

EL

CIERRE FISCAL Y CONTABLE

DEL EJERCICIO 2019

Murcia, 4 diciembre 2019

A) DEFINICIONES, AJUSTES POR PERIODIFICACION Y REGLAS DE IMPUTACION TEMPORAL

1.- Se entiende en el IS por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Tratándose de la actividad de arrendamiento de inmuebles, se entiende que existe tal actividad cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. No obstante, en el supuesto de entidades que forman parte de un grupo mercantil, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determina teniendo en cuenta a todas las que forman parte del grupo, es decir, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios se computa a nivel de grupo y no en sede de cada entidad integrante del mismo individualmente.

2.- Se entiende por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. Para determinar el cumplimiento de los requisitos exigidos para considerar una entidad como patrimonial, debe valorarse tanto el activo de la entidad como los valores integrantes de dicho activo y los elementos de ese mismo activo que no están afectos a una actividad económica. Dicha valoración se calcula de la media de los balances trimestrales de la entidad. En cuanto a los elementos a considerar en dicho balance, no se tiene en cuenta a estos efectos el dinero o derechos de crédito que procedan de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas realizadas en el propio período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores, ni los valores que no tienen esta consideración a efectos de la calificación como patrimonial de una entidad.

3.- Periodificar la parte del importe de los gastos pagados en el ejercicio que corresponden a ejercicios posteriores: primas de seguros, campañas de publicidad, intereses de préstamos, etc.

4.- Periodificar los ingresos cobrados anticipadamente que corresponden a ejercicios posteriores: intereses de cuentas bancarias, arrendamientos, etc.

5.- Registrar los importes de las compras y gastos y de las ventas e ingresos correspondientes al ejercicio, aunque no se hayan recibido o emitido las facturas.

Ejemplo: La empresa X factura a un cliente suyo los días 10 de cada mes, habiendo realizado una venta de productos con fecha 20-12-N por importe de 400.000 euros.

Al cierre del ejercicio debe realizarse la siguiente anotación:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
4309	Cientes, facturas pendientes de formalizar	464.000	
700	Ventas de mercaderías		400.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		64.000

En el **momento** de emitir la correspondiente **factura**:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	464.000	
4309	Cientes, facturas pendientes de formalizar		464.000

Ejemplo: La empresa X acostumbra a facturar a sus clientes habituales los días 10 de cada mes. Con fecha 20-12-N la empresa Y realiza una compra de mercaderías por importe de 400.000 euros.

Los usos empresariales llevarían a contabilizar esta operación el día 10-1-N+1, fecha en que produce su facturación; sin embargo, de hacerlo así, se estaría incluyendo un ingreso en un ejercicio en el que no se ha producido. De ahí la necesidad de realizar **al cierre del ejercicio** la siguiente anotación:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
800	Compras de mercaderías	400.000	
4009	Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar		400.000

Al recibir la empresa Y la factura correspondiente, ya en el **ejercicio siguiente**:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
4009	Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar	400.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	64.000	
4000	Proveedores		464.000

6.- Al comienzo del ejercicio 2020, la sociedad tendrá que llevar a gastos o ingresos los ajustes por periodificación que aparezcan en las cuentas 480, 485, 580 y 585 del PGC. Y que de igual manera debió actuar a comienzos de 2019 con similares ajustes realizados al cierre del ejercicio anterior.

7.- Que los ingresos y gastos se han de imputar, en definitiva, al ejercicio en que se devenguen independientemente del momento en que sean exigibles.

8.- Que se han contabilizado los gastos devengados y no pagados en el ejercicio: suministros, comunicaciones, etc.; así como los ingresos devengados y no cobrados: alquileres, etc.

9.- No obstante, se admiten a efectos fiscales los gastos contabilizados en un periodo posterior al de su devengo y los ingresos contabilizados en un periodo anterior, siempre que de ello no se derive una tributación inferior. Esta regla para la imputación de ingresos y gastos registrados contablemente en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal se aplica no sólo a los registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino también a los contabilizados en una cuenta de reservas.

10.- Amortización contabilizada en un período posterior al que corresponde la depreciación (RIS art. 4.1). La normativa del IS regula los efectos fiscales de los gastos contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengo. A efectos de la aplicación de dicha regla en materia de amortizaciones hay que tener en consideración que para los supuestos de amortización en un período inferior al coeficiente mínimo de tablas, se entiende que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación del coeficiente máximo corresponde al período en que se amortizó por debajo del mínimo hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación del coeficiente mínimo.

B) ACTIVO. VALORACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1.- Que el valor de adquisición del inmovilizado material incluye junto al precio de compra, el transporte, seguro, carga y descarga, instalación y montaje, ensayos y pruebas y las tasas e impuestos no deducibles.

2.- Que si el inmovilizado ha sido producido por la empresa hay que activar al cierre del ejercicio las compras y gastos que haya ocasionado su producción (costes directos e indirectos).

3.- Que forma parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

4.- Que el valor del terreno donde se asienta una construcción de la empresa debe figurar separadamente de la cuenta 211.Construcciones, no debiendo amortizarse la parte correspondiente al terreno.

5.- Que las Inmovilizaciones en curso hay que pasarlas al subgrupo 21. Inmovilizaciones Materiales en el momento en que se hayan terminado, no amortizándose el elemento hasta tanto no entre en funcionamiento.

6.- Que si el valor normal de mercado (valor razonable) del bien del inmovilizado que recibimos en una permuta es superior al valor contable del bien cedido hay que hacer un ajuste extracontable positivo (permuta no comercial). Cuando se trate de una permuta comercial no hay que hacer ajuste fiscal.

7.- Los inmuebles (terrenos, solares, construcciones, edificios) que se tienen con la finalidad de obtener rentas (por arrendamiento o cesión), plusvalías (por enajenación), o ambas se registran en las cuentas del subgrupo 22 son: 220 Inversiones en terrenos y bienes naturales y 221 Inversiones en Construcciones. No se consideran tales las que la empresa tiene para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos, o para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las construcciones se amortizan contablemente, teniendo la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Los terrenos y edificios cuyos usos futuros no estén determinados en el momento de su incorporación al patrimonio de la empresa se deben calificar como inversión inmobiliaria, al igual que los inmuebles en construcción o mejora para su uso futuro como inversiones inmobiliarias. Resolución ICAC 1-3-2013.

8.- Las operaciones que den lugar a una ampliación, mejora o renovación de un inmovilizado se registrarán como mayor valor del inmovilizado. En otro caso, constituirán gastos del ejercicio.

9.- La Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, dicta las normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias; y la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC dicta las normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro de valor de los activos.

10.- No es deducible el gasto por deterioro de los elementos de inmovilizado material e intangible, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda, siempre que estos últimos no sean créditos derivados de operaciones comerciales. La integración de este gasto en la base imponible se difiere hasta el período impositivo posterior en el que el elemento se transmite o, si es amortizable, en los períodos impositivos que resten de su vida útil. Sin embargo, sí se admite la deducibilidad de las pérdidas de valor ciertas y definidas de carácter irreversible de tales elementos patrimoniales (ej. destrucción por incendio de una parte de un inmueble).

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

11.- TS 15-1-2015, rec. 1370/2013. La determinación del importe real de la enajenación de los inmuebles establecido por la Administración tributaria (resulta indiferente la circunstancia que sólo se hubiera determinado dicho valor a efectos del ITP o también por IRPF) debe mantenerse como tal a efectos de determinar el importe de adquisición de esos mismos inmuebles cuando son objeto de una segunda venta y proceda liquidar por incremento patrimonial. La Administración, al actuar delimitando una concreta realidad, no puede prescindir de la misma por haber quedado vinculada por su actuación anterior, por lo que el «importe real» de una misma operación es un dato objetivo que no depende de la perspectiva desde la que se contemple, desde la del vendedor o desde la del comprador, y una vez delimitado despliega toda la fuerza vinculante que le otorga la propia actuación administrativa. No hacerlo así supone un claro supuesto de abuso de Derecho.

C) ACTIVO. NORMAS PARTICULARES DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE Y DEL ACTIVO FINANCIERO

1.- Los gastos de I + D son gasto del ejercicio en que se realicen, pero al cierre del ejercicio podrán activarse si están específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido, y tengan motivos fundados de éxito técnico y de la rentabilidad económico – comercial del proyecto.

2.- La Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, dicta las normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

3.- Que el rendimiento devengado por los valores adquiridos con cupón corrido o dividendo acordado es menor precio de adquisición del valor mobiliario. Si los dividendos distribuidos posteriormente proceden de forma inequívoca de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, no se reconocerán como ingresos y minorarán el valor contable de la inversión. Cuando se perciba el cupón o el dividendo no se computa como ingreso la parte corrida, pero podrá deducirse, en concepto de pago a cuenta, la retención que, en su caso, haya soportado. Asimismo, será aplicable la deducción por doble imposición cuando el transmitente haya integrado en su base imponible un importe equivalente a ese dividendo en forma de plusvalía manifestada en la venta y no haya tenido derecho a esta deducción, siempre que se pruebe por la sociedad.

4.- Que si se han vendido derechos preferentes de suscripción hay que disminuir el precio de adquisición de los valores en el importe del coste de los derechos de suscripción. Si el resultado de esta operación es superior al valor de los títulos el exceso constituye renta sujeta a tributación.

5.- No es deducible el gasto por deterioro de los elementos del inmovilizado intangible. La integración de este gasto en la base imponible se difiere hasta el período impositivo posterior en el que el elemento se transmite o, si es amortizable, en los períodos impositivos que resten de su vida útil. Sin embargo, sí se admite la deducibilidad de las pérdidas de valor ciertas y definidas de carácter irreversible de tales elementos patrimoniales.

6.- Rentas negativas en la transmisión de participaciones en el capital o fondos propios: A) Participaciones significativas. Con carácter general, no se integran en la base imponible si en el momento de la transmisión de la participación se cumplen los requisitos establecidos para aplicar la exención a las plusvalías de las participaciones. B) Participaciones no significativas. En general, se integran en la base imponible las rentas negativas generadas en la transmisión de participaciones en el capital o fondos propios.

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

D) ACTIVO. VALORACION DE LAS EXISTENCIAS

1.- Que las existencias que sean fácilmente identificables de modo individualizado se valorarán a su precio de adquisición.

2.- Que los bienes intercambiables en los que no sea posible la identificación de cada remesa concreta hay que valorarlos a su precio medio ponderado, o por el método FIFO "primera entrada, primera salida" si fuese más conveniente para la gestión de la empresa. Se empleará un único método para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

3.- Que, con carácter general, no hay que incorporar al precio de las mercancías (existencias) los gastos financieros. No obstante, han de incorporarse los que correspondan a mercancías cuyo periodo de fabricación exceda de un año, siempre que se hayan devengado antes de estar destinadas al consumo.

4.- Que en la valoración de los bienes producidos por la empresa hay que tener en cuenta los costes directos más los indirectamente imputables tales como: arrendamiento, amortización maquinaria e instalaciones, reparaciones y mantenimiento, personal de producción y control, etc.

5.- Que no hay que considerar en el coste de producción los gastos que se producen después de que el producto salga del almacén, tales como comisiones, transportes de ventas, gastos de administración, comerciales ni financieros por descuento de papel comercial.

E) PASIVO. VALORACION

1.- Que los débitos y partidas a pagar se valoran, en general, por su coste amortizado.

2.- Sólo debe reconocerse una provisión cuando un hecho pasado haya dado lugar a una obligación cierta, generadora de la necesidad de desprenderse de recursos, y el importe de la obligación pueda estimarse de forma fiable. En fin, a la fecha del ejercicio son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se cancelarán.

3.- Son deducibles fiscalmente los gastos que se derivan de las provisiones siguientes: a) actuaciones medioambientales, siempre que se correspondan con un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. Si no se formula el plan, o el mismo no es aceptado por la Administración tributaria, el gasto es deducible en el ejercicio en el que la provisión se aplica a su finalidad, b) las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, por las sociedades de garantía recíproca y por las sociedades de reafianzamiento, y c) cobertura de garantías de reparación y revisión, así como de gastos accesorios por devolución de ventas.

Son fiscalmente deducibles todas aquellas provisiones que se regulen en la normativa mercantil-contable y sobre las que no se establezca ninguna limitación en la normativa fiscal (por ejemplo, para impuestos, para responsabilidades, etc.).

4.- Que es deducible la dotación a la provisión para la cobertura de garantías de reparación y revisión concedidas en el momento de efectuar la venta; ídem. la dotación para cubrir los gastos por devoluciones de ventas. Sin embargo, fiscalmente sólo es deducible hasta el límite que represente la proporción de los gastos por reparaciones o devoluciones del ejercicio y de los dos anteriores, respecto a las ventas (con garantía o con plazo de devolución) de dichos ejercicios.

5.- El coste de las grandes reparaciones se trata como una parte del inmovilizado material, de modo que se amortiza de forma distinta a la del resto del elemento durante el periodo que medie hasta la reparación.

6.- El coste estimado del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado debe provisionarse en el ejercicio en el que se adquiere el inmovilizado registrándose como mayor valor del mismo, de modo que se transforma en gasto mediante la amortización del elemento del inmovilizado, que es gasto fiscalmente deducible, así como la actualización del valor de la provisión que en cada ejercicio deba realizarse.

F) EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EL ITP

1.- Contrastar el saldo de la cuenta de ventas e ingresos por servicios con la base imponible del IVA repercutido (transmisiones de bienes del inmovilizado, percepción de anticipos, adquisiciones y entregas intracomunitarias, exportaciones, etc.).

10. Volumen de operaciones	
Operaciones realizadas en el ejercicio	
Operaciones en régimen general	99
Operaciones a las que habiéndoles sido aplicado el régimen especial del criterio de caja hubieran resultado devengadas conforme a la regla general de devengo contenida en el art. 75 LIVA	653
Entregas intracomunitarias exentas	103
Exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción	104
Operaciones exentas sin derecho a deducción	105
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	110
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	112
Operaciones en régimen simplificado	100
Operaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	101
Operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia	102
Operaciones en Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	227
Operaciones en régimen especial de Agencias de Viajes	228
Entregas de bienes inmuebles y operaciones financieras no habituales	106
Entregas de bienes de inversión	107
Total volumen de operaciones (Art. 121 Ley IVA) (99 + 653 + 103 + 104 + 105 + 110 + 112 + 100 + 101 + 102 + 227 + 228 - 106 - 107)	108

Las ventas interiores y los ingresos por prestaciones de servicios, ingresos por arrendamientos, etc. sujetos a IVA, más los importes de las ventas del inmovilizado también sujetas, se corresponden con el volumen del régimen ordinario de las operaciones realizadas en régimen general del IVA, que se debe declarar en la declaración resumen anual del IVA, modelo 390.

Declaración de Operaciones Intracomunitarias. Hay que verificar que las Ventas (exportaciones) y compras (importaciones) netas a la Unión Europea (intracomunitarias), así como las operaciones no sujetas, coinciden con los importes declarados en los cuatro trimestres del modelo 349 (declaración informativa de operaciones intracomunitarias) presentados y en su caso en los presentados en la declaración anual del IVA modelo 303.

También se debe comprobar el cuadro de las ventas contabilizadas como internacionales o a países terceros (DUA), y su coincidencia con la cifra de exportaciones declarada en las autoliquidaciones mensuales IVA y en la declaración recapitulativa 390.

2.- Las cuotas soportadas no deducibles no han de figurar en la cuenta 472. Hacienda Pública, IVA soportado.

3.- Las cuotas de IVA soportado no deducible por la compra de bienes del inmovilizado forman parte del precio de adquisición.

4.- Que han quedado saldadas las cuentas H. P., IVA soportado y H. P., IVA repercutido. La parte de IVA soportado que quede a compensar ha de figurar en la cuenta 470 H. P., deudora por IVA.

5.- Si durante el año se han efectuado entregas o prestaciones de servicios con IVA repercutido, y otras operaciones exentas del IVA (excepto entregas intracomunitarias o exportaciones), hay que aplicar la regla de prorrata.

6.- Si se ha aplicado la regla de prorrata al IVA soportado en las compras y gastos es preciso efectuar los cálculos para apreciar si debemos aplicar dicha regla a los bienes de inversión.

7.- En ningún caso se podrán alterar las valoraciones iniciales por los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible, tanto por la regularización derivada de la prorrata definitiva como por la regularización por bienes de inversión como por las limitaciones del derecho a deducir.

8.- El plazo para la rectificación al alza de las cuotas repercutidas o deducidas y los plazos de caducidad del derecho a deducir o compensar las cuotas soportadas es de 4 años.

9.- Que en los contratos de tracto sucesivo en los que no se haya pactado precio, no se haya determinado el momento de su exigibilidad o la exigibilidad tenga una periodicidad superior a un año natural, el devengo se producirá al menos una vez al año, el 31 de diciembre, por la parte proporcional al periodo transcurrido.

10.- Para la deducción de cuotas por adquisiciones intracomunitarias se requiere que la adquisición se consigne debidamente en la declaración – liquidación presentada.

11.- TJUE 20-10-2016, Asunto C-24/15. No se puede denegar la exención en el IVA de una entrega intracomunitaria por falta de comunicación del destinatario del NIF asignado por el Estado miembro de destino, cuando no hay ningún indicio serio que sugiera la existencia de fraude, el bien ha sido transferido con destino a otro Estado miembro y se cumplen asimismo los demás requisitos de la exención, pudiendo además sancionarse la conducta con una multa proporcionada a la gravedad.

TJUE 9-2-2017, asunto Euro Tyre BV C-21/16. No se puede denegar la exención de las entregas intracomunitarias de bienes, por el hecho de que la empresa vendedora no estaba inscrita en el Registro de operadores intracomunitarios ni en el sistema VIES. No se puede supeditar el derecho a la exención del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales. Existen solo dos supuestos en que el incumplimiento de los requisitos formales puede llevar a la pérdida del derecho a la exención: a) si se ha participado dolosamente en un fraude

fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA; b) cuando no se aporte la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.

12.- Si tras los estudios de mercado se decidió no realizar la actividad hay derecho a deducir el IVA soportado. TJ CE 29-2-1996, C-110/94 y 8-6-2000, C-400/98.

13.- No son deducibles las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble debido a que la entidad transmitente es una sociedad mercantil que se dedica a la mera tenencia de inmuebles y, por tanto, no tiene la condición de empresario o profesional. A las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional, salvo prueba de lo contrario.

14.- Se puede renunciar a la exención en las operaciones inmobiliarias, siempre que el empresario o profesional adquirente tenga derecho a la deducción parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o en función del destino previsible del inmueble adquirido.

15.- No se podrán rectificar las cuotas repercutidas de IVA exclusivamente cuando el sujeto pasivo ha participado en un fraude, o cuando sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude (antes sólo cuando la conducta se tipificaba como infracción tributaria).

16.- DGT 25-4-2012, V0891-12. La cesión del uso de automóviles a los trabajadores constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento para la entidad consultante, ya sea porque se establezca de forma expresa en el contrato laboral o bien porque se acuerde verbalmente con los mismos, de manera que una fracción de la prestación laboral de los trabajadores es la contrapartida de dicha cesión. Dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del IVA, por lo que quedarán sujetas al citado tributo únicamente la parte proporcional del uso que se realice de los vehículos que se destine a las necesidades privadas del trabajador. Como la actividad de abogacía es una actividad, en principio, sujeta y no exenta, el consultante podrá deducir íntegramente las cuotas del Impuesto soportadas por la adquisición o el arrendamiento de los automóviles objeto de cesión.

17.- TJUE 15-9-2016, asunto C518/14. Deducción de la cuota soportada, aunque la factura no cumpla con todos los requisitos formales. La cuestión planteada al Tribunal es en qué momento nace el derecho a deducir las cuotas soportadas cuando el soporte documental que documenta la operación es una factura que tiene un error formal, en esta ocasión la falta del NIF. El recurrente se dedujo la cuota soportada cuando recibió la factura errónea. Años después se rectifica la factura consignando el NIF. La Administración tributaria niega la deducción de la cuota soportada en su día porque entiende que, solo cuando la factura es válida, nace el derecho a la deducción de la cuota. Para el Tribunal la rectificación de la factura que dio origen a la deducción de la cuota soportada tiene efecto retroactivo y, por consiguiente, el derecho a la deducción de la cuota soportada consignada en la factura rectificadora puede ejercitarse en el año de su expedición originaria, y no cuando se rectifica la misma. El argumento es que el principio de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales, con independencia de que cada Estado miembro pueda regular un régimen sancionador en el caso de incumplimientos formales en los documentos que reflejan las operaciones.

G) GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES

1.- Que no hay que deducir gastos antes de haberlos contabilizado ya que, salvo disposición expresa de la ley, no tienen el carácter de fiscalmente deducibles.

2.- Que si se ha contabilizado un gasto y fiscalmente aún no es deducible debemos realizar un ajuste extracontable temporal y positivo.

3.- Que es deducible fiscalmente un gasto imputado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de Reservas en un periodo posterior al de su devengo, siempre que de ello no se derive una tributación inferior.

4.- Las facturas recibidas de los proveedores y suministradores de servicios deben contener los datos de identificación del expedidor y del destinatario, la fecha de emisión y de devengo, la descripción de la operación, la base imponible, la cuota y el tipo de IVA aplicado.

5.- Son deducibles fiscalmente los gastos por atenciones a clientes o proveedores, hasta el límite del 1 % del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo, y los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa. También los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios.

6.- No es deducible fiscalmente la retribución satisfecha a los administradores si no está prevista en los Estatutos Sociales.

No se consideran donativos y liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Por tanto, no es necesario que en los estatutos de la empresa figure la retribución por dichas funciones para que el gasto sea deducible.

Las operaciones de la sociedad con consejeros y administradores se siguen considerando vinculadas, excepto en lo atinente a las retribuciones abonadas por la sociedad a sus consejeros y administradores cuando esta retribución lo sea por el ejercicio de las funciones propias de estos.

7.- No son gastos fiscalmente deducibles los que tengan causa en actos contrarios al ordenamiento jurídico.

8.- Si la sociedad ha realizado alguna donación (salvo los donativos a fundaciones o asociaciones calificadas de utilidad pública previstos en la Ley 49/2002, o los realizados por entidades parcialmente exentas realizadas en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica), hay que adicionar su importe al resultado contable para obtener la base imponible y también la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del bien donado.

9.- No son deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y los recargos por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

10.- Son deducibles los intereses de demora correspondientes a aplazamientos y fraccionamientos solicitados en período voluntario o en ejecutiva. También los producidos por la suspensión de la ejecución del acto administrativo por reclamaciones o recursos. Asimismo, son deducibles en supuestos de infracción sin responsabilidad, o cumplimiento de obligaciones con arreglo a contestaciones a consultas y los derivados de actas de

inspección (TEAC 23-2-2001; DGT 10-06-1997, 1179/1997; 23-12-2004, V2099/2004 y 13-5-2004, V1226/2004).

11.- De acuerdo con la norma de registro y valoración 9.^a 4 del PGC, los gastos derivados de cualquier transacción con instrumentos de patrimonio propio, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, registradores, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas. Se trata de gastos fiscalmente deducibles por la vía del ajuste extracontable negativo.

12.- No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo mercantil (art. 42 C Comercio), con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

H) COMPRAS

1.- Si se han adquirido mercaderías o productos terminados a proveedores vinculados a la empresa, a precio inferior o superior al normal del mercado, resulta de aplicación el régimen fiscal de las operaciones vinculadas.

1.1.- Excepciones a la obligación de documentar las operaciones vinculadas del grupo ni del contribuyente respecto de las operaciones realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada: en general, las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

1.2.- Obligación de documentar las operaciones vinculadas: a) Documentación país por país, exigible a determinadas entidades cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros; b) Documentación específica del grupo, exigible a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios sea igual o superior a 45 millones de euros; c) Documentación específica del contribuyente, la siguiente:

INCN	Tipo de documentación
INCN 45 M	Documentación completa
ERD < INCN < 45 M	Documentación simplificada (descripción, identidad, método y comparables) Salvo (documentación completa): <ul style="list-style-type: none"> - Operaciones IRPF módulos (cuando familiares \geq 25 %) - Transmisión de negocios - Transmisión de valores no negociables - Transmisión de inmuebles - Operaciones sobre activos intangibles Si es ERD o persona física no se exige el análisis de comparabilidad
ERD	Documento normalizado aprobado por el anexo V de la OM HAP/871/2016 (sin análisis de comparabilidad)

1.3.- Obligación de informar las operaciones vinculadas. La Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, ha aprobado el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y

de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Se deben informar: a) las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado; b) las operaciones específicas, siempre que el importe conjunto de cada uno de este tipo de operaciones en el período impositivo supere los 100.000 euros. Se consideran operaciones específicas aquellas a las que no les es de aplicación la documentación simplificada, enumeradas en los arts. 18.3 LIS; c) aquellas operaciones del mismo tipo que a su vez utilicen el mismo método de valoración, siempre que el importe del conjunto de dichas operaciones en el período impositivo sea superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad, con independencia del importe de la contraprestación del conjunto de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada.

2.- Servicios intragrupo (LIS art. 18.5). Los grupos de sociedades pueden disponer de alguna de ellas como centro de prestación de servicios a las demás sociedades del grupo, centralizando funciones como pueden ser de comercialización, formación de personal y gestión de tesorería. En estos casos, la determinación de un precio de transferencia por la prestación de estos servicios depende de las siguientes cuestiones:

- Servicio prestado de forma efectiva. Para que el gasto derivado del servicio sea fiscalmente deducible es condición que el mismo produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad del grupo beneficiaria del servicio. Este requisito puede valorarse si en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra entidad independiente la prestación de ese servicio.

- Contraprestación del servicio. El precio del servicio debe determinarse de acuerdo con alguno de los métodos previstos. De forma general el servicio debe individualizarse por cada entidad que se beneficia del mismo, pero si son varias las entidades vinculadas destinatarias del servicio o cuando no puedan cuantificarse los elementos determinantes de su remuneración, es posible un reparto o distribución de la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto basadas en criterios de racionalidad. Este criterio de racionalidad se entiende cumplido cuando el método de reparto aplicado tenga en cuenta no sólo la naturaleza del servicio y las circunstancias en que el servicio se preste, sino, además, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias del servicio.

3.- Que se han contabilizado como compras los gastos accesorios de las mismas, tales como: transporte, carga y descarga, seguros, mediación e impuestos indirectos soportados no deducibles.

4.- Que todos los descuentos incluidos en la factura de compra disminuyen directamente el importe de las compras. Los descuentos por pronto pago concedidos posteriormente (se documentan en factura rectificativa) se registran como tales.

5.- Que se han reconocido los Rappels por compras al cierre del ejercicio, siempre que se conozca o se pueda estimar razonablemente su importe.

I) REGLAS DE LAS RENTAS SUJETAS A RETENCION Y GASTOS DE PERSONAL

1.- Rentas sujetas a retención. El perceptor de rentas sobre las que deba practicarse una retención a cuenta del IS ha de computarlas en la base imponible por la contraprestación íntegra devengada y de la cuota íntegra deducirá la cantidad que debió ser retenida en caso

de que dicha retención no se hubiera practicado, o lo hubiera sido por un importe inferior al que corresponde, siempre que la ausencia de retención o por importe inferior sea por causa imputable exclusivamente al retenedor.

2.- Contrastar el saldo de la cuenta 640. Sueldos y salarios, las retribuciones de cada uno de los perceptores, con el importe que va a ser objeto de la Declaración Resumen Anual de Rendimientos de Trabajo Personal (modelo 190). Del mismo modo, verificar que las dietas y rentas exentas coinciden con el importe de la clave L.

3.- Que las remuneraciones de las personas físicas vinculadas con la empresa no difieren con las que para la misma función les pagarían en el mercado. En otro caso, resulta de aplicación el régimen fiscal de las operaciones vinculadas.

4.- Que se han efectuado los correspondientes ingresos a cuenta por las remuneraciones en especie y que se han contabilizado, en el caso de que los haya asumido la empresa, en la cuenta 649. Otros gastos sociales.

5.- Que los importes satisfechos en concepto de dietas (por desplazamiento y/o por manutención y/o estancia) a los empleados debidas a desplazamientos por motivos laborales no ha excedido de las cantidades previstas reglamentariamente y, en caso contrario, que se ha considerado el exceso como remuneración y se le ha practicado la correspondiente retención. Que en todos los casos se encuentra justificado el día y lugar del desplazamiento y su razón o motivo.

En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

J) TRIBUTOS

1.- Que no hay que llevar a la cuenta de Tributos los ocasionados con motivo de la adquisición de algún bien del inmovilizado que deba activarse por ser mayor valor del elemento adquirido.

2.- Que no hay que contabilizar en la cuenta de Tributos las contribuciones especiales que giran los Ayuntamientos por razón de obras de infraestructura porque constituyen un mayor valor del suelo o de las construcciones.

3.- Que no hay que contabilizar en la cuenta de Tributos las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la empresa

4.- Si se han contabilizado como gasto las multas y sanciones penales y administrativas, así como los recargos de apremio y por presentación fuera de plazo de las autoliquidaciones, hay que realizar un ajuste positivo extracontable permanente por el importe de las mismas.

K) SERVICIOS EXTERIORES

1.- Las remuneraciones devengadas en el ejercicio por los comisionistas “profesionales” han de figurar contabilizadas en la cuenta 623. Servicios de profesionales independientes, sin tener en cuenta la fecha en que deberán ser satisfechas.

2.- En el arrendamiento de inmuebles urbanos, de negocio o de muebles el tipo de retención es el 19 %. En el caso de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, la base

de la retención está constituida por todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el IVA.

3.- No han de contabilizarse en la cuenta 623. Servicios de profesionales independientes, los trabajos efectuados por profesionales que constituyen mayor valor de adquisición de bienes del inmovilizado.

4.- Hay que activar los gastos de ampliación o mejora del inmovilizado que han supuesto un aumento de la capacidad productiva, una mejora sustancial en su productividad o un alargamiento de la vida útil del elemento del activo y no llevarlos indebidamente como gastos de conservación o reparación.

5.- Son deducibles fiscalmente los gastos por atenciones a clientes o proveedores, hasta el límite del 1 % del INCN del período impositivo, y los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa. También los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios. En definitiva, serán deducibles fiscalmente si están contabilizados, debidamente justificados y responden a una operación realizada al objeto de obtener ingresos por la sociedad.

6.- Valoración de servicios profesionales. Para dar una mayor seguridad jurídica a las valoraciones de las operaciones vinculadas realizadas entre un socio profesional y su sociedad y reducir la carga fiscal indirecta derivada del análisis de comparabilidad y de las obligaciones de documentación, el obligado tributario puede considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75% de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

- Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

- No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el IPREM (7.519,59 euros). El incumplimiento de este último requisito establecido en relación con alguno de los socios-profesionales, no impide la aplicación del valor convenido a los restantes socios-profesionales.

7.- Nota AEAT 10/02/2015. El concepto de empresario o profesional a efectos del IVA se encuentra armonizado a nivel europeo, por lo que el tratamiento fiscal nacional de los ingresos percibidos por el contribuyente no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Directiva IVA. Por tanto: a) El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio tenga la consideración de rendimiento de

actividad económica en el IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA; b) Si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán sujetas al IVA, en cuyo caso estará obligado a emitir factura por los servicios prestados a la sociedad, o en su caso, a los clientes de la misma y presentar las autoliquidaciones por dicho impuesto (art. 164 LIVA); c) Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7. 5º LIVA, y no tendrá obligación de expedir factura de sus operaciones ya que no se considera sujeto pasivo del IVA.

L) ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR

1.- Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero. El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe.

2.- Se califica como arrendamiento financiero el arrendamiento de un activo con opción de compra cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

Si no existe opción de compra se presumirá, salvo prueba en contrario, en los casos previstos en la Norma de Registro y Valoración 7ª del Plan de Pymes.

3.- Que durante el ejercicio sólo hay que contabilizar como gastos los financieros y la dotación a la amortización según la vida útil del elemento.

4.- Que fiscalmente, mientras dure el arrendamiento financiero, se puede deducir, como máximo, el importe que resulte de aplicar al coste del bien el duplo (para las ERD el triple) del coeficiente de amortización lineal. Ello dará lugar, normalmente, a un ajuste extracontable temporal.

5.- Para gozar del régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero el TRLIS exige que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

LL) GASTOS FINANCIEROS

1.- En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción, con el límite del valor razonable del inmovilizado material en el que se integran como mayor valor.

2.- Que, con carácter general, no hay que aumentar el valor de las existencias por los intereses generados por los préstamos obtenidos para su adquisición. No obstante, han de incorporarse los gastos financieros correspondientes a las existencias cuyo proceso de fabricación sea superior a un año.

3.- Que en los préstamos sociedad – socio (operación vinculada) si la retribución convenida difiere del interés normal de mercado resulta de aplicación el régimen fiscal de las operaciones vinculadas.

4.- Que hay que contabilizar la parte de los gastos financieros devengados en el ejercicio de los préstamos realizados por entidades bancarias, aunque el pago se efectúe durante el ejercicio siguiente.

5.- Se encuentra limitado cuantitativa y temporalmente el importe de los gastos financieros deducibles mediante la construcción de dos nuevos conceptos definidos por la LIS: "gasto financiero neto" (gastos financieros deducibles menos los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios; y "beneficio operativo".

Beneficio operativo = +/- Resultados de Explotación del ejercicio + amortizaciones – imputación de subvenciones del inmovilizado no financiero y otras +/- deterioro +/- resultado por enajenación de inmovilizado + ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio

Si los gastos financieros netos no superan el millón de euros, son deducibles en su totalidad (si la duración del periodo impositivo es inferior a un año, el límite de 1 millón de euros se reduce hasta el resultado de multiplicar esa cifra por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo y un año).

Respecto del exceso de esa cifra interviene el límite del 30% del beneficio operativo. Los gastos financieros netos que superen ese límite podrán deducirse en años posteriores, siempre con el mismo límite que afectará tanto a los del ejercicio como a los que provengan de otros anteriores, sin límite temporal (si un año "sobra" algo del límite del 30%, se podrá aplicar para los gastos que lo superen en los 5 años siguientes hasta que se absorba esa diferencia).

La Resolución de 16 de julio de 2012 establece los criterios interpretativos necesarios para proporcionar seguridad jurídica en la aplicación práctica de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, destacando la delimitación de gastos e ingresos financieros.

M) AMORTIZACIONES

1.- Son amortizables los elementos pertenecientes al inmovilizado material, al inmovilizado intangible y a las inversiones inmobiliarias, en los términos previstos en la normativa fiscal.

A) Amortización del inmovilizado intangible. La amortización de los elementos de inmovilizado intangible con vida útil definida se realiza atendiendo a la duración de esa vida útil, y si ésta no pudiera estimarse de manera fiable, el intangible se amortizará contablemente en un plazo de 10 años (fiscalmente con el límite del 5%).

El deterioro de estos activos intangibles no es fiscalmente deducible en el período impositivo en el que tiene lugar la pérdida de valor. No obstante, el importe de ese deterioro se integra en la base imponible de los períodos impositivos que resten hasta completar su vida útil en la misma proporción que la amortización registrada.

B) Amortización del Fondo de Comercio. A partir del ejercicio 2016 se amortiza de forma sistemática a efectos contables, sin perjuicio de que en cada ejercicio pueda valorarse el mismo para, en caso de su deterioro, dotar la pérdida de valor de ese activo (Ley 22/2015 de auditoría). Se estima que su vida útil es de 10 años, salvo prueba en contrario (amortización contable 10%), pero fiscalmente es deducible un máximo anual del 5%.

Por tanto, si la vida útil fuese de 10 años, hay que hacer ajustes positivos al resultado contable por el exceso de gasto contable sobre el fiscal, que revierten como ajustes negativos en los ejercicios undécimo al vigésimo en los que no hay gasto contable por amortización, pero sigue amortizándose fiscalmente; si la vida útil fuese superior a 10 años e inferior a 20 años, hay que hacer ajustes positivos al resultado contable por el exceso de gasto contable sobre el fiscal, que revierten como ajustes negativos una vez que el fondo de comercio esté completamente amortizado a efectos contables, ya que sigue amortizándose fiscalmente; y si la vida útil fuese superior a 20 años, el gasto contable sería fiscalmente deducible, ya que el mismo no excede del límite máximo establecido, es decir, el gasto contable es inferior a la veinteaava parte del valor del fondo de comercio.

Por otro lado, el deterioro del fondo de comercio no es fiscalmente deducible en dichos períodos impositivos, sin perjuicio de que ese deterioro sea deducible en la base imponible de los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando al importe del deterioro el método de amortización utilizado respecto del fondo de comercio.

C) Libertad de amortización para inversiones de escaso valor. Pueden amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo.

D) Los gastos de investigación activados han de amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de 5 años, salvo que antes existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico – comercial del proyecto, en cuyo caso deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio. Comienzan a amortizarse desde el momento en que se activan en el balance de la empresa.

Los gastos de desarrollo activados han de amortizarse durante su vida útil que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a 5 años. Si existen dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económica – comercial del proyecto deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Estos gastos activados gozan de libertad de amortización, por lo que surgirá el correspondiente ajuste extracontable temporal negativo.

E) Se considera arrendamiento financiero la cesión de uso de activos con opción de compra o renovación si el importe a pagar por el ejercicio de la opción es inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que le corresponderían dentro del tiempo de duración de la cesión.

F) Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación.

G) Activos no corrientes mantenidos para la venta: la empresa habrá clasificado un activo como tal si piensa que su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y si además se cumplen una serie de requisitos como que su venta sea muy probable. En este caso debemos asegurarnos de que no los hemos amortizado.

2.- Para que la amortización sea fiscalmente deducible ha de estar contabilizada, salvo los excesos fiscalmente deducibles por libertad de amortización, leasing, acelerador 2, etc.

3.- Debemos llevar una ficha por cada elemento del inmovilizado, a la que sería conveniente acompañar una fotocopia de la factura de compra.

4.- Deben amortizarse todos los bienes del inmovilizado susceptibles de amortización con independencia del resultado, positivo o negativo, obtenido por la empresa.

5.- No es amortizable el valor del suelo, tanto del no construido como de aquél sobre el que se ha edificado. La proporción suelo/vuelo se determina en función de su relación en el valor catastral, salvo que se pruebe la relación de los valores de mercado del suelo y del vuelo.

6.- No son amortizables los bienes que constituyen el inmovilizado material en curso.

7.- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil, entendiéndose por tal el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual, excepto que dicho período exceda del período concesional, caso de activos sometidos a reversión, donde el límite anual máximo se calculará atendiendo a este último período.

8.- Para los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias adquiridos durante el ejercicio, sólo es amortizable la parte proporcional correspondiente al tiempo que ha estado en funcionamiento.

9.- Que los elementos patrimoniales del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias adquiridos usados (excepto los edificios de antigüedad inferior a 10 años) podrán amortizarse, como máximo, al duplo del coeficiente máximo de tablas sobre el valor de adquisición, o al coeficiente de tablas sobre el valor de adquisición originario, si se conoce. Sin embargo, esta regla no es de aplicación en el caso de bienes usados objeto de un contrato de cesión de uso con opción de compra.

10.- Que las amortizaciones fiscales por el método degresivo (excepto edificios, mobiliario y enseres), tanto de porcentaje constante como de suma de dígitos, tienen carácter de depreciación efectiva, por lo que tendrían en su totalidad que reflejarse contablemente sin necesidad de realizar un ajuste extracontable.

11.- Si hemos revalorizado voluntariamente un bien del inmovilizado, las amortizaciones realizadas sobre el mayor valor revalorizado no son fiscalmente deducibles.

12.- La norma de registro y valoración 2.^a.2.1 del PGC establece que se debe amortizar de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta.

13.- Que los gastos de acondicionamiento de un local arrendado realizados por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión si éste fuese inferior a la vida económica del activo.

14.- Los costes relacionados con grandes reparaciones se amortizarán durante el período que medie hasta la gran reparación.

15.- A los activos nuevos adquiridos entre 1-1-2003 y 31-12-2004 les resultará aplicable el coeficiente lineal máximo de tablas multiplicado por 1,1. Es decir, que podrán amortizar

estos bienes en un 10% más del coeficiente aplicable al elemento. El coeficiente resultante se aplicará durante toda la vida útil del bien. Esta amortización ha de estar contabilizada.

16.- La justificación documental de las amortizaciones no queda reducida al momento en que los bienes del inmovilizado se incorporan al balance, sino que se dilata en el período en que las amortizaciones se incluyen en la determinación del resultado, por lo que no puede prosperar la alegación de la parte basada en la inexigibilidad de los comprobantes documentales una vez transcurridos 6 años desde su adquisición. Audiencia Nacional 8-3-2006, rec. 197/2005.

17.- Limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles (Ley 16/2012). La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que no sean ERD (art. 108.1, 2 y 3 TRLIS) se deducirá en la base imponible hasta el 70 % de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje. El 30% restante no fue deducible en estos dos periodos impositivos ni como depreciación ni como deterioro de valor, pero podrá aplicarse para reducir la base imponible, de forma lineal, durante los siguientes diez años, a partir del que se inicie en 2015. Opcionalmente se podrá elegir esa recuperación en la vida útil restante del elemento patrimonial correspondiente.

Ver deducción por reversión de medidas temporales (Apartado Y), nº 6).

N) DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS FINANCIEROS

1.- Que las empresas en las que se tenga participación han de comunicar antes del cierre del ejercicio, el valor teórico según sus libros de contabilidad al objeto de poder efectuar, en su caso, el deterioro de valor.

2.- Pérdidas por deterioro de cartera. Desde 1-1-2013 no son fiscalmente deducibles las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2013 se establece que cuando una entidad transmita acciones, participaciones o un establecimiento permanente a otra del mismo grupo (según art. 42 C. Comercio), obteniendo una renta negativa, ésta se imputará en el período impositivo en que los valores, participaciones o el EP se transmitan a un tercero ajeno al grupo, o bien, cuando alguna de las entidades intervinientes en la transmisión deje de formar parte del grupo. Esta regla no se aplica en el supuesto de extinción de la entidad transmitida (salvo por reestructuración del régimen especial).

El RD-Ley 3/2016 ha establecido un régimen transitorio de reversión de los deterioros de valor de las participaciones en entidades que fueron fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos a 2013. Esta reversión se realiza por un importe mínimo anual, de forma lineal durante cinco años, a partir del 1-1-2016. En este real decreto-ley se establece la incorporación automática de los referidos deterioros, como un importe mínimo, sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación. 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.

3.- En los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015 no es deducible el gasto por deterioro de los valores representativos de deuda, siempre que estos últimos no sean créditos derivados de operaciones comerciales. La integración de este gasto en la base imponible se difiere hasta el período impositivo posterior en el que el elemento se transmita.

Ñ) PERDIDAS POR DETERIORO DE EXISTENCIAS

1.- Que no hay que reducir directamente del valor de las existencias finales el deterioro reversible sufrido, dado que sólo puede efectuarse a través de la cuenta 693. Pérdidas por deterioro de existencias.

2.- Que sólo hay que registrar el deterioro del valor de las existencias en mercaderías o productos terminados cuando su precio de adquisición o su coste de producción sea inferior a su valor neto de realización (importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deducidos los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación).

O) PERDIDAS POR DETERIORO DE CREDITOS POR INSOLVENCIAS

1.- No son fiscalmente deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

a) Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

b) Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

c) Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

2.- Son deducibles las dotaciones de los saldos de clientes que hayan sido "declarados judicialmente" en el año en concurso de acreedores (no basta con la mera solicitud de esta situación concursal, sino que se requiere Auto de declaración del concurso), o procesados por el delito de alzamiento de bienes.

3.- Son deducibles las dotaciones de los saldos de clientes a los que se haya reclamado judicialmente la deuda (no una solicitud de pago por medio de abogado), o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

4.- Son deducibles las dotaciones de los saldos de dudoso cobro cuando el cliente no ha pagado en la fecha de vencimiento de la obligación y hayan transcurrido 6 meses desde dicho vencimiento.

5.- Si se ha provisionado contablemente, siguiendo el PGC, los saldos de clientes en los que concurren circunstancias que permitan "razonablemente" calificarlos de dudoso cobro, pero dichas circunstancias no son las previstas en la LIS, procede efectuar ajuste extracontable como diferencia temporal, aumentando la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

6.- Si el cliente no ha hecho efectivo el pago de las cuotas de IVA repercutido y ha sido dictado auto judicial de declaración del concurso, se puede reducir la base imponible del IVA y en consecuencia la cuota, siempre que se efectúe la modificación (factura rectificativa) hasta el plazo máximo de tres meses a contar desde día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración del concurso. En todo caso, previa comunicación a la AEAT.

En los casos de concurso de acreedores no cabe invocar el artículo 80.4 LIVA (impagados) para modificar la base imponible: es decir, siempre prevalece el apartado 3 (concurados), para las cuotas devengadas antes de la declaración del concurso. Por tal razón, la modificación deberá efectuarse necesariamente en el plazo de tres meses, no siendo posible de haber sido sobrepasado. Ley 16/2012.

La expedición y remisión de las facturas rectificativas se deba realizar, además de al concursado, a la administración concursal.

7.- Podrá modificarse la base imponible del IVA de las operaciones correspondientes a créditos reclamados judicialmente o requeridos notarialmente a otros empresarios o profesionales, siempre que hayan transcurrido los siguientes plazos desde el devengo del IVA y que la modificación se realice en el plazo de los 3 meses siguientes. Ha de comunicarse a la AEAT:

a) 1 año en el caso de que el volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA, del sujeto pasivo que ha realizado la operación hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

b) opcionalmente en el plazo de 1 año o de 6 meses, desde el devengo, en el caso de que el volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA, del sujeto pasivo que ha realizado la operación no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros. Ley 28/2015.

En los supuestos de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año (o, en su caso, seis meses) desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año (o, en su caso, seis meses). En este caso resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

8.- Se permite la reducción de la base imponible cuando el crédito incobrable sea consecuencia de una operación cuyo destinatario no actúe como empresario o profesional, siempre que la base imponible, IVA excluido, supere 300 euros.

Si el destinatario (deudor) es sujeto pasivo del IVA, una vez practicada la reducción la base imponible no se volverá a modificar al alza, aunque cobrarse total o parcialmente la contraprestación; pero sí se modificará al alza en el caso de que desista de la reclamación

judicial al deudor, debiendo emitir nueva factura rectificativa con repercusión de la cuota que proceda en el plazo de un mes.

Si el destinatario (deudor) no es sujeto pasivo del IVA hay que hacer la modificación al alza, además de en el caso de desistimiento de la reclamación judicial, cuando se obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación (entendiéndose que el IVA se ha percibido en proporción al importe de lo cobrado).

Cuando se ha rectificado la base imponible, si el destinatario no es empresario o profesional y paga toda o parte de la deuda, como la base hay que rectificarla al alza por la parte proporcional pagada, el destinatario ya no resulta deudor del IVA frente a la Hacienda Pública por esa parte. Ley 16/2012.

Las personas o entidades que no actúen como empresarios o profesionales o el de empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones exentas en aplicación de los artículos 20 ó 26 LIVA, que resulten deudores de un crédito a favor de la Hacienda Pública como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que hayan resultado total o parcialmente impagadas, deben declararlas en el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA.

P) INGRESOS COMPUTABLES

1.- No se integran en la base imponible las rentas positivas derivadas de las ayudas de la PAC por el abandono definitivo del cultivo de viñedos, de la producción lechera o de la actividad pesquera, así como las primas por el arranque de manzanos, de plataneras, de melocotoneros, de peras o de nectarinas. Tampoco se integrará la diferencia positiva (sí la negativa) entre las ayudas públicas recibidas y las pérdidas producidas en los elementos afectos a las actividades como consecuencia de inundaciones, incendios, etc.; ni las indemnizaciones públicas a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera (sólo animales destinados a reproducción), en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Tampoco las subvenciones percibidas por las entidades que exploten fincas forestales, gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, siempre que el periodo de producción medio sea igual o superior a 20 años.

2.- Toda cesión de bienes o derechos a personas no vinculadas se considera retribuida fiscalmente por su valor de mercado, salvo que se pruebe lo contrario. La contabilidad llevada de acuerdo con la normativa aplicable es prueba suficiente para destruir la presunción, según señalan varias Sentencias del Tribunal Supremo. Idem., con los intereses moratorios previstos en la Ley 7/1996 de Ordenación del Comercio Minorista.

3.- La valoración de las operaciones con personas vinculadas debe realizarse a precio de mercado. La diferencia entre el valor convenido por las partes y el de mercado se tratará según la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto.

4.- Los «rappels» sobre compras hay que contabilizarlos dentro del ejercicio por la cifra estimada razonablemente, aunque el proveedor no haya comunicado el importe.

5.- Los ingresos percibidos antes de la fecha del cierre del ejercicio que correspondan a otro posterior han de figurar en una cuenta de ajustes por periodificación.

6.- Se consideran operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se percibe, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único pago sea superior al año (es indiferente el tipo de operación: venta, ejecución de obra o prestación de servicio). La imputación fiscal del ingreso se puede realizar

proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. La renta pendiente de imputación se entiende obtenida a efectos fiscales en caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes que fueron aplazados.

No es deducible fiscalmente el deterioro de valor de los créditos respecto del importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio fiscal especial de las operaciones a plazos. Así, la deducibilidad de ese deterioro se difiere hasta que la renta se integre en la base imponible.

7.- Si se ha contabilizado un ingreso en la cuenta de resultados en un ejercicio anterior al en que procedía su contabilización, no es preciso realizar ningún ajuste extracontable porque la LIS admite la imputación tal como fue hecha, salvo que de ello se derive una tributación inferior.

8.- Si se ha contabilizado un ingreso en un ejercicio posterior al de su imputación fiscal, que normalmente coincidirá con el devengo, hay que presentar una declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades para regularizar la situación, sin perjuicio de que en el ejercicio en que se contabilice el ingreso se realice un ajuste extracontable negativo.

9.- Las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no se computarán fiscalmente hasta el momento de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por tanto, las variaciones de valor, por aplicación del criterio del valor razonable a determinados elementos, cuando sólo incidan en el Patrimonio Neto y no en Pérdidas y Ganancias, no tendrán efectos fiscales.

10.- Empresa inmobiliaria. Imputación de ingresos. De acuerdo con el nuevo PGC a efectos de determinar cuándo se ha de registrar el correspondiente ingreso por ventas, se deberá llevar a cabo un análisis de si se han transmitido o no los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del inmueble, lo que conllevará un análisis individualizado de las condiciones contractuales de la operación, junto con el resto de las condiciones reproducidas anteriormente. De acuerdo con la legislación y la práctica habitual en nuestro país, no se puede entender que con la acumulación del 80% de los costes incurridos en la construcción, dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos.

La citada transmisión de riesgos y ventajas significativos, en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma) y se haya otorgado escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador. ICAC: 1-6-2008 Consulta 8 BOICAC, nº 74.

Q) INGRESOS FINANCIEROS. OBLIGACION DE RETENER Y DE INGRESAR A CUENTA. PAGOS FRACCIONADOS

1.- Los ingresos financieros han de estar contabilizados por el importe bruto (incluida la retención), no por el neto.

2.- En general, en materia de ingresos financieros se debe estar al criterio del devengo, debiendo computarse dentro del período los ingresos devengados o corridos.

3.- Si la sociedad ha prestado dinero a un socio o a una persona o una entidad vinculada y el interés convenido difiere del normal del mercado resulta de aplicación el régimen de las operaciones vinculadas.

4.- En los rendimientos explícitos recibidos en especie la sociedad debe incluir como importe del rendimiento el precio del mercado del bien recibido más el ingreso a cuenta que haya realizado la entidad financiera.

5.- Si la sociedad posee activos financieros con rendimientos implícitos (Letras del Tesoro, pagarés de empresa, cesiones de crédito, etc.) hay que reflejar al cierre del ejercicio los intereses corridos en el período, aunque el cobro se produzca en un ejercicio posterior cuando llegue el vencimiento del activo.

6.- Los rendimientos implícitos, tanto positivos como negativos, se integran en la base imponible del ejercicio.

7.- La cuenta 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta, ha de quedar saldada, bien disminuyendo el saldo de la cuota a ingresar, bien por estar adeudada en la 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

8.- No ha de practicarse retención sobre los dividendos o participaciones en beneficios que estén exentos de tributación (art. 21.1 LIS).

9.- Que no hay que variar durante el ejercicio el sistema elegido para efectuar el pago fraccionado.

10.- No tendrán que efectuar los pagos fraccionados de los dos primeros ejercicios sociales las Sociedades Limitadas Nueva Empresa.

R) SUBVENCIONES

1.- Las subvenciones que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

2.- A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización

efectuado en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

S) DIFERENCIAS DE CAMBIO

1.- Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda.

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio existente en esa fecha. Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

2.- Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas, así como los anticipos a cuenta de compras o ventas.

2.a) Partidas no monetarias valoradas a coste histórico: Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fueron registradas. Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en euros aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente. La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una empresa participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

2.b) Partidas no monetarias valoradas a valor razonable: Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable, registrándose en el resultado del ejercicio cualquier diferencia de cambio incluida en las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración.

T) REGLAS DE VALORACION DE TRANSMISIONES Y OPERACIONES SOCIETARIAS

1.- Que el valor de los bienes recibidos en donación ha de integrarse como ingreso del ejercicio.

2.- Están exentas en un 50 % las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana que tengan la condición de activo no corriente o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y que hubieran sido adquiridos a título oneroso a partir del día 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012. No resultará de aplicación la presente exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

U) EXENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES RESIDENTES Y NO RESIDENTES

1.- Dividendos o participaciones en beneficios percibidos de una entidad residente. En general, la participación poseída sobre la entidad de la cual proceden los dividendos o participaciones en beneficios debe cumplir las siguientes condiciones:

- el porcentaje de participación, directo o indirecto, de primer nivel, en el capital o en los fondos propios de la entidad debe ser, al menos, del 5% o tener un valor de adquisición superior a 20 millones de euros, en este caso con independencia del porcentaje;

- la posesión de dicha participación debe haber sido ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o, en su defecto, la participación debe mantenerse posteriormente durante el tiempo necesario para completar el plazo del año.

Nota 1) La exención se gana cuando se tiene el porcentaje señalado con dicha antigüedad y alcanza a la totalidad de los dividendos, aunque una parte de los mismos corresponda a participaciones adquiridas dentro del año anterior a su exigibilidad.

Nota 2) No se exige ningún requisito sobre la actividad realizada por la entidad participada de la cual proceden los beneficios con cargo a los cuales se distribuye el dividendo, esto es, puede aplicar el régimen de exención incluso los dividendos percibidos de entidades que tienen la consideración de patrimoniales.

Nota 3) La aplicación de la exención del dividendo requiere que este se haya registrado contablemente como ingreso y, por tanto, forme parte de la BI. Así, su exención supone su exclusión del resultado para que no tribute en sede del socio que ha recibido el dividendo. Si el dividendo no debe registrarse como ingreso sino como menor valor de la participación, ante la ausencia de ingreso contable no cabe plantearse aplicar el régimen de exención.

2.- Transmisión de participaciones. Goza también de exención y, por tanto, no se integra en la base imponible, la renta positiva obtenida por una sociedad residente en territorio español cuando transmita la participación en otra entidad, residente en dicho territorio o en el extranjero, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello. Esta misma exención se aplica a la renta obtenida en operaciones de liquidación de la entidad, separación de socios, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportaciones no dinerarias o cesión global de activo y pasivo.

El porcentaje de participación, directo o indirecto, en el capital o en los fondos propios de la entidad participada, residente o no en territorio español, ha de ser, al menos, del 5% y debe haberse tenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmite la participación. En su defecto, es necesario que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

Si no se ha tenido la participación transmitida durante el año anterior a la fecha de la transmisión, pero la misma fue adquirida a otra sociedad del mismo grupo mercantil, debe tenerse en cuenta el tiempo de tenencia de dicha participación en esta otra sociedad. Si en conjunto se alcanza el año de posesión de forma ininterrumpida, se entiende cumplido este requisito.

Nota 1) Desde un punto de vista cuantitativo, salvo que se manifieste alguna de las situaciones que limitan total o parcialmente su aplicación, la exención alcanza al importe total de la renta obtenida en la transmisión de participaciones en el capital o fondos propios de todas las entidades que cumplan los requisitos exigidos, y por tanto no se integra en la BI de la entidad residente. Si alguno de los requisitos no se cumple durante todo el tiempo de tenencia de la participación transmitida, el tratamiento fiscal varía en función de que la entidad participada tenga o no participaciones en el capital de otras entidades.

Nota 2) En el caso de transmisión de participaciones, si parte de la renta se corresponde con reservas procedentes de beneficios que tributaron por el régimen de sociedades patrimoniales, esa parte de la renta no tiene derecho a aplicar la exención por doble imposición de plusvalías.

V) LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

1.- Entidades que pueden acogerse. Las ERD y las entidades sujetas al tipo de gravamen general del 25% o del 30%.

2.- Importe de la reducción. La cuantía de la reducción de la base imponible es, como máximo, del 10% del importe del incremento de los fondos propios del período impositivo de la entidad. Dicho incremento es la diferencia positiva entre los fondos propios de la entidad existentes al cierre del ejercicio, sin incluir en los mismos el resultado obtenido por la entidad en ese ejercicio, y los fondos propios existentes al inicio de ese ejercicio sin incluir en esos fondos propios los resultados obtenidos por la entidad en el ejercicio anterior.

Base de la reducción = [(fondos propios al cierre del ejercicio - resultado del ejercicio) - (fondos propios al inicio del ejercicio - resultados del ejercicio anterior)].

3.- Límite de la reducción. Aunque el importe de la reducción de la base imponible es el 10% del incremento de los fondos propios del período impositivo en que se realiza la reducción, sin embargo, la misma está limitada al importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a la reducción por la reserva de capitalización, a la integración en la base imponible de los gastos no deducibles procedentes de determinadas provisiones y deterioros de ejercicios anteriores que generaron activos por impuestos diferidos y a la compensación de bases imponibles negativas pendientes procedentes de períodos impositivos anteriores.

4.- Exceso del importe de reducción sobre el límite. El importe de la reducción se limita al 10% de la base imponible previa y el exceso no deducido se puede deducir de la base imponible de los períodos impositivos inmediatos y sucesivos que finalicen dentro de los dos años a contar desde la finalización del período impositivo en el que se haya generado el derecho a la reducción. La reducción de este exceso se realiza conjuntamente con la reducción por capitalización que en esos dos períodos impositivos se genere, sin que pueda superar el 10% de la base imponible previa que resulte en cada uno de esos dos períodos impositivos.

5.- Requisitos. Hay que cumplir los dos siguientes requisitos:

1º. Mantenimiento del incremento de los fondos propios. El importe del incremento de los fondos propios de la entidad debe mantenerse durante un plazo de cinco años a contar desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, sin que para valorar este requisito se tengan en cuenta las pérdidas contables generadas por la entidad.

2º. Dotación de una reserva indisponible. El segundo requisito exigido para consolidar la reducción es la necesidad de dotar una reserva por el importe de la reducción, que debe figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado. Esta reserva es indisponible durante el plazo de cinco años exigido de mantenimiento del importe del incremento de los fondos propios.

W) COMPENSACION DE PERDIDAS

1.- Al finalizar el ejercicio, la subcuenta 4745. Crédito por pérdidas a compensar, no debe contener créditos originados por resultados negativos con una antigüedad superior a aquéllos que es posible compensar.

2.- Si la sociedad ha tenido una base imponible negativa durante el ejercicio, solamente procede crear la cuenta 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio, cuando sea probable su recuperación con ganancias fiscales futuras.

3.- La base imponible negativa de un período impositivo puede ser compensada con las rentas positivas generadas en los períodos impositivos posteriores a aquel en que se originó la base imponible negativa sin limitación temporal alguna. Este plazo ilimitado también se aplica a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al comienzo de primer período impositivo que se inicie a partir del 1-1-2015, cualquiera que sea el período impositivo en el que se hubiesen generado tales bases imponibles negativas.

4.- La compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores está limitada hasta el 70% de la base imponible del ejercicio previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación. En todo caso, se podrá compensar en el periodo hasta el importe de 1 millón de euros. Cuando existan rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente, la compensación de las bases imponibles negativas con dichas rentas no estará sujeta al límite cuantitativo referido y no se tendrá en cuenta respecto del importe de 1 millón de euros.

RD-Ley 3/2016: Limitación a la compensación de bases imponibles negativas (BIN) para grandes empresas:

Importe neto de la cifra de negocios ejercicio anterior (€)	2015	2016	2017 y ss.
INCN < 20.000.000	100 %	60 % y 1.000.000	70 % y 1.000.000
20.000.000 > INCN < 60.000.000	50 %	50 % y 1.000.000	50 % y 1.000.000
INCN > 60.000.000	25 %	25 % y 1.000.000	25 % y 1.000.000

El límite no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial. Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año. El límite no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

5.- TEAC 4-4-2017, R 1510/2013. El hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de «opción», que se ejercita «con la presentación de una declaración», por lo que la elección respecto de la compensación o no y, en caso afirmativo, de la cuantía de la misma, cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el art. 119.3 LGT.

6.- El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

X) TIPO DE GRAVAMEN

1.- Los tipos de gravamen aplicables en el IS, a los géneros de sociedades que se muestran, para los ejercicios que se inicien dentro de los años 2015 a 2019, se indican en el cuadro adjunto:

Entidad	2016 (%)	2017 (%)	2018 (%)	2019 (%)
En general	25	25	25	25
Entidades de crédito	30	30	30	30
Entidades de reducida dimensión	25	25	25	25
Microempresas	25	25	25	25
Entidades de nueva creación	15 (1)	15 (1)	15 (1)	15 (1)
Cooperativas fiscalmente protegidas	20 (2)	20 (2)	20 (2)	20 (2)
Cooperativas de crédito	25	25	25	25
Cajas rurales	25	25	25	25
Entidades parcialmente exentas	25	25	25	25
Entidades sin fines lucrativos (L 49/2002)	10	10	10	10
Sociedades y fondos de inversión	1	1	1	1

(1) Siempre que no tengan un tipo de gravamen inferior.

(2) La base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos está sujeta al tipo general.

2.- Las entidades de nueva creación están sometidas al tipo de gravamen reducido del 15%, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

a) Constitución. Es necesario que la entidad se haya constituido a partir del 1-1-2015 (es decir, que la escritura pública que contiene el contrato social, así como la correspondiente inscripción en el Registro mercantil se hayan formalizado a partir de dicha fecha aun cuando la realización de las actividades económicas tenga lugar a partir de dicha fecha). No obstante, no tiene la consideración de entidad de nueva creación aquella que forme parte de

un grupo mercantil, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

b) Actividad económica. La entidad debe iniciar el desarrollo de actividades económicas, es decir, es necesaria la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. La entidad de nueva creación puede aplicar el tipo de gravamen reducido aun cuando parte de la base imponible positiva generada proceda de rentas no afectas a ninguna actividad económica, siempre que exista fuente de rentas procedentes de actividades económicas, siempre que la entidad no tenga la consideración de entidad patrimonial.

c) Volumen de actividad. No se exige ninguna condición sobre la cifra de negocios de la entidad ni sobre el número de empleados, por lo que alcanza a cualquier contribuyente del IS de nueva constitución.

d) Tipo de gravamen. El tipo reducido es aplicable en todo caso, excepto que, por lo previsto en la regulación general del tipo de gravamen de la LIS, la entidad deba tributar a un tipo de gravamen inferior pues, en este caso, se aplicaría ese otro tipo de gravamen inferior (10 %, 1% y 0%). No pueden aplicar este tipo reducido las entidades patrimoniales. Las cooperativas de nueva creación podrán aplicar el tipo reducido tanto sobre los resultados cooperativos como extracooperativos.

e) Ámbito temporal. El tipo de gravamen reducido es aplicable exclusivamente al primer período impositivo en el que la entidad de nueva constitución tenga bases imponibles positivas, así como en el período impositivo siguiente.

f) Exclusiones. No se entiende iniciada una nueva actividad económica y, por tanto, no es aplicable el tipo reducido de las entidades de nueva creación, cuando:

- La actividad haya sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación. Representa el caso de transmisión de la actividad desarrollada por una persona física o jurídica a la entidad de nueva creación con la que está vinculada, por lo que se sigue desarrollando la misma actividad de forma indirecta.

- La actividad 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%. Representa la transformación de la actividad de la persona física hacia la entidad de nueva creación, con disminución o cese de la totalidad de la actividad, aflorando en la nueva entidad. Se aplica la exclusión incluso cuando la persona física no cese en la actividad. No debería aplicarse la exclusión a la aplicación del tipo de gravamen reducido si la nueva entidad realiza una nueva actividad distinta a la desarrollada por la persona física.

g) ERD. De cumplir las condiciones exigidas sobre el importe de la cifra de negocios para las empresas de reducida dimensión, además puede aplicar los incentivos fiscales a nivel de base imponible establecidos para las ERD (excepto la reserva de nivelación).

h) Régimen transitorio. Las entidades de nueva creación constituidas entre el 1-1-2013 y el 31-12-2014 tributan según la escala reducida y los requisitos previstos en la normativa vigente en períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2015.

Y) DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNA, BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACION DE ACTIVIDADES

1.- Modalidades y porcentajes de deducción:

Modalidad	2015 - 2016	2017	2018 - 2019
Producción cinematográfica española	20/18	25/20	25/20
Producción cinematográfica extranjera	15	20	20
Producción de espectáculos en vivo	20	20	20
Investigación y desarrollo (*)	25/42	25/42	25/42
Innovación tecnológica	12	12	12
Inversión de beneficios	5/10	-	-
Reinversión de beneficios extraordinarios	12	12	-

(*) Existe una deducción adicional por gastos en personal investigador cualificado (17 %) y otra sobre las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible (8 %).

2.- Se puede practicar una deducción del 25 % de los gastos y amortizaciones efectuados en I + D, e incluso del 42 % por el exceso sobre la media de los efectuados en los dos años anteriores. El 100 % de las subvenciones recibidas e imputadas como ingreso minoran la base de la deducción.

Se puede practicar una deducción complementaria del 8 % de las inversiones en inmovilizado material e inmaterial afecto exclusivamente a las actividades de I + D, aunque excluyendo los terrenos e inmuebles. El 100 % de las subvenciones recibidas e imputadas como ingreso minoran la base de la deducción. Esta deducción es compatible para las mismas inversiones con la deducción por reinversión e incompatible con el resto de las deducciones.

Además, se practicará una deducción adicional del 17 % del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

Se puede practicar la deducción por gastos de I + D por el diseño y elaboración del muestrario prototipo, siempre que implique la introducción en el mercado de un nuevo producto (no los sucesivos muestrarios a partir del prototipo), entendiéndose por nuevo aquél que suponga una novedad esencial y no meramente formal o accidental.

3.- Se puede practicar la deducción por las inversiones y gastos en “innovación tecnológica”. Será del 12 % de las cantidades destinadas a la obtención de nuevos productos o procesos de producción (que por sus características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran de los existentes con anterioridad) o de mejoras sustanciales de los productos o procesos de producción ya existentes: actividades de diagnóstico tecnológico, diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know – how y diseños y, por último, los producidos para la obtención de certificados ISO 9000, GMP o similares. El 65 % de las subvenciones recibidas e imputadas como ingreso minoran la base de la deducción.

Se incluyen en la deducción de IT los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

4.- Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

a) Es deducible de la cuota íntegra una cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

b) Con las mismas condiciones, el importe se incrementa en 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65%.

Se mantiene la incompatibilidad en el cómputo de trabajadores contratados entre esta deducción y la aplicación de la libertad de amortización con creación de empleo establecida para las entidades de reducida dimensión.

5.- Creación de empleo a través del contrato de apoyo a los emprendedores. Las empresas con menos de 50 trabajadores pueden concertar, con menores de 30 años o desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, el contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.

Se trata de un contrato por tiempo indefinido, a jornada completa o a tiempo parcial, que se formaliza por escrito en el modelo que se establezca, y que sólo puede concertarse por empresas que tengan menos de 50 trabajadores en el momento de producirse la contratación.

No puede concertar este contrato la empresa que, en los seis meses anteriores a la celebración del mismo, haya realizado extinciones de contratos de trabajo por causas objetivas declaradas improcedentes por sentencia judicial o haya procedido a un despido colectivo. En ambos casos, la limitación solo afecta a las extinciones y despidos producidos con posterioridad al 12-2-2012 y para la cobertura de los puestos de trabajo del mismo grupo profesional que los afectados por la extinción o despido, y para el mismo centro o centros de trabajo.

La empresa que celebre este tipo de contrato puede aplicar los siguientes incentivos fiscales, siempre que mantenga en el empleo al trabajador contratado al menos tres años desde la fecha de inicio de la relación laboral:

A) Una deducción fiscal de 3.000 euros en el supuesto de que el primer contrato de trabajo concertado por la empresa se realice con un menor de 30 años.

B) Además, si contrata desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo (RD Leg. 1/1994 Título III), una deducción fiscal por un importe equivalente al 50% de la prestación por desempleo pendiente de percibir por el trabajador en el momento de la contratación, con un límite de doce mensualidades. Esta deducción fiscal adicional se sujeta a las siguientes reglas: a) El trabajador contratado debe haber percibido la prestación durante al menos tres meses en el momento de la contratación; b) El importe de la deducción se fija en la fecha de inicio de la relación laboral, y no se modifica por las circunstancias que se produzcan con posterioridad; c) La empresa solicitará al trabajador un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

Si la empresa no mantiene en el empleo al trabajador contratado al menos tres años desde el inicio de la relación laboral, debe reintegrar las deducciones fiscales indebidamente practicadas, sin que se considere incumplida esta obligación cuando el contrato de trabajo se extinga por las siguientes causas: despido disciplinario declarado o reconocido como procedente; dimisión; muerte; jubilación; incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador; la extinción del contrato por causas objetivas una vez transcurrido el período de prueba

Precisiones:

a) Para las dos posibles deducciones que se contemplan, se establece la aplicación sobre la cuota íntegra del impuesto en el período impositivo en el que finalice el período de prueba del contrato.

b) La deducción de 3.000 euros resulta aplicable sólo por aquellas entidades que carezcan de personal contratado.

c) La deducción por contratar desempleados beneficiarios de una prestación contributiva de desempleo se aplica:

- respecto a los contratos realizados en el período impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores; y

- siempre que en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral se produzca, respecto a cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

d) Ambas deducciones se condicionan a que la relación laboral se mantenga, al menos, tres años, suponiendo el incumplimiento de este requisito la pérdida de las deducciones y la obligación de regularizar.

e) A ambas deducciones les son aplicables las normas sobre límites conjuntos y plazos de aplicación comunes a todas las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

f) El trabajador contratado que de derecho a aplicar una de las dos deducciones de apoyo a emprendedores no puede computar a efectos del incremento de plantilla necesario en la aplicación de los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión.

g) En ambas modalidades de deducción, si se trata de contratos a tiempo parcial, las deducciones se aplican de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato.

Novedad 2019: El Real Decreto-ley 28/2018, de 28 de diciembre, para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo ha derogado con efectos de 1 de enero de 2019 el contrato indefinido de apoyo a los emprendedores, regulado en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral y en su DT 9ª.2. A pesar de la derogación expresa se consideran válidos los contratos, así como los incentivos relacionados a los mismos, que se hayan celebrado hasta el 1 de enero de 2019.

6.- Deducciones por reversión de medidas temporales. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015, para los contribuyentes que tributen el tipo general de gravamen se establecen dos nuevas deducciones para paliar los efectos de la

progresiva reducción de tipos de gravamen en la limitación a la deducción de amortizaciones de los ejercicios 2013 y 2014 y la actualización de balances del ejercicio 2012:

a) Además de la recuperación de la amortización no deducida, se establece el derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 5% (2% en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2015) de las cantidades que se integren en la base imponible de esos períodos impositivos derivadas de las amortizaciones no deducidas en los períodos impositivos iniciados en los años 2013 y 2014.

b) Además de amortizar el incremento neto de valor resultante de la actualización, se establece el derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 5% (2% en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2015) de las cantidades que se integren en la base imponible de esos períodos impositivos derivadas de la amortización del referido incremento neto de valor.

Estas deducciones minoran la cuota íntegra después de la aplicación de las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación, por lo que no están afectadas por el coeficiente límite conjunto del, es decir, pueden aplicarse en su totalidad siempre que haya cuota suficiente. En caso de insuficiencia de cuota del período, el importe de estas deducciones no practicadas puede deducirse de la cuota íntegra de los períodos impositivos siguientes, sin limitación temporal, igualmente después de las demás deducciones y bonificaciones que procedan en esos períodos impositivos siguientes.

7.- Para consolidar las deducciones aplicadas en la cuota bastará con mantener en funcionamiento los elementos patrimoniales que sean bienes muebles 3 años (o durante su vida útil si es inferior). Los restantes elementos 5 años.

Z) EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSION

1.- Este régimen lo podrán aplicar aquellas sociedades cuyo importe neto de cifra de negocios (INCN) en el ejercicio anterior haya sido inferior a 10.000.000 euros.

Además, se podrá seguir disfrutando de este régimen especial en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél en que se alcance el citado importe neto de cifra de negocios, siempre que se hayan cumplido las condiciones para ser considerada como empresa de reducida dimensión tanto en aquel período como en los dos períodos impositivos anteriores. Se podrá seguir disfrutando de este régimen especial en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél en que se alcance el citado importe neto de cifra de negocios, incluso en el caso en que dicho límite se alcance a resultas de una reestructuración empresarial, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos hay que tener en cuenta la cifra de negocios conjunta del grupo de sociedades, y de los negocios individuales cuyos titulares sean socios en todas las sociedades del grupo y junto con su cónyuge y el grupo familiar (hasta 2º grado) posean la mayoría del capital social:

a) Grupos mercantiles de sociedades. El importe neto de la cifra de negocios se refiere al conjunto de todas las entidades pertenecientes al grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable, por las operaciones internas realizadas en el seno del grupo.

b) Sociedades vinculadas. El criterio anterior también se aplica cuando una persona física por sí sola o junto con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentra en relación a otras entidades de las que son socios en alguno de los casos a que se refiere el Código de Comercio art. 42, con independencia de la residencia de las sociedades que integran el grupo y de la obligación de presentar estados contables consolidados.

Hay que elevar al año del importe de la cifra de negocios tanto en el caso de que el periodo impositivo hubiese tenido una duración inferior al año como en el caso de que la actividad se hubiese desarrollado efectivamente durante un plazo también inferior.

No resultarán de aplicación los incentivos fiscales de este régimen especial a las entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial.

2.- Que por cada trabajador (cualquiera que sea el tipo de contrato) que haya aumentado la plantilla media de la empresa de reducida dimensión, de 2019/2020 respecto a 2018, consolidándose dicho aumento durante 24 meses (2021 y 2021), se puede amortizar libremente hasta 120.000 euros x el incremento de plantilla (calculado a jornada completa), de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones para ser ERD. No se consideran los trabajadores cedidos por empresas de trabajo temporal.

La libertad de amortización es incompatible con la deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad y con la deducción por creación de empleo a través del contrato de apoyo a emprendedores.

3.- Que los elementos en los que se haya reinvertido con motivo de una deducción por reinversión no pueden gozar de libertad de amortización.

4.- Que en caso de transmisión de elementos que hayan gozado de la libertad de amortización sólo podrá acogerse a la deducción por reinversión la parte de renta correspondiente a la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable.

5.- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a la actividad en los que se materialice la reinversión podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas. La reinversión (tanto en elementos nuevos como usados) ha de realizarse dentro del año anterior a la fecha de la transmisión (onerosa) del elemento del inmovilizado material o de la inversión inmobiliaria afecto y los tres años posteriores. Este beneficio fiscal es compatible con el diferimiento y con la deducción por reinversión, pero no con la amortización acelerada 2 del inmovilizado nuevo.

Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización a la que se refiere el apartado anterior se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

Las entidades que estuviesen aplicando este incentivo en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación en los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2015 (de la literalidad de la LIS DT 28ª parece desprenderse que habría de estar realizada la inversión, quedando fuera el

supuesto de que a esa fecha se encontrase pendiente de realizar la inversión, al estar pendiente el vencimiento del plazo de 3 años para efectuar la misma).

6.- Que fiscalmente, mientras dure el arrendamiento financiero de un elemento perteneciente al inmovilizado material o a las inversiones inmobiliarias, se puede deducir, como máximo, el importe que resulte de aplicar al valor del bien el triple del coeficiente máximo de amortización. Ello dará lugar, normalmente, a un ajuste extracontable temporal.

7.- Que se puede provisionar globalmente como insolvencias el 1 por 100 del saldo de los deudores existentes en balance al cierre del ejercicio (descontados los no dotables y los dotados individualmente). Se requiere su contabilización.

8.- **Reserva de nivelación de bases imponibles.** Sus características son:

a) Entidades que pueden acogerse. Pueden aplicar este incentivo fiscal las entidades que cumplan las condiciones para ser consideradas empresas de reducida dimensión, siempre que estén sujetas al tipo de gravamen general del 25%. Las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general.

b) Importe de la reducción. La cuantía de la reducción de la base imponible es de hasta el 10% de su importe.

c) Límite de la reducción. Si bien el importe de la reducción en la base imponible es de hasta un 10% de su importe, la minoración no puede superar 1 millón de euros. Si la duración del período impositivo es inferior a un año, el límite de la minoración de la base imponible de dicho período es el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

d) Destino de las cantidades minoradas. Las cantidades que han minorado la base imponible se adicionan a la base imponible de la entidad de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se haya realizado la minoración, siempre que en esos períodos impositivos la entidad tenga bases imponibles negativas, estando limitada la integración al importe de esas bases imponibles negativas. No obstante, si en esos períodos impositivos siguientes la entidad no ha generado bases imponibles negativas suficientes, el importe restante debe adicionarse a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión de ese plazo de cinco años. Si la entidad se extingue dentro de ese plazo de cinco años, el importe pendiente de integrar se debe adicionar a la base imponible correspondiente al período impositivo que necesariamente concluye con la extinción de la entidad.

e) Dotación de reserva. Para consolidar la minoración de la base imponible, es necesario dotar una reserva por el importe de la minoración, que debe figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado. Esa reserva es indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición en la base imponible de las cantidades objeto de minoración.

Los beneficios con cargo a los cuales se debe dotar esa reserva son necesariamente los del ejercicio en que se realiza la minoración de la base imponible.

No obstante, en el caso de que en dicho ejercicio sea negativo el resultado contable o, de ser positivo, el mismo sea insuficiente para dotar la reserva, se podrá dotar la misma con cargo a los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esta dotación.

Cuando no se pueda dotar la reserva en el ejercicio al que corresponde la minoración ni en los ejercicios siguientes dentro del plazo de esos 5 años, por no tener la entidad beneficios contables suficientes, no se entendería incumplido este requisito y, por tanto, no sería necesario efectuar una regularización.

f) Supuestos en que no se entiende dispuesta la reserva de nivelación: 1) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho de separación de la sociedad; 2) Cuando el saldo de la cuenta necesariamente deba eliminarse, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores; 3) Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal.

g) Pago fraccionado. Si la empresa de reducida dimensión determina los pagos fraccionados de acuerdo con el método de la base imponible obtenida en los 3, 9 y 11 meses de cada año, la minoración por la reserva de nivelación se tiene en cuenta para calcular el importe de dichos pagos fraccionados.

h) Incompatibilidades. Las cantidades de los beneficios destinadas a la dotación de la reserva de nivelación no pueden aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias. Por tanto, si la entidad está obligada a dotar esas reservas por la aplicación simultánea de cualquiera de esos tres incentivos fiscales, deberá dotar una reserva de forma individualizada para cada uno de ellos.

i) Incumplimiento de los requisitos. El incumplimiento de los requisitos supone perder la reducción practicada, con la obligación de regularizar el importe indebidamente reducido. En este sentido, se establece una regularización especial, ya que el incumplimiento determina la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar ese incumplimiento, de la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5%, además de los intereses de demora.

INDICE	Página
A) DEFINICIONES, AJUSTES POR PERIODIFICACION Y REGLAS DE IMPUTACION TEMPORAL	2
B) ACTIVO. VALORACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL	3
C) ACTIVO. NORMAS PARTICULARES DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE Y DEL ACTIVO FINANCIERO	5
D) ACTIVO. VALORACION DE LAS EXISTENCIAS	6
E) PASIVO. VALORACION	6
F) EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EL ITP	7
G) GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES	10
H) COMPRAS	11
I) REGLAS DE LAS RENTAS SUJETAS A RETENCION Y GASTOS DE PERSONAL	12
J) TRIBUTOS	13
K) SERVICIOS EXTERIORES	13
L) ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR	15
LL) GASTOS FINANCIEROS	15
M) AMORTIZACIONES	16
N) DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS FINANCIEROS	19
Ñ) PERDIDAS POR DETERIORO DE EXISTENCIAS	20
O) PERDIDAS POR DETERIORO DE CREDITOS POR INSOLVENCIAS	20
P) INGRESOS COMPUTABLES	23
Q) INGRESOS FINANCIEROS. OBLIGACION DE RETENER Y DE INGRESAR A CUENTA. PAGOS FRACCIONADOS	23
R) SUBVENCIONES	24
S) DIFERENCIAS DE CAMBIO	25
T) REGLAS DE VALORACION DE TRANSMISIONES Y OPERACIONES SOCIETARIAS	25
U) EXENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE DIVIDENDOS Y RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES RESIDENTES Y NO RESIDENTES	26
V) LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN	27
W) COMPENSACION DE PERDIDAS	28
X) TIPO DE GRAVAMEN	29
Y) DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNA, BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACION DE ACTIVIDADES	31
Z) EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSION	34