



**ANÁLISIS EXPANSIÓN**

**Los cambios fiscales en 2017  
para grandes empresas,  
pymes y autónomos**

P14 a 18/EDITORIAL

LOS CAMBIOS FISCALES DE 2017

# Novedades fiscales para pymes,

**NUEVAS MEDIDAS/** Pymes, grandes empresas y autónomos se enfrentan a importantes novedades fiscales en 2017. El Real en todos los impuestos, aunque se ultiman excepciones para los autónomos. La eliminación de exenciones y deducciones

## Las pymes, afectadas por el alza de Sociedades que ha lanzado Montoro

El ejercicio 2017 se presenta lleno de novedades tributarias para las pymes por el impacto del Real Decreto-ley de 3 de diciembre que ha elevado el Impuesto sobre Sociedades y ha vetado los aplazamientos en todos los impuestos. Aunque Hacienda ha trasladado que la norma se dirige a las grandes empresas, las pymes se ven afectadas por la mayoría de las alzas fiscales. Es el caso de la limitación en la exención de dividendos y plusvalías en la transmisión de participaciones de no residentes y de la imposibilidad de deducirse pérdidas por la venta de participaciones desde enero. Además, se elimina totalmente la posibilidad de integrar rentas negativas de establecimientos permanentes en el extranjero y las disminuciones de valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable no serán deducibles. También siguen aplicándose el endurecimiento de los pagos fraccionados y las medidas del Decreto en vigor relativas a la limitación a la compensación de bases imponibles negativas y a la reversión obligatoria de deterioros.

**Limitación a la compensación de bases imponibles negativas**  
(aplicable en 2016 y 2017)

Las entidades con importe neto de la cifra de negocios (INCN) inferior a 20 millones de euros se han aplicado en 2016 el límite del 60% de la base imponible previa a la reducción por reserva de capitalización y el mínimo de un millón de euros. En 2017, el límite será del 70%, con el mismo importe mínimo. Estas entidades no se ven afectadas

por la nueva limitación establecida ya en 2016 para grandes empresas por el Real Decreto-ley 3/2016.

**Reversión obligatoria como mínimo por quintas partes de las pérdidas por deterioros de cartera deducidas antes de 2013**

Cualquier entidad deberá de integrar en la base imponible un mínimo de la quinta parte de las pérdidas en ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 y en los cuatro ejercicios siguientes. 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 añadirá 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.

**Exención de dividendos y de plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes**  
(aplicable en 2017)

El requisito adicional a la participación significativa, que han de cumplir las participaciones en entidades no residentes para que puedan gozar de exención en los dividendos que repartan o de las plusvalías producidas en su transmisión, que seguirá siendo, como hasta ahora, que la participada esté sometida a un impuesto similar al nuestro con un tipo nominal mínimo del 10%, nunca se entenderá cumplido si la participada reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que lo haga en un Estado de la UE y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas.

**Deducción de pérdidas por transmisión de participaciones**  
(aplicable en 2017)

Se restringe mucho la posibilidad de deducir las pérdidas que se produzcan en la transmisión de participaciones de



entidades residentes y no residentes.

No podrán deducirse las originadas por la transmisión de participaciones que cumplan la primera de las condiciones para aplicar la exención de dividendos y de plusvalías originadas por su transmisión –participación significativa del 5% o valor de adquisición de 20 millones de euros, entendiendo cumplido el mismo si se alcanzó en cualquier día del año anterior a la transmisión–. Asimismo, se impide la deducción de las pérdidas producidas en la

transmisión de participaciones en entidades no residentes en que, sin alcanzar un porcentaje significativo de participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%.

Se admite la aplicación parcial de lo dispuesto anteriormente si los requisitos también se cumplen de manera parcial. Por lo tanto, solo se integrarán las pérdidas derivadas de transmisión de participaciones residentes cuando en cualquier día del año anterior no se haya alcanzado en la participada un porcentaje del 5% o un valor de adquisición de 20 millones y, si la pérdida es por transmisión de participaciones en no residentes, únicamente en caso de no alcanzar tal porcentaje pero cumplir el requisito de imposición mínima en el país donde radique la participada.

Si nos encontramos en esos supuestos en que se pueden computar las pérdidas, tampoco será plena la integración

de las rentas negativas en la base imponible en los siguientes casos expuestos –que como hasta ahora se limitaba a la integración de pérdidas–.

Si la participación hubiera sido transmitida por otra entidad del grupo, la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas por la anterior y que hubieran estado exentas o con derecho a la deducción por doble imposición.

También se minorarán las rentas negativas en el importe de los dividendos recibidos de la participada desde ejercicios iniciados a partir de 2009 cuando no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran quedado exentos.

Si se integrarán las rentas negativas por extinción de la participada que no sea consecuencia de operación de reestructuración, pero se minorarán en la cuantía de los dividendos recibidos de la participada en los 10 años anteriores si no rebajaron el valor de adquisición y tuvieron derecho

Fondo de comercio						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016 y ss
Amortización contable mínima	-	-	-	-	-	10%
Gasto fiscal	5%	1%	1%	1%	1%	5%
Otros intangibles sobre los que no se puede determinar vida útil						
Amortización contable mínima	-	-	-	-	-	10%
Gasto fiscal	5%	2%	2%	2%	2%	5%

# grandes empresas y autónomos

Decreto-ley de 3 de diciembre ha elevado el Impuesto sobre Sociedades y ha vetado los aplazamientos en Sociedades afecta a las grandes empresas, pero buena parte de las medidas también impactarán en las pymes.



permanentes en el extranjero (EP): hasta ahora solo podían integrarse las rentas negativas de EP en el extranjero si se producían por transmisión del mismo o cese. Después de esta modificación se impide también la posibilidad de deducir rentas negativas por transmisión de EP, salvo en el caso de cese, aunque en ese caso minorando las mismas en el importe de las rentas positivas del EP con derecho a exención o a la deducción por doble imposición.

Como es sabido, respecto de las rentas positivas de EP con derecho a la exención se puede aplicar ésta o las deducciones de los artículos 31 o 32 –deducción para evitar la doble imposición jurídica y deducción para evitar la doble imposición económica internacional, respectivamente–. Pues bien, a partir de 2017 se aclara que dicha opción se puede ejercitar por cada uno de los EP de la entidad, incluso entre los que radiquen en un mismo país.

### Imposibilidad de deducir las rentas negativas generadas por valoración a valor razonable de la cartera de negociación (aplicable en 2017)

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

### Pagos fraccionados (aplicable desde el pago a ingresar en octubre de 2016)

Las modificaciones en estos ingresos a cuenta según Real Decreto-ley 2/2014 no afectan a entidades con INCN, en los 12 meses anteriores al período impositivo del cual se va a realizar el ingreso, de menos de 10 millones de euros.

Por lo tanto, estos contribu-

yentes continúan calculando el pago aplicando un porcentaje sobre la cuota –en general el 18%– o, si utilizan el cálculo sobre base corrida [la de los 3, 9 u 11 primeros meses], debido a que su INCN fuera mayor de 6 millones o porque hayan optado por ello, aplicando un 17% sobre la base.

### Nuevos supuestos de deudas tributarias que no se pueden ni aplazar ni fraccionar (aplicable a procedimientos iniciados a partir de 1 de enero de 2017)

• En el caso de deudas del retenedor, que ya no se podían aplazar, se suprime la excepción establecida hasta ahora para deudores que carezcan de bienes para garantizar y que la ejecución de su patrimonio pudiera tener efectos en el mantenimiento de la capacidad productiva o el empleo de esa actividad económica, o bien pudiera producir graves quebrantos a la Hacienda Pública.

• Las deudas resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias suspendidas previamente durante los recursos o reclamaciones.  
 • Las deudas derivadas de tributos repercutidos, como el IVA, excepto que se pruebe que las cuotas no fueron pagadas.

• Las deudas por pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

Aunque en la normativa nada se establece, según manifestaciones de responsables del Ministerio es posible que se flexibilice la norma permitiendo el aplazamiento de autónomos o pymes, sin prestar garantías, hasta un máximo de 30.000 euros y por un período de un año.

### Inmovilizados intangibles (con efectos en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016)

Si bien los intangibles se han de amortizar contablemente en función de su vida útil, sin embargo, aquéllos respecto de los que no se pueda estimar con fiabilidad su vida útil, habrán de amortizarse en 10 años.

Por lo que respecta al fondo de comercio, para que la empresa no tenga que intentar estimar obligatoriamente su vida útil, la norma contable establece la presunción de que se recupera de manera lineal en 10 años.

Como hasta los ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2016 los intangibles que no tenían vida útil definida no se amortizaban, ante este cambio contable las empresas podrán optar por dos soluciones: empezar a amortizar en 2016 según los nuevos crite-

rios –10%– o amortizar con cargo a Reservas lo que corresponda de los ejercicios anteriores según el nuevo criterio, y en 2016 y siguientes seguir amortizando al 10% anual ya con cargo a Pérdidas y Ganancias.

Fiscalmente, antes de 2016 los intangibles sin vida útil definida permitían hacer ajustes negativos al resultado contable, cada año, del 5% de su valor, aunque no se amortizasen, si bien para el fondo de comercio, de 2012 a 2015, el gasto fiscal se limitó al 1% de su valor.

En 2016 y siguientes, si la vida útil de los intangibles se puede establecer de manera fiable, la amortización contable será gasto deducible, pero si no es así, el máximo gasto fiscal anual por su amortización será del 5%, y en el caso del fondo de comercio en todo caso el máximo de amortización deducible será el 5%, con lo que si la amortización contable se realiza al 10% anual, habrá que hacer el ajuste positivo correspondiente (ver cuadro adjunto).

### 'Patent Box' (con efectos 1 de julio de 2016)

Se trata de un incentivo a la cesión de conocimientos innovadores consistente en poder reducir la renta obtenida por dicha cesión a la hora de

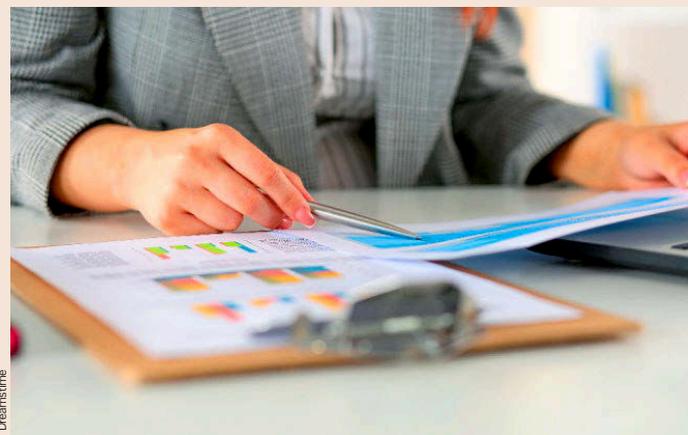
integrarla en la base del impuesto.

Como se ha ido modificando, se establecen regímenes transitorios de tal forma que, según cuando se hayan empezado a ceder los intangibles se podrá optar por una normativa u otra. En la última modificación, para aplicar una reducción del 60% de la renta positiva obtenida por la cesión de determinados intangibles –patentes, modelo, planos, procedimientos secretos o experiencias industriales o comerciales– multiplicada por un coeficiente que pondera los gastos incurridos internamente para la creación del activo en relación con el coste total del mismo, se exigen determinados requisitos como que se haya creado total o parcialmente o que el cesionario utilice lo cedido para realizar una actividad económica, aplicándose también el incentivo a la transmisión del activo.

El complejo régimen transitorio se puede resumir de la siguiente forma:

• Cesiones que comenzaron antes de 29 de septiembre de 2013: cuando estén vigentes a 1 de julio de 2016, la entidad puede optar por seguir aplicando el incentivo antiguo –reducción del 50% del ingreso– hasta 30 de junio de 2021 o aplicar el nuevo hasta el fin del contrato. La opción hay que ejercitarla en la declaración de 2016.

• Cesiones y transmisiones realizadas desde el 29 de septiembre de 2013: respecto a las cesiones que estén vigentes a 1 de julio de 2016 las entidades podrán optar por aplicar el régimen vigente a partir de 29 de septiembre de 2013 hasta el 30 de junio de 2021 como máximo, o aplicar el nuevo régimen desde julio de este año. Dicha opción se habrá de realizar en la declaración de 2016. En cuanto a las transmisiones realizadas hasta 30 de junio de 2021 también se puede optar entre las dos últimas regulaciones, ejercitándose la opción en la declaración correspondiente al ejercicio en el que se realice la transmisión.



Deanstime

a la exención o a la deducción por doble imposición.

Como no se permite la integración de pérdidas por transmisión de participaciones salvo en contados casos, para estos se establece una regla especial de imputación de dichas pérdidas. Cuando las pérdidas se producen por transmisión de valores a otra entidad del grupo no se computan estas hasta que los valores se transmitan a un tercero ajeno al grupo o cuando las entidades transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo. Naturalmente esto no se aplica si se extingue la participada, salvo que sea por reestructuración.

### Rentas de establecimientos permanentes en el extranjero (EP) (aplicable en 2017)

Se elimina totalmente la posibilidad de integrar rentas negativas de establecimientos