo si la remuneración no figura en Estatutos, se deja de considerar liberalidad, siendo por tanto el gasto deducible, la retribución de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral.

El legislador ha desactivado desde el punto de vista fiscal la “teoría del vínculo” por la que la jurisprudencia viene entendiendo que las funciones de un cargo de alta dirección, que además es consejero o administrador, quedan subsumidas en las de administrador. Por ello no se permitía la deducción de las remuneraciones de estos contratos si los desempeñaba un administrador cuyo cargo fuera gratuito según los estatutos sociales. Con esta modificación, aunque el cargo de administrador fuera gratuito, si un consejero cobra como tal y, además, por un cargo de alta dirección, la primera retribución no será deducible para la entidad, pero sí la segunda.

### Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

Para que no sea deducible el propio gasto tiene que ser ilícito, como es un soborno.

### Otros gastos no deducibles

No son deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingresos o, generando un ingreso, éste se encuentre exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.

### Gastos financieros

Por un lado, se establece una nueva limitación a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren con apalancamiento participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida es objeto de una fusión con la que adquirió las participaciones, no acogida al régimen especial, o pasa a formar grupo con la adquirida (son las denominadas operaciones LBO).

Por otro lado, se elimina el horizonte temporal, establecido en 18 años, en el que se podían compensar los gastos financieros no deducidos por la limitación del 30% del beneficio operativo, siendo siempre deducibles hasta 1 millón de euros.

### Operaciones vinculadas

---

<sup>5</sup> No hay que confundir las atenciones a clientes o proveedores con promociones de ventas cuya deducibilidad no se ve limitada.

Para que se produzca el supuesto de vinculación socio-sociedad, el porcentaje mínimo de participación ha de ser el 25%, en lugar del 5% como con la norma anterior.

Aunque siguen considerándose partes vinculadas una sociedad y sus consejeros y administradores, no existe tal vinculación en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones. Por lo tanto, cualquiera que sea la remuneración que se pacte entre la sociedad y los administradores por el ejercicio de sus funciones, se entenderá que está valorada a mercado y dicha operación no se tendrá que documentar especialmente por no ser una operación vinculada.

En cuanto a la norma de seguridad para sociedades de profesionales, se flexibilizan los requisitos exigidos para aplicarla. En el apartado 4.5 desarrollamos este punto con más detalle.

Con respecto al ajuste secundario se prevé que no se le dé ese tratamiento a las rentas puestas de manifiesto por la diferente valoración dada por las partes con respecto al valor de mercado cuando las personas vinculadas se restituyan la diferencia, debiendo producirse dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación del ajuste secundario.

#### Exención para eliminar la doble imposición interna e internacional

Si se cumplen una serie de requisitos, la doble imposición interna se corregirá por el método de exención, en lugar de por el método de deducción como se venía haciendo hasta ahora.

✓ Doble imposición económica interna:

- Si lo percibido son dividendos quedarán exentos cuando se tenga una participación directa o indirecta en la entidad que reparte el dividendo como mínimo del 5 por 100, o que el valor de adquisición de la participación sea igual o mayor a 20.000.000€ y se poseen ininterrumpidamente durante, al menos, 1 año, si bien este plazo se puede cumplir después de percibir el dividendo.
- Los requisitos anteriores también deben cumplirse cuando el beneficio proviene de la transmisión de participaciones. En este punto la novedad consiste en que la exención se aplicará por todo el beneficio obtenido, sin distinguir la parte de renta correspondiente a reservas o plusvalías tácitas.<sup>6</sup>

✓ Doble imposición económica internacional:

- Tanto si se trata de beneficios obtenidos por la percepción de dividendos como por transmisiones de participaciones la novedad, respecto de la norma anterior, es que si no se tiene al menos un 5 por 100 de participación directa o indirecta en la entidad en la que se obtienen los ingresos financieros, se entiende cumplido el requisito si se tiene un valor de adquisición de la participación como mínimo de 20.000.000€. Se exige

---

<sup>6</sup> Excepto en el caso de transmisión de participación en una patrimonial, en el que no se deja exenta la parte de plusvalía tácita, tal y como ya indicamos en el apartado correspondiente a las entidades patrimoniales.

también, como en la exención para evitar la doble imposición interna, el mantenimiento de 1 año.

- Además se exige que la entidad extranjera que reparte el dividendo haya estado sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza análoga o idéntica a nuestro impuesto, con un tipo nominal mínimo del 10 por 100 en el ejercicio en el que se obtuvieron los beneficios que se reparten, bastando que la filial esté radicada en un país con el que España tenga suscrito Convenio para evitar la doble imposición, con cláusula de intercambio de información. Si este último requisito no se cumpliera, no será posible aplicar la exención, pero en caso de distribución de beneficios sí se podrá aplicar la deducción del impuesto efectivamente satisfecho por la filial, siempre que se cumplan, claro está, los requisitos de participación, o valor de adquisición y mantenimiento.

#### ✓ Doble imposición jurídica

A partir de 2015 se permite deducir como gasto la parte del impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir en cuota, pero para ello se exige que provenga de realizar actividades económicas en el extranjero.

#### Reserva de capitalización

Es un incentivo fiscal por el que se puede reducir la base imponible del Impuesto, la que resulta después de realizar los ajustes extracontables, como máximo en el 10 por 100 del incremento de los fondos propios, sin que la cuantía resultante pueda superar el 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción. Las cantidades no reducidas por insuficiencia de base pueden aplicarse en los 2 años siguientes. Es obligatorio mantener el incremento de los fondos propios desde el cierre del período impositivo durante 5 años y, además, dotar una reserva indisponible durante el mismo plazo<sup>7</sup>.

No se computan entre los fondos propios, a efectos de esta reserva, entre otras partidas: los resultados del ejercicio, las aportaciones de socios, las ampliaciones de capital por compensación de créditos y por operaciones de reestructuración, las reservas legales o la de nivelación.

Si se utiliza este incentivo en 2015, se debe de dotar la reserva indisponible, reclasificando reservas en el plazo que establece la legislación mercantil para aprobar las cuentas anuales de 2015 (DGT [V4127-15](#))

#### Compensación de bases imponibles negativas

Todavía en 2015 el límite será como el aplicable en ejercicios iniciados antes de la reforma, del 25 o del 50 por 100 de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, según que el importe neto de la cifra de negocios de la entidad, en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio, supere los 60.000.000€ ó 20.000.000€, respectivamente, si

---

<sup>7</sup>No se entiende dispuesta en caso de separación del socio, que se elimine por una operación de reestructuración o que se tenga que aplicar por establecerlo así una norma de carácter legal.

bien, como mínimo, podrá compensar 1 millón de euros (DGT [V1057-16](#)). En 2016 el límite será del 60 por 100 de la base previa a la reducción por reserva de capitalización (70 por 100 en 2017 y siguientes).

Se suprime el límite de 18 años para compensar bases negativas, pudiéndose aplicar sin límite temporal las pérdidas pendientes al inicio de los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2015.

Se endurece la norma que evita que una sociedad pueda compensar las bases impositivas que ha generado cuando la mayoría del capital se adquiere por una persona o entidad que posea un porcentaje inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa y pasa a tener mayoría sola o conjuntamente con personas o entidades vinculadas.

Se establece un nuevo plazo de prescripción para comprobar o investigar bases impositivas negativas por la Administración, de 10 años, aplicable también a las deducciones pendientes de aplicar en la cuota del Impuesto. Una vez pasado este plazo, el contribuyente solo deberá acreditar que las bases que pretende compensar resultan procedentes, así como su cuantía, exhibiendo la liquidación y la contabilidad, teniendo que probar que se han depositado las cuentas en el Registro Mercantil.

### Tipos impositivos

	<b>2015</b>
Tipo general	28%
Entidades dedicadas a exploración e investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos	33%
Entidades de crédito	30%
Entidades de nueva creación (primer período con base imponible positiva y el siguiente) hasta 300.000€ y más	15%-20%
Entidades con cifra de negocios inferior a 5 millones€, con plantilla inferior a 25 empleados que tributen al tipo general y creen o mantengan empleo: hasta 300.000€ y más	25%
Empresas de Reducida Dimensión (cifra negocio inferior a 10 millones de€) hasta 300.000€ y más	25%-28%
Entidades parcialmente exentas	25%
Entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002	10%
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	28%
Cooperativas de crédito y cajas rurales: resultados cooperativos y extracooperativos	25-30%
Cooperativas fiscalmente protegidas: resultados cooperativos y extracooperativos	20-25%
SICAV, FII, SII y Fondo de regulación del mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%

### Desaparecen las siguientes deducciones

- ✓ Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
- ✓ Deducciones medioambientales.
- ✓ Deducción de formación.
- ✓ Deducción por inversión de beneficios.
- ✓ Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Los importes pendientes de deducir por insuficiencia de cuota al comienzo del primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2015, por estos beneficios fiscales, serán deducibles con los límites y requisitos de la normativa 2014, incluso incluyendo, a efectos del citado límite, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Para ese límite se tendrán en cuenta las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar de ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2015.

### Deducciones por I+D+i

Además de las actividades que se establecían en la norma anterior, se considerará también I+D la creación, combinación y configuración de software avanzado mediante “interfaces y aplicaciones” destinadas a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o sustancialmente mejorados.

Asimismo cambia el concepto de innovación, que incluirá los proyectos de demostración inicial relacionados con la animación y los videojuegos.

### Deducciones de producciones cinematográficas, televisivas y de espectáculos en vivo

Se mejora estableciendo un porcentaje de deducción del 20 por 100 para 1.000.000€ de base y un 18 por 100 para el exceso, limitando la cuantía de la deducción a 3.000.000€ sin distinguir al productor del coproductor.

Se regula una deducción para productores registrados en España que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras, y que realicen gastos en territorio español, con un porcentaje del 15 por 100 de los mismos.

Se establece una nueva modalidad de deducción por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, con un porcentaje del 20 por 100 y un límite máximo de deducción de 500.000€ anuales.

### Régimen especial de arrendamiento de viviendas

Se suprime la bonificación especial del 90 por 100 cuando se arriendan viviendas a discapacitados que se hubieran adaptado a las discapacidades.

### Régimen de consolidación fiscal

Podrán formar parte del grupo las sociedades españolas, dependientes de una extranjera, que no resida en paraíso fiscal.

En la extinción del grupo fiscal, las eliminaciones pendientes de compensación se integrarán en la base imponible individual de las entidades que formaban el mismo, en lugar de integrarse en la base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que fuera aplicable el régimen de consolidación.

El cálculo de la base imponible del grupo fiscal se determinará a nivel de grupo, así como el límite de los gastos financieros deducibles, la reducción por las reservas de capitalización y nivelación o la compensación de bases imponibles negativas.

### Régimen especial de reestructuración

Ya no se opta a la aplicación del régimen, sino que se aplica cuando se realizan las operaciones correspondientes, si bien se obliga a comunicar a la Administración la realización de las mismas, y en dicha comunicación se puede optar por no aplicarlo.

La Administración tributaria tendrá la posibilidad de determinar que no se aplique parcialmente el régimen y de regularizar parcialmente por la ventaja fiscal obtenida. Anteriormente, si la Administración comprobaba que no se debía aplicar, por ejemplo por no existir motivo económico válido, se gravaban todas las plusvalías, y se producían los hechos imponibles de la imposición indirecta. Así, con la nueva ley solo se anula la ventaja fiscal indebidamente obtenida.

Las bases negativas, cuando se transmite una rama de actividad, también se transmiten a la adquirente, mientras que con la norma anterior, ello solo sucedía si la sucesión lo era a título universal.

### Transparencia Fiscal Internacional

Si bien se sigue configurando de forma similar a la aplicable con la anterior normativa, si la participación es cuando menos del 50 por 100 conjuntamente con personas o entidades vinculadas, y la tributación es inferior al 75 por 100 del impuesto español, se tendrán que imputar al contribuyente todas las rentas positivas obtenidas por la filial cuando la participada es una entidad que no dispone de la correspondiente organización de medios materiales y personales (pueda cumplirse con medios a nivel de grupo art. 42 del Código de Comercio) para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Si no es una entidad inactiva, se deberán integrar todas las rentas pasivas (muchas más de las que se integraban con la norma antigua) derivadas de inmuebles, los intereses y determinados dividendos, seguros, propiedad intelectual e industrial, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento y subarrendamiento de negocios y minas, así como algunas rentas empresariales entre entidades del grupo mercantil.

No se integrarán rentas procedentes de entidades holding cuando no superen el 15 por 100 de las rentas de la entidad, las que se correspondan con gastos que en España no son deducibles ni las de Instituciones de Inversión Colectiva armonizadas.

### Empresas de reducida dimensión

Se suprime la libertad de amortización para bienes de escaso valor, al establecerse con carácter general, si bien con otros límites, como hemos visto en el apartado dedicado a la amortización.

Desaparece la amortización acelerada para los bienes en los que se materializó la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Se crea una reserva de nivelación, compatible con la reserva de capitalización, que consiste en reducir de la base imponible hasta en un 10 por 100 de la misma, con un máximo absoluto de 1.000.000€ en el año. Si el contribuyente tiene una base negativa en los cinco ejercicios siguientes, se reduce la misma en el importe de la minoración aplicada por esta reserva y, en caso contrario, las cantidades minoradas se suman a la base positiva del quinto año, actuando en este caso como un simple diferimiento.

Al igual que ocurre con la reserva de capitalización se deberá dotar una reserva indisponible<sup>8</sup> por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad<sup>9</sup>.

Si se incumplen los requisitos para su aplicación se deberá de regularizar integrando, en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5%, junto con los intereses de demora correspondientes.

### Entidades parcialmente exentas

Estarán exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. Este último inciso es una aclaración que ahora se incluye en la ley pero que anteriormente había interpretado la doctrina administrativa.

No deberán presentar declaración los contribuyentes acogidos al régimen especial de entidades parcialmente exentas cuando los ingresos totales no superen 75.000€ anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000€ anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

### Régimen de entidades tenencia de valores extranjeros (ETV's)

Se eleva a 20.000.000€ el importe mínimo de la inversión necesario para poder aplicar el régimen cuando no se posee el 5 por 100 de participación en una entidad (antes 6 millones).

### SOCIMI's (con efectos a partir de 01-01-14)

---

<sup>8</sup> No se entiende que se dispone de la reserva en los casos de separación del socio, eliminación de la misma por una operación de reestructuración o si se aplica por disponerlo una norma de carácter legal.

<sup>9</sup> Se dotará cuando la Junta General resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio (DGT [V4127-15](#)).

No habrá que retener sobre los dividendos que paguen estas entidades cuando la perceptora también tribute por este régimen especial.

#### Régimen especial del mecenazgo

Se incrementan los porcentajes de deducción por donativos de las personas jurídicas y en especial de las donaciones fidelizadas.

Deducción del 35 por 100 de la base de la deducción. No obstante, si en los 2 períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.

	2014	<b>2015</b>	2016
Donaciones en general	35,00%	<b>35,00%</b>	35,00%
Donaciones plurianuales (3 años a la misma entidad)	-	<b>37,50%</b>	40,00%
Límite deducción base liquidable	10,00%	<b>10,00%</b>	10,00%

## 4. Algunos aspectos a tener en cuenta

### 4.1. 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

- ✓ Gastos contables derivados de multas, sanciones, donaciones o donativos.
- ✓ Gasto por el Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ Gasto del administrador cuyo cargo retribuido no figura en estatutos.
- ✓ Gastos por liberalidades y atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.
- ✓ Deterioros contables a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, estos últimos si se cumplen ciertos requisitos sí serán deducibles.
- ✓ 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.
- ✓ Por imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo si no lo permite la norma fiscal (art. 11.3).
- ✓ Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- ✓ Recuperación de la libertad de amortización practicada en ejercicios anteriores.
- ✓ Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial de imputación de las mismas.
- ✓ Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad.
- ✓ Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30% del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.
- ✓ Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes y derechos registrados en contabilidad (solo efectúa el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- ✓ Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- ✓ Rentas negativas obtenidas de un establecimiento permanente en el extranjero, excepto las producidas en la transmisión del mismo o por cese de actividad.

#### Ajustes negativos

- ✓ Libertad de amortización.
- ✓ Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueran deducibles en aquellos.

- ✓ Pérdidas por deterioro contabilizadas en ejercicios anteriores, que no se pudieran deducir, y que revierten en el ejercicio al ritmo de la amortización, porque se transmiten o porque se produce la pérdida definitiva.
- ✓ Operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no por contabilidad.
- ✓ Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos.
- ✓ Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- ✓ Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- ✓ Operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión.
- ✓ El 50 por 100 de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- ✓ Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- ✓ Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box).
- ✓ Rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente si se cumplen determinados requisitos.

## **4.2. Cuantificación de ingresos y beneficios**

Es importante tener a mano la cuantía de los ingresos y de los beneficios empresariales dado que estas magnitudes se utilizan por el legislador para regular diferentes incentivos fiscales, como por ejemplo si la entidad puede acogerse al régimen especial de empresas de reducida dimensión, el importe a satisfacer por los pagos fraccionados, el límite a aplicar en el caso de compensación de bases imponibles negativas o de los gastos financieros deducibles.

### Importe neto de la cifra de negocios

Es la magnitud utilizada para determinar si una entidad puede beneficiarse del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD) cuando es inferior a 10.000.000€ en el período impositivo inmediatamente anterior.

También constituye uno de los límites, 5.000.000€ en el propio ejercicio, que tienen que cumplir las sociedades para que en 2015 puedan aplicar los tipos de 20-25 por 100 si mantienen empleo respecto a los 12 meses anteriores al primer ejercicio iniciado en 2009.

### Beneficio operativo

Como se limita la deducción de los gastos financieros que excedan de 1.000.000€, al 30 por 100 del beneficio operativo, conviene tener presente esta magnitud contable.

### Volumen de operaciones

Es preciso conocerla para determinar si una entidad se califica como gran empresa o no, lo cual tiene incidencia en aspectos como el cálculo de los pagos fraccionados o en la limitación a la compensación de bases imponibles negativas en el ejercicio 2015.

El volumen de operaciones viene definido en la Ley del IVA, de forma que sólo deberán computarse las operaciones corrientes realizadas, excluyendo las ventas de inmuebles y de bienes de inversión, así como las operaciones financieras.

### 4.3. Imputación temporal de gastos e ingresos

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

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

	<b>Declaración complementaria/rectificativa</b>	<b>Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo</b>
Cambio de criterio contable	<b>NO</b>	<b>SI</b>
Cambio de estimación contable	<b>NO</b>	<b>NO</b>
Errores contables	<b>SI</b>	<b>NO</b>
Errores en los ajustes fiscales	<b>SI</b>	<b>NO</b>
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	<b>NO</b>	<b>SI</b>
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para HP	<b>NO</b>	<b>NO</b>
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para HP	<b>SI</b>	<b>SI</b>
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	<b>SI</b>	<b>SI</b>

#### Ventas realizadas por empresas promotoras

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

### Ingresos por prestaciones de servicios

Los ingresos por prestaciones de servicios se contabilizan cuando puedan valorarse con fiabilidad y sea probable que la empresa perciba los beneficios de la transacción, por el método del porcentaje de realización. Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables. La fiscalidad acepta el registro contable.

### Ingresos procedentes de reclamaciones

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

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

### Operaciones a plazos

Como a partir de ahora cualquier operación puede acogerse a esta regla especial de imputación fiscal del beneficio contable, habrá que ser cuidadoso con el ajuste extracontable que se haga, ya que la contabilidad en ocasiones, como ocurre con las prestaciones de servicios, reflejará el ingreso y no la renta de la operación, que es la que se difiere. Además, en caso de endoso, descuento o cobro anticipado, la renta se entenderá obtenida en dicho momento.

Cuando se aplica esta norma especial y se produce el impago de uno de los plazos se deberá realizar el ajuste extracontable positivo en el ejercicio de exigibilidad del cobro si bien, cuando en el mismo ejercicio se reclame judicialmente el importe, en su caso podrá ser deducible el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado (DGT N° [V2018-12](#)).

Si la entidad transmitió en 2014 una participación quedando parte del precio retenido por garantía y otra parte sujeto a condición suspensiva, tenga en cuenta que la parte del precio aplazado por garantía es una operación a plazo y se integrará en la base imponible cuando se cobre y no cuando sea exigible aplicando, en su caso, la deducción para evitar la doble imposición, tomando el tipo de gravamen de 2014. La parte del precio retenida por la condición suspensiva no se trata de una renta obtenida en el momento de la transmisión, al quedar condicionada a un hecho futuro. Cuando la renta sea exigible, a partir de 2015 será cuando se integre (DGT [V2772-15](#)).

### Subvenciones de capital y de explotación

Cuando la entidad contabiliza una subvención de capital para financiar ciertas inversiones empresariales, desde el punto de vista fiscal el ingreso se imputará a medida que se computa

la amortización del activo financiado. Si el activo subvencionado no se amortiza, por ejemplo un terreno, el ingreso se imputará cuando sea dado de baja el activo en cuestión.

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

#### Renta no declarada en el modelo 720 y descubierta por la Administración tributaria

Si la sociedad no contabilizó en su día un bien adquirido en el extranjero y/o lo ha declarado en dicho modelo fuera de plazo, deberá entender que el activo ha sido adquirido con cargo a renta no declarada e imputarlo al período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2012 por el valor de adquisición.

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

Si una entidad ha transmitido en 2014 un inmueble de naturaleza urbana, que hubiera sido adquirido a título oneroso, entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100.

No resultará de aplicación esta exención parcial cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

### **4.4. Valoración especial de determinadas operaciones**

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

A continuación recogemos algunos ejemplos en los que van a surgir diferencias positivas en el momento de producirse el hecho imponible siempre que se trate de operaciones no monetarias.

#### Bienes transmitidos o adquiridos a título lucrativo

Por un lado, para la entidad que dona se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por diferencia entre el valor neto contable del activo transmitido y su valor de

mercado y otra por el gasto contable registrado en la operación que no es fiscalmente deducible<sup>10</sup>.

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

#### Bienes aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.

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

Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo en una sociedad que se constituye, o ya constituida, en la que se reciben a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable (BOICAC N° 74) 11.

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

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

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

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

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

El socio minorará el valor de adquisición de la participación en el valor de mercado de los elementos recibidos y el exceso, si lo hubiera, tributa<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Si la donación se realiza a alguna entidad acogida a la ley 49/2002, de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se podrá tener derecho a una deducción en la cuota del Impuesto, tal y como veremos en el apartado correspondiente a las deducciones.

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> Si se trata del socio de una SICAV, el valor de mercado del bien o derecho recibido tributa con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición hasta el momento de la reducción.

### Bienes transmitidos por distribución de beneficios

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

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

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

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

El socio hará un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada. Sin perjuicio de que aplique el régimen especial de reestructuración. En este caso no se realizará ningún ajuste extracontable ya que se difiere la plusvalía a una tributación futura<sup>13</sup>.

### Bienes adquiridos por permuta

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

### Bienes adquiridos por canje o conversión

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

### Cambios de residencia

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

## **4.5. Operaciones vinculadas**

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

### Perímetro de vinculación

- ✓ Una entidad y sus socios o partícipes si se tiene, al menos, un 25% de participación.

---

<sup>13</sup> Se aplique o no el régimen especial de reestructuración empresarial es necesario comunicar la operación a la Administración tributaria pues el no hacerlo conlleva a una sanción mínima de 10.000€.

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

### Métodos para valorar estas operaciones

Para llegar al valor de mercado habremos de aplicar uno de los cinco métodos de valoración que prevé la norma fiscal sin que ninguno sea prevalente frente a otros<sup>14</sup>:

- ✓ Precio libre comparable.
- ✓ Coste incrementado.
- ✓ Precio de reventa.
- ✓ Distribución del resultado.
- ✓ Margen neto.

### Obligación de documentación

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

Las empresas cuya cifra de negocio no supere los 45.000.000€ deberán elaborar una documentación simplificada<sup>15</sup> y si, además, se trata de una empresa de reducida dimensión, la documentación se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas entidades no deberán aportar los comparables obtenidos ni el valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

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

---

<sup>14</sup> En ejercicios iniciados en 2014 y anteriores, los tres primeros eran prevalentes frente a los demás.

<sup>15</sup> Consistirá en una descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas. El nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación. Identificación del método de valoración utilizado y los comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado

- ✓ Con contribuyentes empresarios que determinen las rentas en el IRPF por el método de estimación objetiva y tengan una participación mínima, de al menos, de un 25 por 100 en la entidad.
- ✓ Transmisión de negocios.
- ✓ Transmisiones de participaciones en cualquier tipo de entidad no admitida a negociación o admitida en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- ✓ Operaciones sobre intangibles
- ✓ Transmisión de bienes inmuebles.

### Norma de seguridad para sociedades profesionales

Si es socio de una sociedad que presta servicios profesionales y no quiere que la Administración pueda discutirle la valoración de las retribuciones que obtiene de la entidad por prestar servicios profesionales a la misma, acójase a esta norma. La puede aplicar cualquier tipo de entidad<sup>16</sup> que cumpla todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- ✓ Más del 75% de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y se cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- ✓ El porcentaje que el importe de las retribuciones de los socios profesionales ha de representar, sobre el resultado previo a la deducción de sus retribuciones es del 75% (antes de 2015 se establecía en el 85%).
- ✓ Las retribuciones de cada socio deben ser superiores a 1,5 veces por la media de los salarios que cobren el resto de trabajadores con funciones análogas (antes tenía que ser el doble). Si la entidad no tiene empleados, la retribución debe ser igual o mayor a 5 veces el IPREM.

### Ajuste secundario

Desde 2015 se puede evitar la regularización del ajuste secundario si antes de que la Administración tributaria emita una liquidación las partes se restituyen los importes que dan lugar al ajuste secundario.

Por ejemplo, si un socio de una sociedad, con participación del 30%, presta servicios a la misma, asignándose una retribución anual de 240.000€ que, posteriormente, queda fijada en 90.000€ por la Inspección y aceptada por el contribuyente, no se realizarán los ajustes secundarios (sí los primarios: menores gastos de personal de la entidad y menores ingresos de trabajo en el socio) si el socio restituye a la sociedad 150.000€.

### Otras cuestiones

---

<sup>16</sup> Hasta el año 2015 solo podían aplicar esta norma los contribuyentes que tuvieran la condición de empresas de reducida dimensión.

Si una sociedad ha prestado varios servicios conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas y no es posible individualizar los servicios, se permite, al objeto de cuantificar el gasto deducible atribuible a cada una de las partes vinculadas, la distribución de la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con un criterio razonable de reparto.

Recuerde que en un procedimiento administrativo cuando la corrección de valor no es el único hecho comprobado, la propuesta de liquidación de la corrección de valor deberá de documentarse en un acta distinta de las que deban formalizarse por el resto de los hechos imposables investigados.

Cuando la liquidación por comprobación de operaciones vinculadas adquiere firmeza, la Administración tributaria estará obligada a regularizar la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado firme, reconociendo, si corresponden, los intereses de demora.

#### **4.6. Exención para evitar la doble imposición**

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

##### Sociedad de la que se recibe el dividendo participa en otras filiales

En estos casos hay que ver la naturaleza de los ingresos obtenidos por la participada. Si la misma es dominante de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y consolida cuentas, los ingresos se ven a nivel de ese grupo. Se pueden distinguir las siguientes situaciones:

- ✓ Los ingresos financieros (procedentes de dividendos y de transmisiones de participaciones de las filiales) respecto del total no superan el 70 por 100: en este caso olvídense de la naturaleza de dichos ingresos y aplique la exención por todos los dividendos recibidos de su filial.
- ✓ Los ingresos financieros respecto del total superan el 70 por 100: también se aplicará la exención si la entidad forma parte de un grupo mercantil que presenta cuentas consolidadas con todas las filiales pero, si no es el caso, se podrá aplicar la exención solo si la participación indirecta en todas las filiales alcanza, al menos, el 5 por 100. En caso de que dicho porcentaje se alcance solo en alguna de las filiales, la exención se aplicará por la parte de dividendos recibidos de dichas entidades<sup>17</sup>.
- ✓ El valor de adquisición mínimo de 20 millones de euros, como alternativa a la participación mínima del 5 por 100, queda reservado para cumplir el requisito en

---

<sup>17</sup> Aunque la participación indirecta en alguna filial no alcance el 5%, también podrán dejarse exentos los dividendos de la participada en esa parte si se prueba que la misma los integró sin exención o deducción.

participaciones directas, pero no sirve para cumplirlo en participaciones indirectas en filiales de segundo o ulterior nivel (DGT [V3404-15](#)).

- ✓ En caso de participaciones en entidades no residentes, cuando la entidad que reparte el dividendo tenga más del 70 por 100 de sus ingresos provenientes de dividendos o de rentas obtenidas en la transmisión de participaciones, para aplicar la exención, además de tenerse que cumplir con el porcentaje mínimo de participación indirecta, se ha de cumplir con la condición de que esas subfiliales estén sometidas a un impuesto análogo con tipo nominal mínimo del 10 por 100.

#### Régimen transitorio

Si la adquisición de las participaciones de entidades residentes se produjo en períodos impositivos iniciados antes de 2015, los dividendos percibidos, en principio, tendrán derecho a la exención. Pero hay que tener en cuenta que la distribución de los beneficios acumulados o de las plusvalías tácitas, generadas antes de la adquisición de la participación, no se considera renta y minoran el valor de adquisición de la participación. En este caso 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](#))

### **4.7. Amortizaciones**

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

#### Amortización por tablas

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

Se entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponda a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó este hecho para compensar bases imponibles negativas o aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.

A la hora de aplicar la libertad de amortización, se tendrá en cuenta siempre la amortización contabilizada como amortización fiscal mínima. No es posible, por lo tanto, en virtud de una libertad de amortización hacer un ajuste extracontable negativo por la totalidad de la inversión (DGT [V2016-12](#)).

### Situaciones a detectar en 2015 si se aplica el método de tablas

- ✓ Contribuyentes que venían aplicando contablemente los porcentajes de amortización fiscal y lo sigan haciendo conforme a la Ley, pero estas han cambiado. En este caso la empresa recalculará sus nuevas cuotas de amortización contable a partir de 2015 e informará en la memoria sobre dicho cambio de estimación contable si provocara efectos significativos sobre las cuentas anuales en el ejercicio actual o posteriores.
- ✓ Contribuyentes que van a seguir aplicando contablemente los anteriores porcentajes de amortización fiscal, es decir, no los adaptan a los previstos en la actual ley. En este supuesto puede ocurrir que la antigua cuota quede dentro del intervalo establecido en la nueva normativa y siga siendo todo el importe deducible. Pero puede suceder que la nueva cuota contable supere la máxima fiscalmente deducible con las nuevas tablas, con lo que se pondría de manifiesto una diferencia temporaria, pero sin tratarse de ningún cambio en las estimaciones contables.
- ✓ Contribuyentes que antes de la reforma no aplicaban los mismos porcentajes desde el punto de vista contable y fiscal, motivo por el cual surgían diferencias temporarias, deducibles o imponibles. Lo que ahora puede variar es su importe, así como el origen o la reversión pero, entendemos, que tal variación tampoco supone un cambio en las estimaciones contables.

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

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

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

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

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

Cuando se trate de activos que no son puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo. Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.

Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente. No se consideran elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a 10 años.

### Amortización según porcentaje constante

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

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

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

#### Mejoras y renovación de inmovilizados

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

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

#### Libertad de amortización

- ✓ Elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Edificios afectos a I+D lineal en 10 años.
- ✓ Gastos de I+D activados como inmovilizado intangible (salvo amortización de elementos que aplican libertad de amortización).
- ✓ Elementos del inmovilizado material nuevos cuyo precio de adquisición sea inferior a 300€, con límite anual de 25.000€.
- ✓ Adquisición de activos mineros (regulado en el régimen especial).
- ✓ Elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las S.A. Laborales y de las S.L. Laborables, afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de su calificación como tales (también se aplica a los mismos activos de explotaciones asociativas prioritarias según Ley 19/1995).

#### Plan especial de amortización

Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un plan especial de amortización para cualquier tipo de activo. La solicitud podrá efectuarse durante toda la vida útil del inmovilizado. Si la Administración tributaria no contesta en un plazo de 3 meses se entiende estimado el plan de amortización propuesto por el contribuyente<sup>18</sup>.

## **4.8. Reversión de deterioros**

---

<sup>18</sup> Antes de 2015 las solicitudes solo se podían presentar dentro de los 3 meses posteriores al inicio del plazo de amortización. Si el activo se encontraba en construcción, durante el período de construcción.

Aunque ya no son deducibles los deterioros contables, salvo existencias e insolvencias de deudores, hay que prestar atención a la reversión a partir de este ejercicio de deterioros que en su día fueron fiscalmente deducibles. En estos casos hay que atender a la naturaleza del activo que revierte para determinar el momento temporal de imputación en la base imponible del Impuesto. A continuación recogemos la tributación de la reversión de los deterioros cuando el gasto fue fiscalmente deducible.

✓ Reversión de deterioros por inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

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

✓ Inmovilizado intangible con vida útil indefinida

Como en el caso anterior, la reversión del deterioro se integrará en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable, con el límite del valor fiscal del activo provocado por los ajustes negativos extracontables del 5-1% del precio de adquisición al no amortizarse<sup>19</sup>.

✓ Valores representativos de deuda

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

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

Se deberá integrar en la base imponible del Impuesto del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable, con independencia de que la reversión contable se registre en cuentas de patrimonio neto. Solo procederá dotar el deterioro si la inversión se ha calificado como disponible para la venta, pues si se ha calificado como mantenidos para negociar no existirá deterioro contable al valorarse a final de año por su valor razonable, valoración que también admite la fiscalidad.

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

Se deberá integrar en el período impositivo en el que los fondos propios al cierre superen a los del inicio, en proporción a la participación, con independencia de cuando el deterioro revierta contablemente. Además, cuando se repartan dividendos por el importe de los mismos se integrará la reversión del deterioro, excepto que la distribución no tenga la consideración de ingreso contable.

---

<sup>19</sup> A partir de 2016 habrá que hacer ajuste extracontable positivo, dado que se vuelven a amortizar, desde el punto de vista contable, estos activos intangibles: 10% contablemente y 5% fiscalmente.

	Deterioro contable	Deterioro fiscal		Ajuste (+)	
		2014	2015	2014	2015
I. Material	Valor neto contable – Valor recuperable	SÍ	NO	NO	SÍ
I. Intangible	Valor neto contable – Valor recuperable	SÍ	NO	NO	SÍ
Renta variable que cotiza	Precio compra - Valor cotización	NO	NO	SI	SI
Renta variable que no cotiza	Precio compra - PN + plusvalía tácita	NO	NO	SI	SI
Renta fija que cotiza	Valor Neto Contable –Valor cotización	SI (*)	NO	NO	SI
Renta fija que no cotiza	Valor Neto Contable -valor actual flujos	NO	NO	SI	SI
Participaciones empresas Grupo	P. compra -P. N + plusvalías tácitas	NO	NO	SI	SI
Existencias	Valor de mercado – Precio de compra	SI (**)	SI	NO	NO
Créditos comerciales	Dudas razonables en el cobro	SI (***)	SI (***)	NO	NO

(\*) Con el límite global de la cartera

(\*\*) La provisión dotada en el caso de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales hay que probar el deterioro si se dio el gasto antes de 2 años.

(\*\*\*) Es deducible si ha transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento de la obligación, el deudor esté en concurso o procesado en alzamiento de bienes o, bien, se haya reclamado judicialmente el crédito

## 4.9. Gastos financieros

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

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

### Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles, con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio, aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€<sup>20</sup>.

No se tienen en cuenta los siguientes gastos financieros: los correspondientes al deterioro de valor de créditos, los que surgen por las diferencias de cambio y coberturas financieras, salvo

<sup>20</sup> Son gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los del punto anterior, esto es, los ocasionados por compra de participaciones que no son deducibles.

que se encuentren directamente vinculadas con el endeudamiento, ni los derivados de contratos de las cuentas en participación.

No se tienen en cuenta los ingresos financieros que formen parte del beneficio operativo, como es el caso de los de las entidades holding, de manera que, aquellos ingresos financieros (cupones, intereses...) devengados, procedentes de la financiación concedida a las entidades participadas, no se considerarán como parte integrante del beneficio operativo sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.

#### **4.10. Provisiones para gastos**

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

##### Retribuciones a largo plazo al personal

Incluyen las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como las correspondientes a planes de prejubilación. Solamente son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las realizadas a planes de previsión social empresarial siempre que:

- ✓ No sean fondos internos.
- ✓ Se imputen a los trabajadores.
- ✓ Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción.
- ✓ Se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

##### Actuaciones medioambientales

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

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

##### Por reestructuraciones

Solamente serán deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. Entre los no deducibles están los planes voluntarios de bajas incentivadas. El criterio administrativo es que dicha dotación a la provisión para cubrir el riesgo de una

posible indemnización futura, en caso de despido de un trabajador no es deducible, por no corresponder a una obligación cierta. Sí son deducibles las siguientes:

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

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

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

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

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

#### Provisión para impuestos

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

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

Respecto a dichos intereses de demora la Dirección General de Tributos ([Resolución de 4 de abril de 2016](#)) sale al paso de la controversia suscitada por la Administración tributaria que entendió no deducibles dichos intereses con la nueva norma. El Centro Directivo interpreta que con la ley nueva del Impuesto son deducibles porque son gastos financieros, sin perjuicio

de la limitación del 30% del beneficio operativo del ejercicio aunque, en todo caso, a partir de 2016, los gastos financieros son deducibles hasta 1.000.000€<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> El Centro Directivo aprovecha la Resolución para indicar que hay que tener en cuenta la norma de imputación temporal del art. 11.3, poniéndola en relación con lo comentado de la Resolución del ICAC, esto es, se pueden deducir los intereses registrados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio, con los límites apuntados de los gastos financieros, y los registrados en cuenta de Reservas, por corresponder a un error contable, si de ello no se deriva una tributación inferior (y aquí añadimos de nuestra cosecha que el criterio administrativo es que hay que tener en cuenta la prescripción), estando sometidos también, conjuntamente con el resto de gastos financieros del ejercicio, a los límites propios de estos.

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

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

#### **4.11. Bases imponibles negativas**

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

En la declaración de 2015 pueden ser compensadas las bases imponibles negativas generadas en el ejercicio 1997 y siguientes, pendientes de compensar el primer día del ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2015, según disposición transitoria trigésima quinta de la Ley.

##### Acreditación de las bases imponibles negativas

Si se tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar y podemos aplicarlas en este ejercicio, os recordamos que es necesario acreditar la procedencia y cuantía de las mismas, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación del ejercicio en el que se generaron, la contabilidad y los correspondientes soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Es obligatorio presentar la declaración, o que la Administración nos la haya reconocido en una liquidación, para poder ejercer el derecho a compensar la base imponible negativa.

##### Limitación a la compensación de bases imponibles negativas

En 2015 todavía se limita la compensación de las bases imponibles negativas solo para entidades que en los 12 meses anteriores al inicio de los periodos impositivos superen 6.010.120,04€ de volumen de operaciones<sup>22</sup>.

No se aplica la limitación cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- ✓ Si la cuantía no excede de 1.000.000€.
- ✓ Por el ingreso contable registrado a raíz de una quita o de una espera.
- ✓ Si se produce la extinción de la sociedad.
- ✓ Si se trata de entidades de nueva creación durante los tres primeros ejercicios en que se genera una base imponible positiva.
- ✓ Si el ingreso es consecuencia de una reversión correspondiente a un deterioro en participaciones en empresas no cotizadas.

En el siguiente cuadro se recogen los porcentajes máximos de las bases negativas que se pueden reducir de la base imponible del ejercicio 2015 previa a dicha compensación, que varían según el importe neto de la cifra de negocios de la entidad en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

---

<sup>22</sup> Antes de 2015 la restricción a la compensación de las bases negativas no era total dado que se reducía en la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios correspondientes a la participación adquirida y su valor de adquisición.

<b>Importe neto de la cifra de negocios en €</b>	<b>2015</b>
INCEN < 20.000.000	100,00%
20.000.000 < INCEN <= 60.000.000	50,00%
INCEN > 60.000.000	25,00%

En 2016 la limitación, por todas las entidades es del 60% de la base imponible previa a la aplicación de la reservada capitalización (del 70% en 2017 y siguientes).

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

Aunque, salvo alguna excepción, es la sociedad que genera la base negativa la que tiene derecho a compensar las pérdidas fiscales, el legislador regula una serie de supuestos que impiden que la entidad pueda compensar sus propias bases negativas. En concreto, cuando una persona o entidad con un porcentaje de participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base negativa, adquiere un porcentaje que le otorga la mayoría del capital, se prohíbe la compensación de las bases negativas generadas con anterioridad a la adquisición cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias

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

### Otras cuestiones

- ✓ Si en 2015 compensó bases imponibles negativas de ejercicios anteriores sepa que la compensación no es definitiva hasta que no transcurra el período de prescripción de 10 años para comprobar dichas bases por la Administración.
- ✓ Si se detecta que hay bases imponibles negativas que no han sido declaradas y, por lo tanto, no son susceptibles de ser compensadas, se podrá solicitar rectificación de la autoliquidación para que se reconozcan dichas bases si los ejercicios aún no han prescrito.
- ✓ Puede ser interesante compensar la mayor cantidad de bases imponibles negativas en 2015, dado que el tipo de gravamen de 2016 es inferior.
- ✓ Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15%, puede ser interesante no compensar las bases negativas en los dos primeros años y aplazar dicha compensación a partir del tercer año que ya tributará al tipo general.

#### 4.12. Tipos de gravamen

Para 2015 se aplican los siguientes:

Entidad	Tipo %
Entidades de Crédito	30
Hidrocarburos	33
General	28
Entidades de reducida dimensión	25 -28
Micropymes	25
Entidad de nueva creación	15
Cooperativas fiscalmente protegidas	20
Cajas rurales, mutuas de seguros, cooperativas de crédito y mutualidades de previsión social	25
Sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento	25
Entidades parcialmente exentas	25
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25
Entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002)	10
Sociedades y fondos de inversión	1
Fondos del mercado hipotecario	1
Fondos de pensiones	0
Entidad Zona Especial Canaria (ZEC)	4
SOCIMI	

##### Entidades de nueva creación

El tipo del 15% se aplica solo en el primer período impositivo en que la entidad obtenga beneficio y en el siguiente, por lo que se perderá el tipo reducido en ese segundo período si no se obtiene beneficio.

No se entiende iniciada una actividad económica si la misma hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida a la entidad de nueva creación. Tampoco si la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la sociedad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50%. Además, no se considera entidad de nueva creación aquella que forme parte de un grupo mercantil.

##### Micropyme

Procederá el tipo del 25% si el importe neto cifra de negocios de 2015 es igual o inferior a 5.000.000€, elevándose al año si la entidad es de nueva creación o alguno de los períodos impositivos es inferior al año.

A final de año la plantilla media no puede ser superior a 25 empleados y debe ser igual o superior a la del período impositivo de 2008. Si en dicho año aún no se había constituido la entidad se tomará una plantilla de cero<sup>23</sup>.

Si es en 2015 cuando se ha constituido la empresa y la plantilla media no supera la unidad a final de año, puede aplicar el tipo reducido a condición de que en 2016 la plantilla media sea, al menos, igual o superior a 1.

### **4.13. Deducciones**

#### Deducción por inversión de beneficios

El período impositivo 2015 será el último en que podrá aplicarse este beneficio fiscal, siempre que en dicho año se haya producido alguna inversión con los beneficios generados durante 2014. Recordamos que el porcentaje de deducción es del 10 por 100 de los beneficios reinvertidos (5 por 100 si se aplicó el tipo 20-25 por 100 de micropymes).

#### Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Aunque esta deducción ha desaparecido, se seguirá rigiendo, para transmisiones realizadas en períodos iniciados antes de 1 de enero de 2015, por la norma anterior cuando la reinversión se realice en elementos aptos en 2015 y siguientes (recordamos que para aplicarla es preciso que la reinversión se realice en el plazo que va desde el año anterior a la puesta a disposición del elemento transmitido hasta los 3 años siguientes). La base de la deducción es el importe de la plusvalía puesta de manifiesto en la transmisión de los activos aptos que tributó en 2014 o anteriores, siendo el porcentaje de deducción del 12 por 100 en general o del 17% para entidades que tributaban al 35 por 100.

En el caso de deducción por reinversión con operaciones a plazo, el porcentaje de deducción del 12 y del 17 por 100 será del 10 y 15 por 100, respectivamente, para rentas integradas en 2015, y del 7 y 12 por 100 para rentas integradas en períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

#### Reducción del límite conjunto de deducciones empresariales

Para el período impositivo de 2015 existe un límite conjunto general en cuota, que se aplica a las deducciones por incentivos del Impuesto: 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, tratándose de deducciones en I+D+i, el límite conjunto es del 50% cuando el importe de dicha deducción supera en un 10% la cuantía de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Se toman personas empleadas en términos de legislación laboral teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

<sup>24</sup> La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se computa a efectos del cálculo de este límite, si bien hasta ahora no se tenía en cuenta para determinar el mismo.

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

#### Deducciones pendientes de ejercicios anteriores

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

En el siguiente cuadro recogemos las deducciones empresariales vigentes para el año 2015

<b>Concepto de deducción</b>	<b>2015</b>
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Inversiones en inmovilizado material o intangible afectos (I+D+i)	8%
Innovación tecnológica (I + D)	12%
Producción cinematográfica española	20%-18%
Producción cinematográfica extranjera	15%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000€ -variable
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%

#### **4.14. Aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD)**

##### Ámbito subjetivo

Los incentivos fiscales de este régimen se aplican cuando el importe neto de la cifra de negocios (INCN), del período impositivo anterior, sea inferior a 10.000.000€<sup>25</sup>.

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

También se puede prorrogar el régimen si el límite de cifra de negocios se supera al realizarse una operación protegida del régimen de reestructuración empresarial, cuando las entidades

<sup>25</sup> Si el período impositivo inmediato anterior es inferior a 12 meses: el INCN se eleva al año.

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

que realizan la operación fueran ERD en el período en el que se efectuó y en los 2 años anteriores.

### Incentivos fiscales

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

## **5. Gestión del Impuesto**

### **5.1. Novedades**

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

Desde el punto de vista técnico, el modelo presenta varias novedades para adaptarlo a las modificaciones normativas aprobadas con vigencia para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, que ya han sido comentadas en los apartados correspondientes.

Conviene recordar lo expuesto, en el apartado dedicado a Novedades para 2015, respecto de la obligación de declarar de las entidades parcialmente exentas.

### **5.2. Modelos de declaración**

Como en el ejercicio anterior coexisten dos modelos:

- ✓ Modelo 200: a presentar por todos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).
- ✓ Modelo 220: a presentar por los grupos, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.

### **5.3. Forma de presentación**

- ✓ Modelo 200: será obligatoria su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- ✓ Modelo 220: será obligatoria su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- ✓ En las declaraciones que deban presentar ante la Administración del Estado los contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar los modelos 200 o 220 o el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente. Si optan por este último modelo, deberán utilizar el documento de ingreso o devolución recogido en la Orden que lo aprueba.

#### 5.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

- ✓ Modelo 200. El contribuyente deberá presentar por vía telemática, a través de la sede electrónica de la AEAT, los siguiente documentos:
  - Contribuyentes que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Transparencia Fiscal Internacional) deberán presentar, de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
    - Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
    - Relación de administradores y lugar de su domicilio social.
    - Balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.
    - Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
    - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
  - Contribuyentes por IRNR: la memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.
  - Contribuyentes con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe, al que hace referencia el Reglamento del Impuesto, sobre la aplicación de la propuesta.
  - Contribuyentes acogidos a operaciones de reestructuración empresarial:
    - Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma.
    - Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.
    - En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo.
    - Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto.
  - Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000€ en el apartado denominado “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias” el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III de la Orden de aprobación del modelo.
  - Se solicita información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000€:

- Por reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
- Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.
- Las pymes, en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de I+D+i hayan podido aplicar la bonificación en la cotización de la Seguridad Social, deberán cumplimentar el formulario que figura en el Anexo IV de la Orden de aprobación del modelo, debiéndose recoger en dicho Anexo la Memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores.

## 5.5. Plazo y presentación

### ✓ Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2016, ambos inclusive.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2016 deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha de inicio, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2014.
- En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
  - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
  - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
  - Se produzca la transmisión del EP.
  - Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
  - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.

### ✓ Modelo 220

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

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

<i>Modelos</i>	<i>Puede utilizar</i>	<i>Forma de presentación</i>	<i>Plazos</i>
200	<p>Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con EP26 y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español</p> <p>Los grupos fiscales: todas las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera del mismo</p>	Vía electrónica	<p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2016 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2014</p> <p>Por cese en la actividad, transmisión EP o fallecimiento del titular del EP el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero</p>
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal	Vía electrónica	Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo

---

<sup>26</sup> Establecimientos Permanentes

## 6. Novedades para 2016

### Sociedades civiles con objeto mercantil

A partir de 2016 las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, que venían tributando en régimen de atribución de rentas, pasan a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, seguirán tributando por el IRPF, las sociedades civiles que realicen actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, mineras, así como las profesionales en el sentido de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales.

Una sociedad civil que tome el acuerdo de disolverse dentro de los 6 primeros meses de 2016 y se liquide en los 6 meses siguientes a la toma de dicho acuerdo, no adquirirá la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades hasta que no finalice la liquidación, sino que continuará tributando a través del régimen especial de atribución de rentas en el IRPF hasta ese momento.

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

Estos intangibles, en los que se incluye el fondo de comercio, que se amortizarán contablemente desde ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, como mínimo al 10 por 100 anual, tendrán un gasto fiscal por amortización máximo del 5 por 100.

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

Se modifica la forma de calcular el importe de la renta objeto de reducción. Si hasta ahora el beneficio fiscal consistía en integrar solo el 40% de las rentas producidas por la cesión del derecho de uso del intangible, se proyecta aplicar una reducción en la base imponible que se calculará al aplicarles a las mismas el 60% del resultado del siguiente coeficiente:

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

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

Además se regula el siguiente régimen transitorio

- ✓ Cesiones del derecho de uso o explotación realizados con anterioridad al 27 de septiembre de 2013: en estos casos 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. La opción se realizará en la declaración del período 2016. A partir de 30-06-21 se deberá aplicar el nuevo régimen.
- ✓ Cesiones del derecho de uso o de explotación que se realicen desde el 27 de septiembre de 2013 hasta el 30 de junio de 2016: en estos casos el contribuyente podrá optar por aplicar el régimen establecido en la Ley del Impuesto según

redacción vigente a 1 de enero de 2015. La opción se debe de hacer en la declaración de 2016. A partir de 30-06-21 se deberá aplicar el nuevo régimen.

- ✓ Transmisiones de activos intangibles que se realicen a partir del 1 de julio de 2016 hasta el 30 de junio de 2021: podrán optar, del mismo modo, por el régimen establecido en el artículo 23, según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Se ejercerá la opción en la declaración del período de transmisión.

### Tipos impositivos

	<b>2016</b>
Tipo general	25%
Entidades dedicadas a exploración investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos	30%
Entidades de crédito	30%
Entidades de nueva creación (primer período con base imponible positiva y el siguiente) hasta 300.000€ y más	15%
Entidades con cifra de negocios inferior a 5 millones€, con plantilla inferior a 25 empleados que tributen al tipo general y creen o mantengan empleo: hasta 300.000€ y más	25%
Empresas de Reducida Dimensión (cifra negocio inferior a 10 millones de€) hasta 300.000€ y más	25%
Entidades parcialmente exentas	25%
Entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002	10%
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25%
Cooperativas de crédito y cajas rurales: resultados cooperativos y extracooperativos	25-30%
Cooperativas fiscalmente protegidas: resultados cooperativos y extracooperativos	20-25%
SICAV, FII, SII y Fondo de regulación del mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%

Las grandes empresas que durante 2013 y 2014 tuvieron limitada al 70 por 100 la amortización contable fiscalmente deducible. Como los tipos de gravamen se reducen en 2016, se da la posibilidad de detraer de la cuota íntegra un porcentaje de las cantidades que integren en la base imponible derivadas de amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos iniciados en 2013 y 2014. La deducción será del 5 por 100 en 2016.

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

### Compensación de bases impositivas negativas

Las bases impositivas negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 60 por 100 (70 por 100 en 2017 y siguientes) de la base impositiva previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación. Recordamos que en todo caso se pueden compensar bases impositivas negativas hasta el importe de 1.000.000€.

### Compensación de cuotas negativas para cooperativas

En el ámbito de las cooperativas, el régimen fiscal de compensación de cuotas negativas sustituye al procedimiento de compensación de bases impositivas negativas. Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 las cuotas negativas procedentes de ejercicios anteriores podrán compensarse con las cuotas íntegras positivas de ejercicios siguientes con el límite del 60 por 100 de la cuota íntegra previa a su compensación.

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

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

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