



economistas

Colegio de Valencia

**NOVEDADES FISCALES Y CONTABLES PARA EL
CIERRE DEL EJERCICIO 2016**

*Juan José Enríquez Barbé
Decano Presidente
Colegio de Economistas de Valencia*

**MODIFICACIONES FISCALES: REAL DECRETO
LEY 3/2016**

REVERSIÓN DETERIORO DE PARTICIPACIONES

Deterioro de participaciones que fueron deducibles (antes provisión por depreciación de acciones).

Se integran obligatoriamente en base imponible en cinco años (empezando en 2016).

Si se transmiten las participaciones hay que integrar el deterioro pendiente, pero con el límite de la renta positiva de la transmisión.

Por lo tanto, soluciones si el valor realmente no se ha recuperado

- Transmitir las participaciones (fuera del grupo) y conforme a valor de mercado.
- Liquidar la participada.

NO DEDUCIBILIDAD DE PÉRDIDAS EN TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES CUALIFICADAS

Aplicable a partir de 2017.

Si las participaciones tienen derecho a exención (5 % de participación y 1 año de tenencia ó 20 M de euros de valor de adquisición), no se admiten pérdidas fiscales de estas:

- Ni por deterioro (desde 2013)
- Ni por transmisión (desde 2017)

Por lo tanto, la única forma de recuperar fiscalmente una inversión en participaciones fallida es:

- Mediante la liquidación
- O mediante una fusión si trasladamos las bases negativas de la participada

En todo caso mediante la extinción de la participada.

NO DEDUCIBILIDAD DE PÉRDIDAS EN TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES CUALIFICADAS

Por lo tanto en caso de venta de sociedades con pérdidas hay que analizar el coste de oportunidad de la alternativa de extinción. Ejemplo:

Sociedad M constituye Sociedad F por 100.000

Tras años de pérdidas vende la sociedad por 20.000, su valor contable, a N

Al cabo de un tiempo N decide liquidar y obtiene cuota de liquidación por 15.000

Pérdidas totales de la inversión: $100.000 - 15.000 = 85.000$

Pérdidas fiscales totales: 5.000 (para N)

Alternativa de M: haber optado por liquidación, no venta: pérdidas fiscales 80.000, recuperación 20.000 (25 %) en IS + 20.000 de la cuota de liquidación = 40.000

Por tanto, entre la venta a pérdida o la liquidación debe ponderarse el efecto fiscal

→ Distorsión decisiones empresariales. Pérdida de neutralidad del impuesto

EJEMPLO REVERSIÓN DETERIORO DE PARTICIPACIONES

Coste de adquisición participación en 2005 :	1.000
Pérdida por deterioro 2007:	-200
Valor contable	800

Ejemplo 1: Reversión en 5 años

Año	2016	2017	2018	2019	2020
Valor contable	800	800	800	800	800
Reversión fiscal	40	40	40	40	40
Valor fiscal	840	880	920	960	1000

Ejemplo 2: Venta el 1 de enero de 2017 por su valor contable, 800

Resultado contable de la venta: 0

Pérdida fiscal: 800 (precio) menos 840 (valor fiscal) = -40 (NO DEDUCIBLE por ser transmisión)

(pero evita integrar otras 160 en próximos cuatro años)

EJEMPLO REVERSIÓN DETERIORO DE PARTICIPACIONES

Ejemplo 3: Liquidada la sociedad el 1 de enero de 2017 obteniendo su valor contable.

Resultado contable de la liquidación: 0

Pérdida fiscal: 40 (DEDUCIBLE por ser liquidación)

Ejemplo 4: Venta el 1 de Enero de 2017 por 1.200

Beneficio contable: 400 (1200-800)

Beneficio fiscal: 360 (1200-840)

Exención por doble imposición: sobre 200 (1200-1000)

Reversión deterioro 160: tributa

TRATAMIENTO CONTABLE REVERSIÓN DETERIOROS

Consulta ICAC de 27 de febrero de 2017:

- La obligación de revertir no origina un activo por impuesto diferido porque en principio no se recuperará: diferencia permanente
 - Pero si la empresa pretende recuperarlo vía extinción: activo por impuesto diferido

- Si la empresa tenía activos por impuesto diferidos en balance procedentes de deterioros no deducibles desde 2013, debe darlos de baja, porque con la nueva norma que impide dar la pérdida fiscal por venta no podrá recuperar el activo
 - Pero si la empresa pretende recuperar vía extinción, puede mantener el activo

INVERSION EN PARTICIPACIONES NO CUALIFICADAS. REGIMEN FISCAL

Pérdidas por deterioro: no deducible

Pérdidas en transmisión: deducible

- Pero se minoran por los dividendos obtenidos desde 2009 exentos
- Y en rentas positivas obtenidas en operaciones previas intregupo
- No computan si son extranjeras con tributación inferior al 10 % y sin CDI

CARTERA DE NEGOCIACION: VARIACIONES DE VALOR

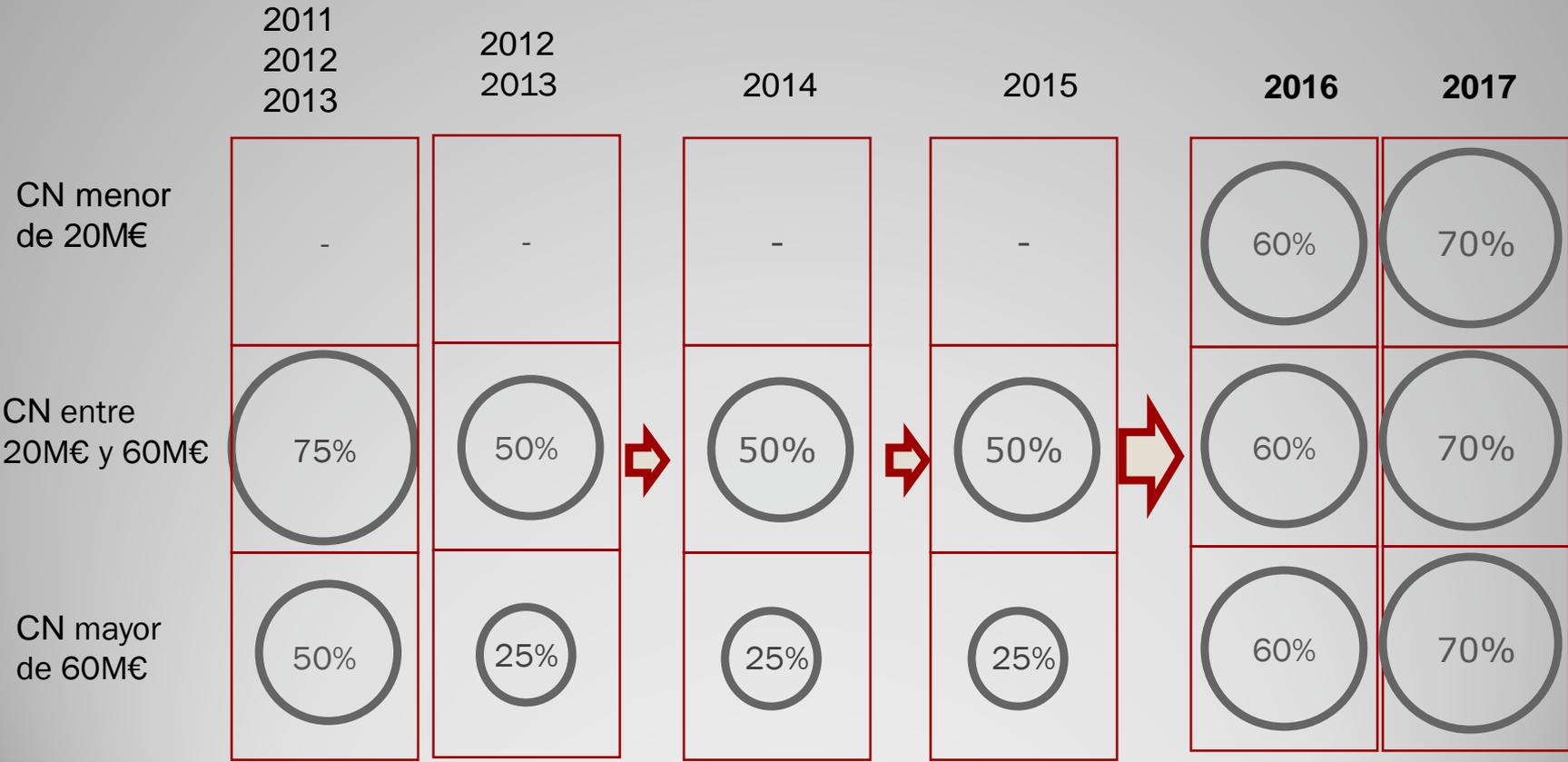
Conforme a la norma contable en estos casos no se reconocen deterioros, sino que los aumentos y disminuciones de valor van directamente contra PyG

Tratamiento fiscal: homogéneo con el anterior:

- Si no es cartera calificada: las variaciones van a la base imponible
- Si es cartera calificada: las variaciones no van a la base imponible

LIMITACION COMPENSACION BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

% de la BI previa* que puede reducirse



(*) desde 2015 previa a la aplicación de la reserva de capitalización

LIMITACION COMPENSACION BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

% de la BI previa a la reserva de capitalización que puede reducirse

	2016	2017 y ss
CN menor de 20M€	60%	70%
CN entre 20M€ y 60M€	50%	50%
CN mayor de 60M€	25%	25%

- ✓ Sin límite temporal
- ✓ No aplica el límite hasta 1M€
- ✓ Aplica igualmente a Grupos y a compañías que se integran en grupos fiscales

- ✓ Aplica a la integración determinadas dotaciones que han generado activos por impuesto diferido (no se benefician del primer 1M€)

Art. 26.1, DTª 36, DA 15, Art. 62,1f), Art. 62.1e), Art. 67.1e)

LIMITACION A LA APLICACIÓN DE DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICION NACIONAL E INTERNACIONAL

La suma de las siguientes deducciones se podrá aplicar con el límite del 50% de la cuota íntegra

- **Deducción para evitar doble imposición Jurídica Internacional:** impuesto soportado por el contribuyente en el extranjero. Art 31 LIS
- **Deducción para evitar doble imposición económica internacional:** dividendos y participaciones en beneficios. Art. 32 LIS
- Impuestos satisfechos correspondientes a rentas imputadas o dividendos procedentes de rentas imputadas por el régimen de **transparencia fiscal internacional**. Art. 100.11 LIS
- Deducciones para evitar **doble imposición interna** a que se refiere la DT^a 23 LIS

RENTAS NEGATIVAS GENERADAS EN LA TRANSMISION DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Se homologa el tratamiento con el de las participaciones: no deducible las pérdidas por transmisión de EP

Sí deducible en caso de extinción del EP

APLAZAMIENTO DEUDAS TRIBUTARIAS

Nuevos supuestos de no aplazamiento: inadmisión automática.

Deudas suspendidas en un procedimiento judicial o administrativo y que se resuelvan desestimando, aunque sea parcialmente.

- Proceden de liquidaciones, de gestión o inspección de los tributos
- La garantía puede ser aval u otra, como hipoteca
- En muchos casos son importes muy elevados (actas de Inspección)
- Desde que se resuelve el recurso debe buscarse financiación. El plazo voluntario de pago desde la notificación de la ejecución es de media de 1,5 meses

Tributos repercutidos salvo prueba de que no han sido cobrados (IVA)

- Pero resolución DGT (contra legem) excepciona autónomos y pymes en cuantías sin garantías (30.000 euros)
- En otros casos cabe la prueba de impago

Pagos fraccionados IS

- En muchos casos el pago fraccionado es muy superior a la cuota definitiva
- Resta capacidad financiera a las empresas

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Se pospone para 2018 la bonificación al 100 % (nuevamente)

La Generalitat redujo el importe exento de 700.000 a 600.000 e incrementó los tipos sobre un 25 %

IMPUESTOS ESPECIALES

Se incrementan los Impuestos sobre productos intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivas y sobre las Labores del Tabaco.