



Modificaciones tributarias introducidas por el Real Decreto Ley 3/2016 de 2 de diciembre por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las Finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social (pág 3 y ss)

Cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2016. Ya con carácter retroactivo desde el 1 de enero de 2016 se reduce la posibilidad de compensar pérdidas por las grandes empresas (pág 10 y ss)

Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA (pág 31 y ss)

El suministro inmediato de información (SII) será aplicable en el segundo semestre de 2017 para los sujetos pasivos de IVA que deben declarar mensualmente y para los que opten voluntariamente (pág 31 y ss)

Diciembre 2016

SUMARIO

I.	ANÁLISIS NORMATIVO	3
	A) Breves comentarios a las medidas tributarias del Real Decreto-ley 3/2016.....	3
	B) Cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2016	10
	C) Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA	31
II.	DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.....	40
III.	ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	45
	A) Normativa Estatal	45
	B) Normativa Autonómica	46
V.	CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE	46

I. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Breves comentarios a las medidas tributarias del Real Decreto-ley 3/2016

1. Introducción

El pasado 3 de diciembre se ha publicado el [Real Decreto-ley 3/2016](#) por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

En dicha norma se modifican las siguientes leyes tributarias: Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, el Real Decreto-ley 13/2011 por el que se restableció el Impuesto sobre el Patrimonio, Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, Ley 58/2003 General Tributaria, Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, Ley 11/2009 que regula las SOCIMI y además se actualizan los valores catastrales de 2.452 municipios.

Según la exposición de motivos se trata de medidas tendentes a consolidar las finanzas públicas. En especial, por un lado, se produce un ensanchamiento de bases en el Impuesto sobre Sociedades con aplicación para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017 con las siguientes medidas: en primer lugar impidiendo la deducción de las minusvalías producidas en la transmisión de participaciones con derecho a la exención en general y además de las participaciones en no residentes que no lo tengan si las participadas no están sometidas en el país de residencia a un tipo nominal mínimo del 10% en impuesto similar a nuestro impuesto societario; en segundo lugar se limita la posibilidad de deducir las disminuciones de valor de carteras por su valoración a valor razonable; y por último se elimina la posibilidad de integrar rentas negativas de establecimientos permanentes en el extranjero.

Ya para ejercicios iniciados en 2016 y, por lo tanto, aplicables en el cálculo del pago fraccionado por el sistema de base que se ha de presentar antes del 20 de diciembre próximo se establecen tres importantes cambios: primero, se vuelve a la limitación de compensación de bases negativas para entidades con importe neto de cifra de negocios (INCEN) de 20 millones de euros o más, en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio del 50 y 25%, en función de que no lleguen a los 60 millones de euros o los alcancen, respectivamente; segundo, también para esas entidades con INCEN de 20 millones de euros o más, se limita el importe anual de la suma de deducciones por doble imposición interna e internacional, del ejercicio o pendientes de deducir, al 50% de la cuota íntegra previa a dicha deducción; y tercero, se obliga a la reversión de los deterioros de cartera deducidos antes de 2013 al menos por quintas partes en el primer ejercicio iniciado en 2016 y en los cuatro siguientes.

Finalmente, esta norma también recoge medidas en materia social como la actualización del tope máximo de cotización en el Sistema de Seguridad Social y de los incrementos del tope máximo y de las bases máximas de cotización y del límite máximo de las pensiones, previendo que se ajusten a las recomendaciones del Pacto de Toledo.

2. Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades

Limitación a la deducción de pérdidas por transmisión de participaciones (art. 21 LIS). Aplicable en 2017

- ✓ El requisito adicional al de participación significativa, que han de cumplir las participaciones en entidades no residentes para que puedan gozar de exención los dividendos que repartan o las plusvalías cuando se transmitan, que seguirá siendo, como hasta ahora, que la participada esté sometida a un impuesto similar al nuestro con un tipo nominal mínimo del 10%, nunca se entenderá cumplido si reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la UE y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas.
- ✓ Se impide la deducción de las pérdidas que se produzcan en la transmisión de participaciones de entidades residentes y no residentes que cumplan la primera de las condiciones para aplicar la exención de dividendos y de plusvalías originadas por su transmisión –participación significativa del 5% o valor de adquisición de 20 millones de euros, si bien se entiende cumplido la misma si se alcanzó en cualquier día del año anterior a la transmisión-. Asimismo se impide la deducción de las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes en que, no alcanzando un porcentaje significativo de participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%.
 - Se admite la aplicación parcial de lo dispuesto anteriormente si los requisitos también se cumplen de manera parcial.
 - Por lo tanto, se integrarán las pérdidas derivadas de transmisión de participaciones residentes solo cuando en cualquier día del año anterior no se haya alcanzado en la participada un porcentaje del 5% o un valor de adquisición de 20 millones y, si la pérdida es por transmisión de participaciones en no residentes, solo en caso de no alcanzar tal porcentaje pero cumplir el requisito de imposición mínima en el país donde radique la participada. Si nos encontramos en esos supuestos en que se pueden computar las pérdidas, tampoco será plena la integración de las rentas negativas en la base imponible en los siguientes casos –que como hasta ahora se limitaba la integración de pérdidas-:
 - Si la participación hubiera sido transmitida por otra entidad del grupo, la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas por la anterior y que hubieran estado exentas o con derecho a la deducción por doble imposición.
 - También se minorarán las rentas negativas en el importe de los dividendos recibidos de la participada desde ejercicios iniciados a partir de 2009 cuando no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran quedado exentos.
 - Sí se integrarán las rentas negativas por extinción de la participada que no sea consecuencia de operación de reestructuración, pero se minorarán en la cuantía de los dividendos recibidos de la participada en los 10 años anteriores si no rebajaron el valor de adquisición y tuvieron derecho a la exención o a la deducción por doble imposición.
 - Como no se permite la integración de pérdidas por transmisión de participaciones salvo en contados casos, solo en estos –cuando ningún día del año anterior a la transmisión se cumple participación significativa y, en no residentes, cuando, además de eso, se cumpla el requisito de tipo mínimo de tributación- se establece una regla especial de imputación de dichas pérdidas, que teníamos ya en 2015, cuando las pérdidas se producen por transmisión de valores a otra entidad del grupo –no se computan hasta que los valores se transmitan a un tercero ajeno al grupo o cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo-. Naturalmente esto no se aplica si se extingue la participada, salvo que sea por reestructuración.

Pérdidas por deterioro de participaciones (arts. 13.2 y 15.k).

- ✓ Se sigue impidiendo la deducción de las pérdidas por deterioro de valores que representen participación en el capital, pero se construye dicha prohibición a través de los dos preceptos que se mencionan en el encabezado. Primero negando al deducibilidad, en el artículo 15, en el caso de participaciones en entidades residentes si en el período en el que se registra el deterioro cumplen las condiciones para aplicar la exención de dividendos y de plusvalías originadas por su transmisión y asimismo impidiendo la deducción de las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes que, no alcanzando un porcentaje significativo de participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%. Y segundo, estableciendo, en el artículo 13 que tampoco serán deducibles las pérdidas por deterioro de participaciones en los casos restantes.
- ✓ Reversión obligatoria de las pérdidas por deterioro de participaciones que resultaron deducibles en períodos impositivos iniciados antes de 01-01-13 (aplicable en 2016): se integrarán a un mínimo de la quinta parte de las mismas a partir ya de ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016.
 - En caso de que se produzca una reversión superior, por incremento de los fondos propios de la participada o porque se produzca una recuperación del valor contable, se integrará en base toda la renta positiva correspondiente a la misma y, si quedase deterioro aún por integrar, se adicionará a la base imponible por partes iguales en los ejercicios que resten hasta el iniciado en 2020.
 - Si en los ejercicios iniciados desde 2016 a 2020 se transmite la participación, se integrarán las cantidades pendientes de revertir con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.

Imposibilidad de deducir las rentas negativas producidas por valoración a valor razonable de carteras (art. 15.I). Aplicable en 2017

- ✓ Las disminuciones de valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable, que impactan en cuenta de pérdidas y ganancias, según lo establecido por la norma contable, no serán deducibles, salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.

Rentas de establecimientos permanentes (EP's) en el extranjero (art. 22 LIS). Aplicable en 2017

- ✓ Se elimina totalmente la posibilidad de integrar rentas negativas de EP's: hasta ahora solo podían integrarse las rentas negativas de EP's en el extranjero si se producían por transmisión del mismo o cese. Después de esta modificación se suprime también la posibilidad de deducir rentas negativas por transmisión de EP's, salvo en el caso de cese, aunque en ese caso minorando las mismas en el importe de las rentas positivas del EP con derecho a exención o a la deducción por doble imposición.
- ✓ Como es sabido, respecto de las rentas positivas de EP's con derecho a la exención se puede aplicar esta o las deducciones de los artículos 31 ó 32. Pues bien, a partir de 2017 se aclara que dicha opción se puede ejercitar por cada uno de los EP's de la entidad, incluso entre los que radiquen en un mismo país.

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (BIN's) y a la reversión de DTA para grandes empresas (DA 15ª LIS). Aplicable en 2016

- ✓ Se vuelve a la limitación de la compensación de BIN's y de la reversión de determinados créditos fiscales al 50% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización para entidades con INCN, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, de al menos 20 millones de euros. El límite será del 25% si el INCN fue de 60 millones de euros o más. No obstante, podrán compensar el importe mínimo de 1 millón de euros.
- ✓ Las entidades con INCN < 20 millones de euros seguirán aplicando en 2016 el límite del 60% y el mínimo del millón de euros. En 2017, si la norma no cambia, estos contribuyentes aplicarán el 70%.

Nuevo límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición interna e internacional (DA 15ª LIS). Aplicable en 2016

- ✓ Solo se limita el importe a deducir a los contribuyentes con INCN de al menos 20 millones de euros en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.
- ✓ El límite de deducción en cuota es del 50% de la cuota íntegra.
- ✓ El límite opera sobre las deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio, y sobre las pendientes de deducir que se hayan originado en ejercicios anteriores, para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS), doble imposición económica internacional (art. 32 LIS), deducción por doble imposición interna de valores adquiridos antes de ejercicios iniciados a partir de 01-01-15 (DT 23ª LIS) y sobre la de impuestos soportados en el extranjero por una entidad en el régimen de transparencia fiscal internacional.

3. Modificación de la ley que regula el régimen fiscal de las cooperativas

Se limita ya para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 la compensación de cuotas tributarias negativas al 50 y 25% de la cuota íntegra previa a su compensación, en función de que el INCN alcance los 20 millones de euros sin llegar a los 60 o de que supere dicho importe, respectivamente, en línea con lo previsto para las BIN's en la LIS. Desaparece el mínimo del tipo medio aplicado al millón de euros.

Asimismo, las cooperativas con INCN inferior a 20 millones de euros seguirán pudiendo compensar cuotas negativas como estaba previsto, con un máximo del 60% de la cuota íntegra y aplicando el mínimo.

4. Impuesto sobre el Patrimonio

Se prorroga al 2017 la aplicación de este impuesto en los mismos términos que se hizo para 2016. Si no se publicara una norma similar para 2018 se aplicaría en ese ejercicio una bonificación del 100% y no existiría obligación de declarar.

5. Impuestos especiales

Recogemos los nuevos tipos de gravamen que se exigirán a partir del día 3 de diciembre de 2016, entre otros, sobre los Impuestos sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el régimen de destilación artesanal o el régimen cosechero.

Impuesto sobre Productos Intermedios en Canarias

- ✓ Será exigible a los siguientes tipos:
 - Productos intermedios con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: 30,14€por hectolitro (antes 28,70€).
 - Los demás productos intermedios: 50,21€por hectolitro (antes 47,82€).

Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en Canarias

- ✓ Se exigirá al tipo de 750,36€por hectolitro de alcohol puro (antes 714,63€).

Impuesto sobre productos intermedios

- ✓ Con un grado alcohólico volumétrico adquirido no superior al 15 por 100 vol.: 38,48€ por hectolitro (antes 36,65€).
- ✓ Los demás productos intermedios: 64,13€por hectolitro (antes 61,08€).

Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas

- ✓ El impuesto se exigirá al tipo de 958,94€(antes 913,28€) por hectolitro de alcohol puro.

Régimen de destilación artesanal

- ✓ Tarifa primera y segunda: se exigirá al tipo de 839,15€ por hectolitro de alcohol puro (antes 799,19€).
- ✓ Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo será de 653,34€ por hectolitro de alcohol puro. (antes 622,23€).

Introducción de bebidas derivadas fabricadas en otros Estados miembros por pequeños destiladores

- ✓ El tipo aplicable en relación con las bebidas derivadas fabricadas por productores independientes situados en otros Estados miembros que obtienen una producción anual que no exceda de 10 hectolitros de alcohol puro, será de 839,15€por hectolitro de alcohol puro (antes 799,19€).
- ✓ Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo será de 653,34 €por hectolitro de alcohol puro (antes 622,23€).

Régimen de cosechero

- ✓ Cuando las bebidas derivadas obtenidas en régimen de destilación artesanal se destinen directamente desde fábrica al consumo de los cosecheros, en la forma y con las condiciones que se establezcan reglamentariamente, el tipo impositivo aplicable será de 226,36€por hectolitro de alcohol puro (antes 215,58€).

- ✓ Cuando el impuesto sea exigible en Canarias, el tipo aplicable será de 175,40€ por hectolitro de alcohol puro (antes 167,05€).

Impuesto sobre las labores del tabaco

En el Impuesto sobre las Labores del Tabaco se incrementa el peso del componente específico frente al componente ad valorem a la vez que se efectúa el consiguiente ajuste en el nivel mínimo de imposición, tanto para cigarrillos como para picadura para liar.

- ✓ Epígrafe 2. Cigarrillos: quedan gravados simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:
 - Tipo proporcional: 51 por 100.
 - Tipo específico: 24,7€ por cada 1.000 cigarrillos.
 - El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 131,5€ por cada 1.000 cigarrillos (antes 128,65€) y se incrementará hasta 141€ (antes 138€) cuando a los cigarrillos se les determine un precio de venta al público inferior a 196€ por cada 1.000 cigarrillos.
- ✓ Epígrafe 3. Picadura para liar: queda gravada simultáneamente a los siguientes tipos impositivos:
 - Tipo proporcional: 41,5 por 100.
 - Tipo específico: 23,5€ por kilogramo (antes 22€).
 - El importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 98,75€ por cada kilogramo (antes 96,5€) y se incrementará hasta 102,75€ (antes 100,5€) cuando a la picadura para liar se le determine un precio de venta al público inferior a 165€ por kilogramo.

6. Aprobación de coeficientes de actualización de valores catastrales

Se aprueban dichos coeficientes para los municipios que lo han solicitado, 2.452, que son los que relaciona la [Orden HAP/1553/2016](#).

Año de entrada en vigor ponencia de valores	Coefficiente de actualización
1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989 y 1990	1,08
1994	1,07
1995	1,06
1996	1,05
1997, 1998, 1999 y 2000	1,04
2001, 2002 y 2003	1,03
2005, 2006, 2007, 2008 y 2009	0,92
2010	0,90
2011	0,87

7. Modificación de la Ley General Tributaria

- ✓ Con efectos a partir de 01-01-17 se establecen nuevos supuestos de deudas que no pueden ser aplazadas o fraccionadas, a la vez que se declaran inadmisibles las solicitudes correspondientes (art. 65.2 LGT):
 - En el caso de deudas del retenedor, que ya no se podían aplazar, se suprime la excepción establecida hasta ahora en los supuestos recogidos en el artículo 82.2.b) de la ley.
 - Las deudas resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias suspendidas previamente durante los recursos o reclamaciones.
 - Las deudas derivadas de tributos repercutidos, como el IVA, excepto que se pruebe que las cuotas no fueron pagadas.
 - Las deudas por pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

B) Cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2016

Introducción

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

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

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

Importe neto de la cifra de negocios (INCN)

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

- ® Es la magnitud que va a determinar si procede aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD).
- ® Si en 2016 se ha iniciado una actividad económica el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se a desarrollado la actividad efectiva.
- ® Si la entidad se constituyó en 2016 y el periodo impositivo fue inferior al año, o la actividad se desarrolló durante un plazo inferior al año, el INCN se eleva al año.
- ® Los ingresos de ventas de acciones cuando sean operaciones no representativas de la actividad no forman parte INCN (Audiencia Nacional, de 30 de junio de 2016).
- ® En entidades con INCN a partir de 20 millones de euros en los 12 meses anteriores al primer ejercicio iniciado en 2016, verán limitada la compensación de bases imponibles negativas y la reversión de determinados créditos fiscales al 50 ó 25% de la base imponible previa a la reducción por reserva de capitalización en función de que no se llegue a 60 millones o se supere dicha cifra, respectivamente, pudiendo compensar el importe mínimo de 1 millón de euros.
- ® También cuando se ha llegado en los 12 meses anteriores a un INCN de 20 millones de euros al menos, se limita al 50% de la cuota íntegra la cuantía de la aplicación de las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o de las pendientes de períodos anteriores.
- ® Es la referencia que determina si se deben documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas y si ha de ser íntegra, simplificada o aportar la información país por país.

- Ⓜ Es la cuantía sobre la que se fija el importe total de los gastos por atenciones a clientes o proveedores que son deducibles. Recordamos que la deducción fiscal se limita al 1 por 100 del INCN.
- Ⓜ A partir del segundo pago fraccionado de 2016, si el INCN supera los 10.000.000€ la entidad deberá ingresar, con carácter general, un 24 por 100 de la base imponible o, bien, el 23 por 100 del resultado contable positivo, si esta última cuantía supera a la anterior.

Concepto de actividad económica: arrendamiento de inmuebles

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

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

Entidad patrimonial

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

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

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

- No podrá aplicar ningún incentivo de los regulados para las ERD.
- Si vende acciones de una sociedad patrimonial no se podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición por la parte del beneficio de la venta de las participaciones que se corresponda con la plusvalía tácita.
- No podrá aplicar el tipo de gravamen reducido del 15 por 100 si la empresa es de nueva creación.

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

- No podrá compensar las bases imponibles negativas si se adquiere una sociedad patrimonial en la que se participa en más del 50 por 100 si, al final del periodo impositivo en que se generó la base negativa, se ostentaba un porcentaje inferior al 25 por 100.
- Ⓜ El saldo de tesorería generado por el beneficio procedente de las actividades ordinarias, como son las ventas o las prestaciones de servicios, no convierten a una entidad en sociedad patrimonial, al no computarse dicho saldo como bien no afecto (DGT V3440-15).
- Ⓜ Si ha transmitido activos de inmovilizado y ha obtenido beneficios extraordinarios tenga en cuenta que, si no se reinvierten los importes correspondientes a esos beneficios en un plazo máximo de 3 años, es posible que pase a ser sociedad patrimonial ya que dicho saldo de tesorería pasa a computar como bien no afecto.

Sociedad civil

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

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

Ingresos que no tributan en el ejercicio del devengo o se difiere su tributación

Operaciones a plazo

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

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

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

Ingreso de una sociedad en concurso por una quita

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

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

Capitalización de deudas

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

Reversión del deterioro de activos

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

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

- ® Detecte si en el balance figura algún activo que fue adquirido a una entidad vinculada y éste ha recuperado su valor. En este caso si la transmitente dedujo fiscalmente el gasto por el deterioro contable deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el valor recuperado.³
- ® Si lo que revierte es un deterioro procedente de valores de renta fija que cotizan en bolsa, puede que no todo el ingreso contable lo sea fiscal. Será así cuando no se pudo deducir todo el deterioro por ser de aplicación el límite fiscal.⁴ En estos casos se realizará un ajuste negativo por el importe del deterioro que no fue deducible.

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

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

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

- ® En caso de que hubiera deducido un deterioro en ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2013, contabilizado o no, deberá revertir ya en 2016 al menos 1/5 del mismo, salvo que la norma general le obligue a incorporar uno superior.
- ® Si en el ejercicio iniciado en 2016 hubiera revertido una participación deteriorada fiscalmente antes de 2013, deberá integrar el importe no revertido del deterioro con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión.

Transmisión de inmuebles urbanos

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

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

Transformación jurídica de la sociedad y venta de activos

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

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

Exención por dividendos percibidos de entidades residentes y no residentes

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

- La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada, o bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000€ Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo o cumplir este plazo posteriormente.
- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores es necesario que la filial resida en un país con convenio, o bien que haya tributado a un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal de al menos el 10 por 100.

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

- Si la entidad participada tiene, a su vez, filiales, en principio es necesario tener, al menos, un 5 por 100 de participación directa o indirecta en dichas filiales siempre que más del 70 por 100 de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.
- Ⓜ No hay que tener en cuenta la participación directa o indirecta en las filiales cuando la participada sea la dominante de un grupo mercantil que consolide cuentas y los ingresos financieros del grupo sean inferiores al 70 por 100. Tampoco cuando la entidad participada no es la dominante de un grupo, pero tanto ella como todas las filiales pertenecen a un grupo mercantil que consolide cuentas.
- Ⓜ La exención resulta aplicable a las rentas derivadas de las variaciones en la valoración a valor razonable de los activos financieros mantenidos para negociar. Si posteriormente tiene lugar una variación negativa de la valoración de la participación, el importe de la renta negativa se minorará en el importe de las rentas positivas generadas por variaciones en la valoración a valor razonable, que hubieran tenido derecho a la exención (DGT V0541-16).
- Ⓜ A partir de 2017 la disminución del valor razonable de la cartera de negociación no será deducible excepto hasta el incremento de valor razonable integrado en base.

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

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

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

Condonación de préstamos entre entidades del grupo

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

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

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

Préstamos entre empresas del grupo sin remuneración de intereses

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

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

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

Valor de mercado de determinadas operaciones

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

Operaciones a tener en cuenta

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

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

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

Norma de seguridad para sociedades de profesionales

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

- ® No es necesario que el rendimiento neto previo a la deducción de las retribuciones de socios sea positivo.
- ® Se exige que más del 75 por 100 de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y que esta cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- ® Para que un socio en concreto pueda estar seguro, su remuneración debe ser, al menos, 1,5 veces la media del salario de los trabajadores que desempeñen funciones análogas a las de los socios profesionales. En ausencia de estos trabajadores, la cuantía de las retribuciones no puede ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).

Cambio de residencia fuera del territorio español

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

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

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

Ingresos sujetos a retención, pero contabilizados por su importe neto

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

Imputación temporal de gastos

Transmisión de activos que nunca se amortizaron o deterioraron

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

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

Gastos contables que no son fiscalmente deducibles o tiene limitada su deducibilidad

Retribución de fondos propios

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

- Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compras de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta de accionistas.
 - Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables. Esta nueva calificación fiscal es aplicable a partir de 1 de enero de 2015, con independencia de la fecha de emisión de los instrumentos financieros.⁶
 - La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un dividendo, aunque se contabilicen como gastos financieros, con derecho, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional.⁷
- ® Si la entidad recibe un préstamo participativo de una persona física, los intereses del mismo serán gastos fiscalmente deducibles porque no provienen de un préstamo otorgado por una entidad del grupo, pero sí podrá limitarse su deducibilidad según el artículo 16 (DGT V2007-15).

Gastos por donativos y liberalidades

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

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

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

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

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

Intereses de demora procedentes de actas de Inspección

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

- ⑧ La Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 señala que los intereses de demora del ejercicio en curso se contabilizan en la partida de “Gastos financieros”, y que los intereses de ejercicios anteriores se contabilizan mediante cargo a Reservas cuando, habiendo procedido provisionarlos en ejercicios anteriores, no se hubiera hecho. No obstante, si el reconocimiento se realiza por información adicional, mayor experiencia o conocimiento de nuevos hechos, se cargará en cuentas del subgrupo 66 (gastos financieros).

Gastos financieros

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

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

Existe una limitación adicional al límite anterior a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren con apalancamiento participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida es objeto de una fusión no acogida al régimen especial, o pasa a formar grupo con la adquirida (son las denominadas operaciones LBO). En este caso opera también como límite el 30 por 100 del beneficio operativo de la entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir el beneficio operativo correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella o que forme grupo fiscal con ella en los 4 años posteriores a

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

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

la adquisición (si no aplica régimen reestructuración). Asimismo, se aplicará simultáneamente el límite general de la empresa fusionada o del grupo.

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

Créditos comerciales y no comerciales

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

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

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

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

Amortizaciones

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

Adquisición de elementos de escaso valor

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

Adquisición de elementos usados

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

Regla especial de amortización 2013 y 2014

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

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

Activos adquiridos en 2003 y 2004

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

Libertad de amortización

Se permite aplicar libertad de amortización a:

- Los elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan linealmente en 10 años.
- Los gastos de Investigación y Desarrollo (I+D) activados como inmovilizado intangible (salvo amortización de elementos que aplican libertad de amortización).
- Los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo precio de adquisición no exceda de 300€ con límite anual de 25.000€
- Los activos mineros.

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

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

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

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

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

Provisiones para gastos

Generalmente es deducible el gasto contable cuando se registran provisiones contables.

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

Retribuciones a largo plazo al personal

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

Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio

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

Por reestructuraciones

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

Por devoluciones de ventas

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

Reserva de capitalización

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

¹¹

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

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

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

- Ⓜ Si en 2015 aplicó este beneficio, pero por insuficiencia de base no pudo reducir todo el importe, aproveche este año para usar la reducción pendiente y no perderla (dispone solo de 2 años después del que consiguió el incremento de fondos propios). En 2016 podrá aplicar la reducción pendiente del ejercicio 2015, con el límite de la base imponible previa del ejercicio 2016. También puede practicarse, en su caso, la reducción que proceda, con origen en el propio período impositivo 2016, en función del incremento de los fondos propios del propio ejercicio.
- Ⓜ Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imponibles negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imponibles negativas, porque para estas últimas no existe límite temporal para su aplicación.
- Ⓜ Si la sociedad se ha constituido en 2016 no podrá aplicar el incentivo este año, aunque incremente los fondos propios, porque para la determinación de los fondos propios no se tienen en cuenta los beneficios del propio ejercicio y, por lo tanto el incremento será nulo.
- Ⓜ Las partidas que no se consideran fondos propios, son entre otras, las aportaciones de socios tanto dinerarias como no dinerarias, las ampliaciones de capital, salvo las que se hagan con cargo a reservas, las reservas legales o estatutarias y la reserva de nivelación.¹³

Reserva de nivelación

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

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

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

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

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

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

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

Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

Limitación cuantitativa a la compensación

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

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

Limitación a la compensación de bases negativas cuando se adquieren entidades

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

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

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

- Ⓜ Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15 por 100, puede ser interesante no compensar las bases imponibles negativas en los dos primeros años que obtenga bases positivas y aplazar dicha compensación a partir del tercer año, que es cuando comienza a tributar al tipo general, en lugar de hacerlo al reducido.
- Ⓜ Si el período impositivo es inferior al año, el importe de la base imponible negativa que puede ser compensada es el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo con respecto al año entero.

Tipos de gravamen

Para 2016 son los siguientes:

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

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

- ® No se entiende realizada una actividad económica cuando hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y fuera transmitida a la entidad de nueva creación. Tampoco cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50 por 100.

Deducciones en la cuota del Impuesto

Deducciones para evitar la doble imposición

A partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016 se limita el importe a deducir por las deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio, y sobre las pendientes de deducir que se hayan originado en ejercicios anteriores, para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS), doble imposición económica internacional (art. 32 LIS), deducción por doble imposición interna de valores adquiridos antes de ejercicios iniciados a partir de 01-01-15 (DT 23ª LIS) y sobre la de impuestos soportados en el extranjero por una entidad en el régimen de transparencia fiscal internacional

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

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

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

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

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

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

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

Por creación de empleo

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

Por contratación de trabajadores minusválidos

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

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

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

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

- ® Para aplicar la deducción es necesario que en la memoria de las cuentas anuales se refleje el importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de reinversión. No se trata de un requisito formal simplemente, sino de un requisito esencial, cuyo incumplimiento comporta la pérdida del beneficio fiscal (Audiencia Nacional, sentencia nº 442/2009).
- ® Se niega la posibilidad de deducir por este concepto cuando una entidad, habiendo obtenido una plusvalía por transmisión de participaciones, reinvierte suscribiendo acciones emitidas por otra

entidad del grupo, aunque esa entidad tenga intención de acometer inversiones con el importe de la ampliación. La inversión ha de ser directa, con la excepción de aquellos casos en los que existan impedimentos para ello (DGT V0709-13).

Deducción por reversión de medidas temporales

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

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

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

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

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

Regímenes especiales

Incentivos fiscales aplicables a las ERD

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

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

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

- Libertad de amortización para inversiones en inmovilizado material e inversiones inmobiliarias generadoras de empleo.
- Amortización acelerada para bienes del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangibles sin mantenimiento de empleo.
- Reserva de nivelación.

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

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

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

Operaciones de reestructuración empresarial

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

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

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

Entidades parcialmente exentas

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

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

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

Consolidación Fiscal

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

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

- Ⓜ El cálculo de la base imponible se realiza como se expone a continuación:

[BI individuales (+ -)] - [eliminaciones] + [incorporaciones] - [R. capitalización] - [DTAs] - [compensación BI (-) del grupo y entidades del grupo pendientes antes de integrar Grupo] - [R. nivelación]

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

C) Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA

1. Introducción

Este Real Decreto, modifica los reglamentos del IVA, de facturación y de aplicación de los tributos y se publicó el pasado día 6.

Principalmente contiene el desarrollo reglamentario del nuevo suministro inmediato de información, comúnmente conocido como SII, que será obligatorio, desde el 1 de julio de 2017, para los sujetos pasivos que actualmente están obligados a presentar las declaraciones-liquidación con carácter mensual. No obstante, podrán adherirse a este sistema de forma voluntaria quienes ejerzan la opción a través de la correspondiente declaración censal.

Se regula el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones para los sujetos que utilicen el nuevo sistema, que se amplía hasta los 30 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual.

Asimismo se exonera de la obligación de presentar los modelos 347 y 340 a quienes utilicen el nuevo sistema de declaración mensual.

En cuanto a facturación, se modifica el plazo para la remisión de las facturas en el supuesto de que el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional que actúe como tal, que terminará antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación.

En lo que respecta al régimen de devolución a viajeros, se prevé la eventualidad de su ampliación mediante la posibilidad de establecer un sistema electrónico que ofrezca trazabilidad y permita una mejor gestión del mismo.

A continuación, resumimos las modificaciones en los tres Reglamentos.

2. Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

Exenciones relativas a las exportaciones

- ✓ Se ofrece la posibilidad de establecer un sistema electrónico para realizar una mejor gestión de las devoluciones a los viajeros. Para ello el vendedor deberá expedir la factura y, además, un documento electrónico de reembolso que estará disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Dicho documento deberá contener la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte del viajero.
- ✓ El viajero podrá acreditar la salida de los bienes en la aduana de exportación como hasta ahora con el visado en la factura o también por el documento electrónico de reembolso. Posteriormente las entidades colaboradoras remitirán las facturas o bien los documentos electrónicos de reembolso a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el reembolso.

Régimen especial de Grupo de entidades

- ✓ Se amplía el plazo para presentar las declaraciones-liquidaciones que podrá realizarse durante los 30 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual (antes en los primeros 20 días del mes siguiente).
- ✓ La declaración-liquidación mensual correspondiente al mes de enero se podrá presentar hasta el último día del mes de febrero.

Libros registros

- ✓ Los sujetos pasivos del impuesto con período de liquidación mensual deberán llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT.¹⁷
- ✓ Los sujetos pasivos no obligados a presentar declaración mensual podrán optar por llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT.
- ✓ Los sujetos pasivos titulares de diversos establecimientos en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI) llevarán unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el TAI.
- ✓ El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico.

Libro registro de facturas emitidas

- ✓ Los sujetos pasivos que apliquen el SII llevarán el libro registro de facturas expedidas a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.
- ✓ En el libro registro de facturas expedidas se inscribirán una a una las facturas expedidas con la opción de consignar, como hasta ahora, el tipo impositivo o, como novedad, se podrá optar por poner la expresión de "IVA incluido".
- ✓ Los sujetos pasivos que apliquen el SII deberán incluir la siguiente información específica (excede a las que contenían los libros y a la de las propias facturas):
 - Tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o, simplificada.¹⁸
 - Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral.
 - Descripción de las operaciones.

¹⁷ Aquéllos cuyo volumen de operaciones hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04€.

Los inscritos en el Registro de devolución mensual (REDEME).

Los que apliquen el régimen especial de grupo de entidades.

¹⁸ Los campos de registro electrónico que se aprueben por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública podrán exigir que se incluyan otras especificaciones que sirvan para identificar determinadas facturas, como el caso de las facturas expedidas por terceros, así como la identificación de aquellos recibos y otros documentos de uso en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional.

- En el caso de facturas rectificativas se deberán identificar como tales e incluirán la referencia a la factura rectificada o, en su caso, las especificaciones que se modifican.
 - En el caso de facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, se incluirá la referencia de la factura que se sustituye o de la que se canjea o, en su caso, las especificaciones que se sustituyen o canjean.
 - Las menciones específicas establecidas para los sujetos pasivos que realicen operaciones del régimen especial de oro de inversión, de grupo de entidades, los preceptos en que se basan las exenciones, o, en su caso, las inversiones del sujeto pasivo, del régimen especial del criterio de caja, así como otras específicas reguladas en el Reglamento de facturación.
 - Periodo de liquidación de las operaciones que se registran a que se refieren las facturas expedidas.
 - Indicación de que la operación no se encuentra, en su caso, sujeta al IVA.
 - En el caso de que la factura haya sido expedida en virtud de una autorización en materia de facturación, se incluirá la referencia a la autorización concedida.¹⁹
- ✓ Respecto a los asientos resúmenes que sustituyen a la anotación individualizada de las facturas se suprime el requisito de que en las operaciones documentadas en ellas les sea aplicable el mismo tipo impositivo. Se pueden hacer como hasta ahora, pero separando las bases correspondientes a cada tipo impositivo.

Libro registro de facturas recibidas

- ✓ Los sujetos pasivos que aplican el SII deberán llevar el libro registro de facturas recibidas a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro electrónico de los registros de facturación que deberán incluir la siguiente información específica (que excede a la de los libros en la actualidad):
- Número y, en su caso, serie que figure en la factura, que sustituirá al número de recepción utilizado por quienes no lleven los libros a través de la Sede electrónica.
 - Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral.
 - Descripción de las operaciones.
 - Las menciones a que se refieren las operaciones intragrupo así como otras específicas reguladas en el Reglamento de facturación.
 - Cuota tributaria deducible correspondiente al periodo de liquidación en que se realiza la anotación.
 - Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones a que se refieren las facturas recibidas.
 - En el supuesto de operaciones de importación, se consignará la fecha de contabilización de la operación y el número del correspondiente documento aduanero.²⁰

¹⁹ El Ministro de Hacienda y Función Pública podrá mediante Orden ministerial determinar que, junto a lo anterior, se incluya aquella otra información con transcendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

- ✓ Anotación individualizada de las facturas: se autoriza la anotación de una factura en varios asientos correlativos cuando incluyan operaciones que tributen a distintos tipos.
- ✓ Respecto a los asientos resúmenes que sustituyen a la anotación individualizada de las facturas, se puede hacer como hasta ahora, pero separando las bases correspondientes a cada tipo impositivo.

Libro registro de bienes de inversión

- ✓ Los sujetos pasivos que presenten las declaraciones-liquidaciones con carácter mensual llevarán este libro de bienes de inversión a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, debiendo remitirse la totalidad de los registros dentro del plazo de presentación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural.
- ✓ No obstante, si dichos sujetos pasivos causaran baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, deberán suministrar la totalidad de los registros dentro del plazo de presentación correspondiente a la última declaración-liquidación del Impuesto que tengan la obligación de presentar, salvo en los supuestos de baja de oficio en que el plazo de presentación será el correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural.

Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias

- ✓ Los sujetos pasivos que presenten las declaraciones-liquidaciones con carácter mensual, llevarán este libro a través de la Sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro electrónico de la información del detalle de cada una de las operaciones que se deben anotar en el mismo.

Contenido de los documentos registrales

Como sabemos, los Libros Registros deben permitir determinar con precisión en cada período de liquidación el importe total del IVA repercutido y el importe total del IVA soportado, siendo novedad que se deba consignar también la cuota tributaria deducible.

Opción por la llevanza electrónica de los libros registros

- ✓ Los sujetos pasivos que no estén obligados a llevar libros registros electrónicamente y quieran hacerlo, deberán ejercer la opción durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto mediante la presentación de la correspondiente declaración censal. No obstante, quienes hubieran iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural en curso, podrán optar por este sistema de llevanza de los libros registro al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, surtiendo efecto dicha opción en el año. La opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma.
- ✓ Quienes opten por este sistema deberán cumplir con el suministro de los registros de facturación durante al menos el año natural para el que se ejercita la opción.

²⁰ El Ministro de Hacienda y Función Pública podrá mediante Orden ministerial determinar que junto a lo anterior se incluya aquella otra información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

- ✓ La renuncia a la opción deberá ejercitarse mediante la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.
- ✓ Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual que queden excluidos del mismo, quedarán asimismo excluidos de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, con efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo de exclusión.
- ✓ El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades determinará, con efectos desde que se produzca aquel, el cese de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.
- ✓ Lo establecido en los dos párrafos anteriores no será de aplicación cuando se trate de empresarios o profesionales cuyo periodo de liquidación siga siendo mensual.²¹

Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación

- ✓ Los sujetos pasivos que lleven los libros a través de la Sede electrónica deberán suministrar los registros de facturación en los siguientes plazos:
 - La información correspondiente a las facturas expedidas, en el plazo de 4 días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, en cuyo caso dicho plazo será de 8 días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse. Se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.
 - La información correspondiente a las facturas recibidas, en un plazo de 4 días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes. se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.
 - En el caso operaciones de importación, los 4 días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido. Se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.
 - La información de las operaciones intracomunitarias, en un plazo de 4 días naturales desde el momento de inicio de la expedición o transporte o, en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren. Se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.
- ✓ El suministro de la información correspondiente a las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja deberá realizarse en los plazos establecidos en los apartados anteriores, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial,

²¹ Aquéllos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo periodo el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04€.

Los inscritos en el Registro de devolución mensual (REDEME).

Los que apliquen el régimen especial de grupo de entidades.

sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

- ✓ En el caso de rectificaciones registrales el suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones deberá hacerse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta.

Rectificación de las anotaciones registrales

Cuando se trate de bienes de inversión, la única novedad es que las rectificaciones deben de identificarse como tales.

Período de liquidación mensual

Las declaraciones-liquidaciones de los sujetos pasivos que apliquen el SII deberán presentarse durante los 30 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo, por el que se precisa el alcance de la sustitución de determinados impuestos por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de convenios con los Estados Unidos de América

Se actualiza este Real Decreto para adaptarse a las normativas posteriores que han superado la regulación de dicho Real Decreto.

Límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca para el ejercicio 2017.

En consonancia con la disposición transitoria decimotercera de la ley, para el ejercicio 2017, la magnitud de 150.000€ de ingresos del año anterior a partir de la cual se excluye al sujeto pasivo de la tributación tanto por el régimen simplificado como por el especial de la agricultura, ganadería y pesca, se fija en 250.000€.

3. Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores

- ✓ La declaración del alta en el Censo servirá para optar por la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.
- ✓ La declaración del alta en el Censo servirá para comunicar la opción por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros en el caso de los sujetos pasivos que apliquen el SII.

Declaración de modificación en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores

- ✓ La declaración de modificación servirá para optar por la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT y para revocar dicha opción.
- ✓ La declaración de modificación servirá para comunicar la opción del cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, en el caso de los sujetos pasivos que apliquen el SII.

Personas o entidades excluidas de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas -modelo 347-

No están obligados a presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas los sujetos pasivos que apliquen el SII.

Dilaciones por causa no imputable a la Administración

- ✓ Se añade una nueva causa de dilación en el procedimiento que no es imputable a la Administración tributaria:
 - El incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT por los sujetos pasivos que aplican el SII.
 - La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación o registro.

4. Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación

Cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero

Los sujetos pasivos que apliquen el SII, que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.

Plazo para la remisión de las facturas

La obligación de remisión de las facturas deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, antes del día 16 del mes siguiente (hasta ahora en el plazo de un mes desde la fecha de expedición) a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación o en el caso de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la misma.

Facturación de determinadas entregas de energía eléctrica

El Reglamento (UE) 2015/1222, de la Comisión, de 24 de julio de 2015 por el que se establece una directriz sobre la asignación de capacidad y la gestión de las congestiones (DOUE L 197 de 25 de julio) define diferentes aspectos que afectan a la regulación del mercado de producción de energía eléctrica y a determinados sujetos. Así, define a los denominados «operadores designados para el mercado de electricidad» (NEMOs) y establece que éstos deberán actuar como contraparte de las transacciones de los mercados diario e intradiario. La obligada adaptación a dicha normativa ha determinado la necesidad de modificar la disposición adicional tercera del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Obligación de remitir los registros de facturación correspondientes al periodo comprendido entre el 1 de enero y 30 de junio de 2017.

Los sujetos pasivos que presenten las declaraciones-liquidaciones con carácter mensual estarán obligadas a remitir los registros de facturación correspondientes al primer semestre de 2017 durante el periodo comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2017.

Opción por la llevanza electrónica de los libros registro para el ejercicio 2017.

La opción de aplicar el nuevo sistema de llevanza de libros registros desde el 1 de julio de 2017, se deberá realizar durante el mes de junio de 2017.

Exoneración de la presentación de la declaración informativa -modelo 340-

La exoneración de presentar la declaración informativa sobre los libros registro del IVA, modelo 340, afectará a las declaraciones relativas a la información a suministrar a partir del periodo correspondiente a julio de 2017 para los sujetos pasivos que apliquen el SII.

Comunicación del cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros.

La comunicación del cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros que surta efecto a partir de 1 de julio de 2017, se podrá realizar a partir del mes de junio de 2017.

Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación durante el año 2017

- ✓ El plazo de 4 días naturales para la remisión electrónica del suministro de los registros de facturación, queda fijado en 8 días naturales para:
 - Las facturas expedidas desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2017.
 - Las facturas recibidas y los documentos en los que consten las cuotas liquidadas por las aduanas cuyo registro contable se realice desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2017.
 - Los correspondientes a operaciones intracomunitarias cuyo inicio de la expedición o transporte, o, en su caso, el momento de la recepción de los bienes a que se refieren, se produzca desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2017.

Entrada en vigor

- ✓ Con carácter general todo lo regulado entra en vigor el día 1 de julio de 2017, salvo los siguientes casos:
- El día 7 de diciembre de 2017:
 - Las modificaciones relativas a los convenios con los Estados Unidos de América.
 - La opción por aplicar el SII.
 - La consideración de la dilación indebida de la falta de llevanza de los registros electrónicos.

 - El 1 de enero de 2017:
 - Las modificaciones relativas a las entregas en régimen de viajeros.
 - El nuevo límite de 250.000€ para aplicar el régimen simplificado y el especial de la agricultura, ganadería y pesca.

II. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

Deducibilidad de gastos cuando la actividad económica se realiza en un inmueble que se utiliza para ello y también como vivienda habitual

La Dirección General nos recuerda que se permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de aprovechamiento separado e independiente.

Por lo tanto, podrán deducirse la totalidad de los gastos de titularidad correspondientes a la parte de la vivienda afecta a la actividad, como pueden ser los de comunidad de propietarios, IBI, tasa de basuras, intereses o seguro.

En relación con los gastos de suministros, acogiendo la doctrina del TEAC manifestada en Resolución de 10 de septiembre de 2015, abre la posibilidad de deducción de los mismos, aunque no solo atendiendo a una proporción entre los metros cuadrados afectos a la actividad y los metros totales de la vivienda, si bien no se nos aclara el criterio que se ha de utilizar para cumplir el requisito de correlación de ingresos y gastos.

D.G.T. Nº V3667-16, 5 de septiembre de 2016

Fiscalidad de las aportaciones de socios a una sociedad, a través de la cuenta 118, “otras aportaciones de socios” y de la retirada de parte de tales aportaciones

Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, las aportaciones descritas, efectuadas sin derecho a su devolución, no tienen la consideración de ingresos para la entidad, constituyendo para los socios un mayor valor de adquisición de las participaciones, siendo este criterio aplicable también en el IRPF.

Por lo que se refiere a la retirada de los fondos de dicha cuenta 118, corresponderá al derecho abstracto de los socios a la distribución de reservas, procedentes de beneficios o de aportaciones de socios, que atañe a cada socio con independencia de que hayan hecho o no las aportaciones, debiendo acordarse con los requisitos establecidos por la norma mercantil. Por ello, la distribución de dichas aportaciones debe de tener el tratamiento establecido para el reparto de la prima de emisión, por ser de su misma naturaleza.

En consecuencia, para socios personas jurídicas, el importe retirado minorará el valor de adquisición de la participación y, si hubiera exceso, se considerará ingreso.

Si el socio es una persona física, cuando se trata de participaciones que no cotizan, desde 2015 la distribución de la prima de emisión se considerará rendimiento del capital mobiliario hasta la diferencia entre los fondos propios proporcionales a su participación que correspondan al último ejercicio cerrado con anterioridad a la distribución y su valor de adquisición. El exceso sobre dicha diferencia minorará el valor de adquisición. Si con posterioridad se repartiesen dividendos en relación con las participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la aportación, el importe de los mismos disminuirá el valor de adquisición de la cartera con el límite de los rendimientos del capital mobiliario computados previamente.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones, la aportación de los socios estará sometida a la modalidad de operaciones societarias, pero exenta, y la distribución de la aportación no está sujeta en cuanto que no constituye una disminución de capital social.

D.G.T Nº V1978-16, 9 de mayo de 2016

Tributación de la aportación no dineraria, por parte de los comuneros de una comunidad de bienes, de todos los activos y pasivos de la comunidad que constituyen una rama de actividad dedicada a la promoción inmobiliaria y cuyo activo está constituido, fundamentalmente, por parcelas urbanizadas.

Los consultantes exponen los motivos de la operación de reestructuración que, en principio, la Dirección General considera válidos a efectos de poder aplicar el régimen especial del capítulo VII del título VII del Impuesto sobre Sociedades.

Como sabemos, el artículo 87 de la ley del impuesto societario recoge dos operaciones que pueden ser amparadas en el régimen especial: en el apartado 1 las aportaciones no dinerarias especiales en general y en el apartado 2 las mismas aportaciones cuando constituyen ramas de actividad.

Pues bien, en la contestación se nos dice que ninguna de las aportaciones efectuada por cada uno de los comuneros, individualmente considerada, podría considerarse incluida en el apartado 2, ya que esa cuota ideal de participación de cada uno en la comunidad no es una rama de actividad, aunque sí sea una aportación no dineraria especial del apartado 1, siempre que se cumplan el resto de requisitos. Los requisitos de que se aporten elementos afectos y de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio sí se cumplen a través de la comunidad de bienes.

Por lo tanto, al aplicar el régimen por el primer apartado del artículo 87, el problema de la operación es que la transmisión de las parcelas urbanas quedará sometida al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, lo que no sucedería si estuviera amparada en el apartado 2 del artículo 87.

Respecto al Impuesto sobre la Renta, es inquietante el criterio del Centro Directivo al considerar que, como las parcelas urbanas tienen la consideración de existencias, su transmisión son rendimientos de actividades económicas y, al contrario de lo que sucede con las ganancias y pérdidas patrimoniales, no están amparados por el régimen de diferimiento. Por lo tanto, también a la hora de determinar el valor de adquisición de las participaciones que reciben las personas físicas por la aportación no dineraria, habrá que distinguir la parte de dichas participaciones que tienen la fecha y valor de adquisición correspondiente a los elementos patrimoniales aportados a los que ha resultado de aplicación el régimen especial, y el resto, cuya fecha y valor de adquisición será la de la aportación no dineraria correspondiente al resto de elementos patrimoniales aportados.

D.G.T N° V3153-16, 6 de julio de 2016

El recurso extraordinario de revisión y el documento de valor esencial

Como es sabido, para interponer un recurso extraordinario de revisión se tienen que cumplir los requisitos que exige la Ley, entre otros, que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

En esta ocasión, el recurrente aporta una sentencia que declara nula una liquidación dictada por la Administración tributaria. Dicha liquidación sirvió de base a la Administración para la imposición de la sanción, que es el acto que se recurre.

En definitiva, es evidente que la sentencia tiene valor esencial porque anula una liquidación que ha servido de base para determinar la sanción, cuya impugnación es objeto del presente recurso.

T.E.A.C. Resolución N° 3687/2014, de 20 de octubre de 2016

Un abogado que preste servicios ordinarios y, además, de turno de oficio (no sujetos) podrá deducir el 100% del IVA soportado

La Administración interpreta que, cuando un abogado presta servicios ordinarios y, además, de turno de oficio (no sujetos), se le debería aplicar la regla de prorrata, pues realiza operaciones que generan derecho a deducción y otras que no, del mismo modo que un Ayuntamiento que realiza actividades empresariales por las que genera derecho a deducir y otras no empresariales.

El Tribunal argumenta que ello no es aplicable al caso del turno de oficio, pues en este caso la actividad es siempre la misma (el ejercicio de la abogacía), no hay actividades profesionales y no profesionales. En definitiva, el Tribunal concluye haciendo tres diferenciaciones en base a la norma que regula el cálculo de la prorrata.

En primer lugar, si la actividad se circunscribe exclusivamente a la obtención de ingresos por los servicios prestados en el turno de oficio, al ser ésta una actividad no sujeta al IVA, no darán derecho a la deducción de ningún IVA soportado.

En segundo lugar, cuando un abogado efectúa operaciones cuya realización origina el derecho a deducir (servicios ordinarios) y las únicas operaciones que no originan el derecho a deducir sean los servicios no sujetos al impuesto, el porcentaje de deducción será del 100%.

En último lugar, si el profesional realiza, junto a los servicios de turno de oficio, otros servicios profesionales que se encontraran exentos, en estos casos sí sería aplicable la regla de la prorrata.

T.E.A.R. de Illes Balears Resolución N° 32550/2016, de 27 de octubre de 2016

Modificación de criterio con respecto a las ventas de oro y joyería hechas por particulares a empresarios: no sujeción a TPO

Como es sabido, el criterio administrativo consideraba que estas operaciones estaban plenamente sometidas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sin embargo, ahora se modifica dicho criterio y se entiende que no tributarán ni por IVA ni por Transmisiones, y ello en base al auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014, en el que se consideraba que este era el criterio aplicable, según se decía en el mismo, en base a una doctrina consolidada al respecto por el Alto Tribunal.

Si bien el Tribunal Administrativo no cree que exista esa doctrina consolidada y que la operación, para saber cómo tributa, hay que analizarla desde el punto de vista del transmitente (al ser un particular debería tributar por Transmisiones Patrimoniales y no por IVA), a fin de que ni se produzcan perjuicios para los administrados, que tendrían que recurrir a la jurisdicción contencioso-administrativa para que se estimaran sus pretensiones, ni para la Administración, que podría ser condenada en costas en dicha jurisdicción, y como desde la fecha del auto no se ha modificado la legislación, decide adoptar el criterio expresado que será vinculante para todos los órganos administrativos, tanto los de aplicación de los tributos como los revisores (también para los de las Comunidades Autónomas).

T.E.A.C. Resolución n° 02568/2016, de 20 de octubre de 2016

Exención o no de las prestaciones por maternidad percibidas del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS)

En esta sentencia se interpreta que las prestaciones por maternidad percibidas del INSS están exentas. Esta interpretación es contraria a la que efectúa la Dirección General de Tributos, por ejemplo en la Consulta V3404-13.

El quid de la cuestión consiste en que el párrafo de la letra h) del artículo 7 de la ley reguladora del IRPF, “igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad” se interpreta por el Tribunal considerando que comprende las prestaciones por maternidad, mientras que la Administración entiende que no.

Con esta situación, y como la referida sentencia no sienta jurisprudencia, los órganos de aplicación de los tributos están obligados a seguir la doctrina administrativa y, salvo que los Tribunales Económico-Administrativos cambiasen de criterio, para que un contribuyente tenga la posibilidad de hacer valer la exención de estas prestaciones sería necesario acudir a la vía económico-administrativa.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Nº de Recurso 967/2014, de 6 de junio de 2016

Los ingresos financieros no ordinarios no se incluyen en el importe neto de la cifra de negocios

En esta sentencia se analiza si los ingresos financieros que percibe el contribuyente deben formar parte del importe neto de la cifra de negocios, cuestión que incide directamente en la posibilidad de acogerse al régimen fiscal previsto para las empresas de reducida dimensión.

En este caso, la actividad principal de la compañía es la intermediación en mercados de renta variable. La Inspección defiende que los ingresos procedentes de la enajenación de acciones tienen su origen en la actividad de negociación por cuenta de terceros, de manera que la entidad no actúa como poseedor de bienes y derechos, sino que nos encontramos ante una prolongación directa, permanente y necesaria de la propia actividad principal. Lo contrario sostiene la parte recurrente interpretando que sus ingresos ordinarios están integrados por las comisiones que obtiene por la prestación de sus servicios y no por los de compra-venta de participaciones.

El Tribunal recuerda que el concepto de importe neto de la cifra de negocios se encuentra estrechamente ligado con la actividad ordinaria de la entidad, entendiéndose por tal aquella que se realiza regularmente por la empresa y de la que se derivan ingresos periódicamente. Por este motivo procede entender que los ingresos procedentes de la enajenación de acciones de la cartera permanente de la compañía, en tanto esta operación no es representativa de la actividad de la actora, no deberán ser tenidos en cuenta para la determinación del importe neto de la cifra de negocios.

Audiencia Nacional, Nº de Recurso 331/2014, de 30 de junio de 2016

Derecho a deducir a pesar de defectos formales en la factura

En el caso analizado se expide una factura sin que conste en ella el número de identificación fiscal a efectos del IVA del destinatario, requisito formal exigido por la directiva. Tras detectar el error, el contribuyente emite factura rectificativa incluyendo dicho dato. La cuestión controvertida consiste en determinar el momento en que nace el derecho a la deducción del IVA soportado en dicha factura, que originalmente presenta un defecto formal, aunque posteriormente se corrige a través de una factura rectificativa.

En este sentido, el Tribunal interpreta que la rectificación de la factura tendrá efectos retroactivos, de tal manera que el derecho a deducir el Impuesto repercutido podrá ejercitarse en el periodo en que se expidió la factura inicialmente. Por tanto, la rectificación a posteriori de una factura con el fin de corregir un error de carácter formal no impide, en determinadas circunstancias, que pueda ejercerse el derecho a la deducción el año en que fue expedida, pues el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas del contribuyente, el cual, en este caso, cumple con todos los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto N° C-518/14, de 15 de septiembre de 2016

11I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Orden HAP/1626/2016, de 6 de octubre, por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre

Se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta; y se modifican asimismo otras normas tributarias.

B.O.E. de 11 de octubre de 2016

Orden HAP/1695/2016, de 25 de octubre

Se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, y modifica otras normas tributarias.

B.O.E. de 27 de octubre de 2016

Ley Orgánica 1/2016, de 31 de octubre, de reforma de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

Se modifica la disposición adicional quinta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

B.O.E. de 1 de noviembre de 2016

Orden HFP/1822/2016, de 24 de noviembre

Se introducen determinadas modificaciones técnicas en los diseños físicos y lógicos de los modelos de declaración informativa n.ºs. 165, 170, 193, 194, 196, 280 y 282 aprobados, respectivamente, por Orden HAP/2455/2013, de 27 de diciembre, Orden EHA/97/2010, de 25 de enero, Orden EHA/3377/2011, de 1 de diciembre, Orden de 18 de enero de 1999, Orden EHA/3300/2008, de 7 de noviembre, Orden HAP/2118/2015, de 9 de octubre y Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo.

B.O.E. de 29 de noviembre de 2016

Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre

Se desarrolla para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

B.O.E. de 29 de noviembre de 2016

B) Normativa Autonómica

Comunidad Autónoma de Cataluña

Ley 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria

Se aprueba la Ley 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria.

B.O.E. de 23 de noviembre de 2016

V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Diciembre

L	M	X	J	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	<u>20</u>	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

- **20-12-2016_Hasta el 20 de diciembre**

Renta y Sociedades

Impuesto sobre las Primas de Seguros

Impuestos Especiales de Fabricación

Impuesto Especial sobre la Electricidad

Impuestos Medioambientales