



S E N E O R
ABOGADOS • ECONOMISTAS

07/11

CIRCULAR INFORMATIVA

Julio de 2011

SUMARIO

fiscal

- I** Impuesto sobre sociedades 2010
- II** Impuesto sobre sociedades 2010: Deducciones para incentivar determinadas actividades
- III** Resolución de la DGT sobre el tratamiento en el IVA de las retribuciones en especie

miscelánea

- IV** Calendario fiscal



S E N E O R
ABOGADOS • ECONOMISTAS

www.seneor.com

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.



EDITORIAL

Dedicamos la presente Circular informativa, casi de forma monográfica, al estudio y resumen de los principales aspectos que inciden en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, que en el presente mes de julio será objeto de declaración por parte de mayoría de sujetos pasivos del impuesto, en concreto, aquellos cuyo ejercicio social coincide con el año natural.

El primer artículo se dedica al estudio global del impuesto: principales novedades que afectan a esta declaración, aspectos significativos de la misma, aspectos de gestión de la declaración (plazos, lugar de presentación, etc.) y algunas novedades para el 2011.

El segundo artículo, aún a riesgo de ser reiterativos en algún aspecto del mismo, realiza un análisis detallado de las principales deducciones aplicables en la liquidación del Impuesto.

Por último, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluimos un breve artículo resumiendo el contenido de la definitiva resolución de la Dirección General de Tributos sobre el tratamiento en el IVA de determinadas retribuciones en especie.



I. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2010

1. Principales novedades normativas 2010

Pocas son las novedades normativas con incidencia en la declaración de ejercicios iniciados en 2010. Las principales son las siguientes:

Fondo de comercio financiero

La Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para 2011 modificó el artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), para adaptar nuestra normativa a la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 que había declarado este apartado como una ayuda de estado ilegal.

En cuanto al efecto temporal de la modificación, la misma impedía la deducción del fondo de comercio financiero de las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la UE realizadas a partir del 21 de diciembre de 2007. Es así porque las decisiones comunitarias son obligatorias para sus destinatarios y la nueva redacción hacía efectos para antes de su publicación como normativa interna.

Por otra parte, el asunto no termina ahí, ya que el 17 de diciembre pasado se produjo una nueva Decisión de la Comisión y, para cerrar el tema, la última tuvo lugar el 21 de mayo pasado.

En esta última se deja claro que la deducción del fondo de comercio financiero que surge en la adquisición de participaciones en entidades no residentes en la UE es incompatible también con el mercado común porque supone una ayuda de Estado a los adquirentes de dichas participaciones, salvo algunas excepciones como son las empresas extranjeras en la India, en China y en otros países en los que se pueda demostrar que existen obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, y ello solo hasta determinada fecha.

La situación respecto a este incentivo se podría resumir en el siguiente cuadro:

	Adquisición antes 21/12/07	Adquisición hasta 21/5/11	Después de 21/5/11
Participaciones entidades UE	Sí deducibilidad FCF	No deducibilidad FCF	NO
Participaciones entidades fuera UE en general	Sí deducibilidad FCF	No deducibilidad FCF	NO
Participación entidades China, India y otros con prueba	Sí deducibilidad FCF	Sí deducibilidad FCF	NO

La deducibilidad supone que las empresas que lo adquirieron antes de la correspondiente fecha, pueden seguir deduciéndose el 5% del Fondo hasta agotar el importe del mismo en 20 años.

La no deducibilidad supone no solo la imposibilidad de seguir deduciendo, sino también la obligación de devolver la cuota, con intereses de demora, que se dejó de ingresar por este beneficio fiscal.

Por último, conviene aclarar que se equipara a la adquisición anterior a las fechas de corte, 21-12-2007 ó 21-05-2011, la existencia de una obligación irrevocable de poseer la participación convenida antes de la misma, cuando el contrato tenga una condición suspensiva relacionada con el hecho de que sea preciso una autorización de la autoridad reguladora. Así estas entidades podrán comenzar a aplicar la deducción desde el momento en el que se levante la condición suspensiva.

Reducción de capital con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de SICAV

En línea con lo establecido para los socios personas físicas de estas instituciones de inversión colectiva, con efectos para operaciones realizadas a partir del 23 de septiembre de 2010, se establece la obligación de integrar en la base imponible del socio de SICAV, que sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, el importe total percibido en la reducción de capital con el límite de



aumento del valor liquidativo de las acciones desde que las posee el socio hasta la reducción de capital.

Si se distribuye prima de emisión, la cuantía percibida habrá que integrarla en la base imponible.

En ambos casos no existe la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición.

Modificación del porcentaje de participación para aplicar el régimen especial de consolidación fiscal

Se permite que una sociedad forme parte del grupo de consolidación fiscal con un porcentaje de dominio obligatorio que, en lugar de ser el general del 75%, sea solo del 70%, siempre que se trate de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

SOCIMI

Las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario se configuran como un instrumento jurídico, con la forma de Sociedad Anónima, para la inversión directa o indirecta en inmuebles urbanos en arrendamiento, con un régimen fiscal especial si cumplen una serie de requisitos como la cotización de sus acciones y la distribución, cada año, de una gran parte de los resultados como dividendos.

- ✓ Régimen fiscal de las SOCIMI:
 - Es optativo: ha de acordarse por la Junta de accionistas y comunicarse a la AEAT antes de los tres últimos meses del periodo impositivo.
 - El tipo aplicable es el 19%, excepto para algunas rentas no típicas de estas entidades, con la particularidad de que se declaran exentas el 20% de las rentas que perciba la SOCIMI procedentes del arrendamiento de viviendas, siempre que más del 50% del activo de la entidad esté constituido por viviendas.
 - Tributación de los socios:
 - Los socios sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR con establecimiento permanente (EP) integrarán los dividendos percibidos con cargo a reservas, que tributaron al 19%, multiplicándolos por el cociente 100/81, corrigiéndose la doble imposición por deducción del 19% del importe integrado, con lo que la tributación final será del 25 ó 30%. Si los dividendos procedieran de reservas que hubieran tributado a tipo general, tributarán como lo hacen en el régimen general.
 - Para los socios contribuyentes del IRPF o del IRNR sin EP, los dividendos distribuidos con cargo a reservas de ejercicios en los que se aplicó el régimen especial constituirán una renta exenta.

2. Algunos aspectos a tener en cuenta

Corrección monetaria

Si la entidad ha transmitido en 2010 elementos patrimoniales del activo fijo o clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, cuya naturaleza sea de inmuebles, puede corregir la renta nominal obtenida con los coeficientes aprobados en la LPGE 2010.

Pérdida por deterioro en participaciones de entidades del grupo, multigrupo y asociadas

Como es sabido, con el nuevo PGC, una disminución de los fondos propios de las entidades del grupo, multigrupo o asociadas es muy probable que no genere deterioro contable de la participación y, por mantener la neutralidad fiscal con respecto a lo que sucedía anteriormente (con la norma contable antigua), el TRLIS permitió la deducibilidad fiscal, vía ajuste extracontable negativo, de la disminución de los fondos propios de la participada.

Existían dudas sobre el traslado de los ajustes negativos en la cadena de filiales, ya que unas pérdidas en la filial de tercer nivel permitían el ajuste en la de segundo nivel pero, como esa pérdida



no tenía reflejo contable en dicha entidad, podría interpretarse que la cabecera no podía ajustar porque los fondos propios de la participada no habían disminuido. Por ello, el legislador modifica nuevamente el precepto, artículo 12.3 del TRLIS, para aclarar esta cuestión explicitando el ajuste en toda la cadena. Asimismo es aplicable cuando existen participadas domiciliadas en el extranjero.

Esta modificación entra en vigor para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008, esto es, tiene efecto retroactivo. Si en alguna entidad no se hubiera realizado el ajuste conforme a la nueva redacción, se debería instar la rectificación de la autoliquidación. También el importe de este ajuste puede incidir en el cálculo del ajuste negativo efectuado en la declaración del primer ejercicio iniciado en 2008 para anular la reversión de provisiones por depreciación de ejercicios anteriores, según lo previsto en la Disposición Transitoria vigésima novena del TRLIS. A su vez esto también puede incidir en el cálculo del importe a integrar, por terceras partes, en 2008, 2009 y 2010 previsto en la Disposición Transitoria Vigésima Octava, resultado de sumar los cargos y abonos llevados a partidas de reservas como consecuencia de la primera aplicación del Plan Contable de 2007.

Por último, precisar que para el cálculo de la diferencia de los fondos propios ésta se ha de corregir por los gastos no deducibles fiscalmente (tanto diferencias permanentes como temporarias), siendo inexcusable informar en la Memoria de las Cuentas Anuales de las cantidades deducidas en cada período, la diferencia de fondos propios de la participada, las cantidades integradas en la base imponible y las pendientes a integrar. Asimismo hay que tener en cuenta que la recuperación de fondos propios en las participadas motivará un ajuste positivo en el socio por reversión.

Imputación de ingresos

Lo primero que hemos de tener en cuenta en este punto es la norma contable que nos dice que, para contabilizar los ingresos por ventas, es necesario que la empresa haya transferido los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes.

Este planteamiento es muy diferente al que teníamos con la anterior norma contable, haciéndose bien patente la diferencia en el devengo de ingresos en las empresas promotoras que, con la adaptación sectorial del PGC, se producía cuando dos inmuebles estaban sustancialmente terminados (con, al menos, un 80% de los costes incorporados) y en condiciones de entrega material.

Según la doctrina del ICAC, con la nueva norma contable el ingreso no se ha de contabilizar hasta que no esté prácticamente terminado y se haya otorgado la escritura pública de compraventa o se haya entregado al comprador.

En servicios, cuando el importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad, es probable que la empresa reciba rendimientos económicos de la transacción y se pueda valorar al cierre del ejercicio el grado de realización así como los coste incurridos y los pendientes, los ingresos se reconocerán en función de su porcentaje de realización.

Por el contrario, cuando no se cumplen los requisitos enumerados en el párrafo anterior, solo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por la cuantía en que los gastos reconocidos se consideran recuperables.

Reducción de ingresos obtenidos por la cesión del derecho de uso o explotación de intangibles

La reducción permitida por la norma tributaria es del 50% de los ingresos obtenidos por la cesión del derecho de uso o explotación de intangibles como patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, derechos sobre experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que la entidad cedente haya creado los activos que cede, que el cesionario los utilice en el desarrollo de una actividad económica y no resida en un paraíso fiscal, que si existen servicios accesorios se separen y, finalmente, que la contabilidad de la entidad permita identificar ingresos y gastos, directos e indirectos, de los activos cedidos.

La reducción solo se puede aplicar hasta el período en el que los ingresos susceptibles de reducirse sumen seis veces el coste del activo creado.



Dividendos percibidos

En general, los dividendos percibidos que corresponden a reservas de la sociedad participada se computarán como ingresos financieros del ejercicio, aunque, si proceden de reservas que se hubieran generado antes de adquirir la participación, porque se repartan importes superiores a los beneficios generados por la participada durante la tenencia de la participación, estos ingresos minorarán el valor contable de la inversión.

En este caso, la percepción del dividendo no determina la integración de renta en la base imponible y, por lo tanto, en principio, queda vedada la aplicación de la deducción por doble imposición intersocietaria.

Sin embargo, sí será posible aplicar la deducción por doble imposición si se prueba que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la transmitente a los tipos general, al incrementado de empresas de hidrocarburos, al 25% (mutuas, cooperativas de crédito, colegios profesionales, etc.) o al tipo de las empresas de reducida dimensión y no ha tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición, si bien la deducción será el 18% si la renta se aprovechó de la deducción por reinversión en la transmitente. También se podrá aplicar cuando el transmitente de la participación es contribuyente del IRPF, aunque en este caso la deducción no podrá superar el producto del dividendo por el tipo aplicado a la renta en el IRPF (que habrá pagado como parte especial de la base imponible o como base del ahorro).

Amortización fiscal

Para que la amortización sea deducible, en principio, como ocurre con otros tipos de gasto, debe estar contabilizada, teniendo además que ser efectiva.

La amortización es efectiva cuando resulte de aplicar alguno de los métodos siguientes: coeficientes según tablas, porcentaje constante sobre el valor pendiente, números dígitos, según plan formulado a la Administración y aceptado por ésta o la depreciación probada por el sujeto pasivo.

Las tablas establecen unos coeficientes máximos de amortización de cada elemento y un período máximo de amortización, el cual lleva implícito un coeficiente mínimo. Entre esos dos coeficientes, máximo y mínimo, está el importe amortizable que no exige prueba de la depreciación efectiva. Si en algún período un elemento es amortizado por debajo del coeficiente mínimo de tablas, el exceso de amortización sobre dicho mínimo, realizado en un período posterior se entiende que corresponde al período impositivo en el que no se llegó al mínimo. Estaremos aplicando en este caso el apartado 3 del artículo 19 del TRLIS que permite deducir un gasto de ejercicios anteriores en uno posterior en el que se haya contabilizado. No obstante, debemos de tener cuidado, ya que la deducibilidad queda condicionada a que de ello no se derive una tributación inferior a la que se habría producido si la deducción se efectuase por devengo, máxime si consideramos que la Administración viene entendiendo que se produce menor tributación si el ejercicio en el que se produjo el gasto está prescrito.

Cuando los elementos se utilizan a diario en más de un turno de trabajo o cuando se trata de elementos usados, la norma fiscal permite una amortización a ritmo superior.

Las empresas de reducida dimensión pueden amortizar aceleradamente los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, aplicando hasta el doble del coeficiente máximo de tablas. Esta deducción no está condicionada a la imputación contable del gasto.

Amortización de intangibles

Conforme a la normativa contable, los elementos del inmovilizado intangible los podemos clasificar en los que tienen vida útil definida e indefinida.



Los primeros tendrán una amortización contable en función de dicha vida útil. Si ésta es superior a 10 años la amortización contable será igual que la fiscal y, si es inferior a 10 años, la amortización fiscal coincidirá siempre que se pruebe que la vida útil es menor de 10 años. En las tablas reglamentarias de amortización, uno de los elementos que se regulan son los Sistemas y Programas Informáticos, correspondiéndoles un coeficiente máximo de amortización del 33% y un período máximo de 6 años de vida útil.

En cuanto a los intangibles de vida útil indefinida, que no se amortizan desde el punto de vista contable, la fiscalidad permite deducir su valor de adquisición por décimas partes lo que, naturalmente, habrá de llevarse a cabo a través de un ajuste extracontable negativo.

Esta deducibilidad por décimas partes del intangible de vida útil indefinida viene condicionada a dos requisitos: que dicho elemento se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso, y que no se haya adquirido a una entidad del grupo (en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio), salvo que aún así la transmitente a su vez lo hubiera adquirido a un tercero, aunque en este caso solo se podría deducir cada año la décima parte del precio satisfecho a ese tercero.

Deducibilidad del Fondo de Comercio

Como es sabido, la norma contable impide la amortización de ese elemento surgido en una combinación de negocios por diferencia entre el coste de lo pagado y el valor de los activos identificables adquiridos, aunque anualmente se chequea su valor dotando, en su caso, el correspondiente deterioro. En paralelo, la norma mercantil ordena que se dote anualmente un 5% del importe en libros del Fondo de Comercio a una reserva indisponible hasta completar dicho importe.

Por su parte, la norma fiscal permite la deducción anual de una veinteaava parte del importe de adquisición originario del fondo de comercio si se cumplen los requisitos exigidos que hemos visto para el intangible de vida útil indefinida más la dotación de una reserva indisponible de, por lo menos, el importe fiscalmente deducible. En caso de no poderla dotar por no contar con beneficios ni con otras reservas, la deducción se condiciona a que se dote en el momento en el que existan beneficios. Este gasto deducible será, por lo tanto, otro supuesto de ajuste extracontable negativo.

Hay que resaltar que la dotación contable a la reserva indisponible puede ser inferior al importe máximo de gasto fiscalmente deducible, ya que la dotación contable se ha de realizar por la veinteaava parte del valor del fondo de comercio en el activo, cuantía que pueda ser inferior al valor de adquisición por dos motivos: porque se haya adquirido antes de 2008 y, en los ajustes de primera aplicación se haya neteado el fondo (valor de adquisición menos amortización –que antes se dotaba contablemente-) o porque se hayan contabilizado deterioros.

Se ha interpretado que, para poder deducir el 5% del valor originario del fondo, es preciso dotar la reserva en el mismo importe, aunque éste exceda el mínimo obligatorio que marca la norma mercantil.

Libertad de amortización

En determinados supuestos el TRLIS admite que se amorticen libremente los activos, por ejemplo en los siguientes casos: en las sociedades anónimas laborales y sociedades limitadas laborales el inmovilizado material, intangible y las inversiones inmobiliarias afectos a sus actividades cuando se adquieren en los 5 primeros años de su calificación como tales; los activos mineros y las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie de las empresas que aplican el régimen especial de la minería; los elementos del inmovilizado material e intangible afectos a las actividades de I+D, excluidos los edificios; los gastos de I+D activados como intangible (sin tener en cuenta las amortizaciones de los elementos que tengan libertad de amortización); o los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias de las empresas de reducida dimensión, aunque la deducibilidad se somete a unos límites y requisitos que provocan que este incentivo quede ahora superado por el que veremos a continuación y del que pueden disfrutar todo tipo de entidades.



Libertad de amortización con mantenimiento de plantilla

Solo para los ejercicios iniciados en 2009 y 2010 se estableció la libertad de amortización para elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos al ejercicio de actividades económicas y puestos a disposición en dichos períodos impositivos, si se mantiene o aumenta la plantilla. Si bien esta medida coyuntural se amplió a los ejercicios 2011 y 2012, esta ampliación se ha visto superada por la medida contenida en el Real Decreto-Ley 13/2010 que regula que regula la libertad de amortización en los mismos términos pero referida a los ejercicios iniciados de 2011 y 2015, ambos inclusive, pero sin tener que cumplir con la condición de mantener empleo.

Ahora nos referiremos al incentivo aplicable a elementos puestos a disposición de la entidad en ejercicios iniciados en 2009 ó 2010, que es el aplicable en esta campaña.

El momento de aplicar la libertad de amortización será a partir del ejercicio en el que el bien se puede empezar a amortizar, esto es, cuando haya entrado en funcionamiento, y ello sin necesidad de contabilizar esa mayor amortización que se practique, luego el incentivo se materializará con un ajuste negativo en la base imponible del Impuesto.

Si acaso hubiéramos amortizado en su totalidad un elemento en 2009 en virtud de este incentivo, debemos recordar que en 2010, como seguiremos con la amortización contable del mismo, habrá que realizar un ajuste positivo por la cuantía amortizada.

Como hemos dicho, el requisito para aplicar este incentivo es el mantenimiento de plantilla, lo que se concreta en que la plantilla media de los 24 meses posteriores a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos entran en funcionamiento se ha de mantener respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores. Esto supone que en esta declaración de 2010, si el elemento ha entrado en funcionamiento en este año, podemos decidir amortizarlo en su totalidad. Ahora bien, en el momento en el que estamos declarando podemos no saber si se va a cumplir el requisito de mantener empleo, ya que aún no conocemos la plantilla media de los 24 meses siguientes al primer día del período iniciado en 2010. Si aplicásemos el incentivo y no se cumpliera el requisito, sería preciso regularizar la situación tributaria en el período en el que se produjo el incumplimiento.

Si el elemento ha sido puesto a disposición de la entidad entre el 3 de diciembre y el último día del período iniciado en 2010, el sujeto pasivo podrá amortizarlo libremente siempre que cumpla el requisito de mantenimiento de plantilla. Si no cumpliera dicha condición, podrá amortizarlo libremente a partir del primer ejercicio iniciado en 2011.

Contratos de arrendamiento financiero

Se considera como tal la operación consistente en la cesión de uso de activos con opción de compra, siempre que el importe a pagar por la opción sea inferior al importe resultante de restar, al valor del activo, la suma de las cuotas de amortización máximas.

En general esta operación se trata contable y fiscalmente como una forma de adquisición y, por lo tanto, el cesionario se deducirá la amortización del valor del bien y la carga financiera de la operación.

Sin embargo, en contratos de arrendamiento financiero que cumplan unos requisitos como que tengan una duración mínima de 2 años, si se trata de muebles, o de 10 años cuando tengan por objeto inmuebles, que en las cuotas a pagar se diferencie la recuperación del coste del bien de la carga financiera y que las partes de las cuotas, correspondientes a recuperación del coste del bien, sean iguales o crecientes, el tratamiento fiscal puede ser diferente.

En estos supuestos se permite deducir, además de la carga financiera, la parte de cuotas satisfechas de arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien con el límite del doble del coeficiente máximo de amortización lineal según las tablas reglamentarias y, en caso de empresas de reducida dimensión, el límite será el triple de dicho coeficiente. El exceso no deducido en un ejercicio por rebasar el límite podrá deducirse en períodos sucesivos respetando el mismo límite.





Para los contratos de arrendamiento financiero cuyos periodos anuales de duración se inicien en 2009, 2010 y 2011, la obligación de que la parte de cuota de recuperación del coste del bien sea constante o creciente no se aplica. Con ello se salva el problema, agudizado en época de crisis, de que una refinanciación alargando los plazos de pago del contrato invalide toda la aplicación de este régimen especial, lo cual llevaría al sujeto pasivo a realizar regularizaciones por todos los ejercicios en los que estuvo vigente el contrato.

Pérdidas por deterioro

En general estas pérdidas contables (se registran cuando el valor contable de un elemento supera el valor recuperable) serán deducibles fiscalmente. Sin embargo, la norma fiscal contiene algunas limitaciones.

Así las pérdidas por deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que realicen la correspondiente actividad productora se pueden deducir fiscalmente cuando pasen 2 años desde la puesta en el mercado de las producciones. Para deducir el deterioro antes del transcurso de dicho plazo es preciso que se pruebe el mismo.

El deterioro de créditos exige que el último día del período impositivo concorra alguna de estas circunstancias: hayan transcurrido 6 meses desde el cumplimiento de la obligación, el deudor se encuentre en concurso o procesado por alzamiento de bienes o que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o su cobro dependa de un procedimiento arbitral. Sin embargo, no será posible deducir el deterioro de créditos de entidades públicas o afianzados por ellas, los garantizados por entidades de crédito, mediante derechos reales o pacto de reserva de dominio, excepto que se haya envilecido la garantía, o mediante entidades de crédito y caución, así como los que se hayan renovado. Tampoco se pueden deducir las insolvencias de personas o entidades vinculadas, excepto que se haya declarado la insolvencia judicialmente.

Por último, no se permite la deducción basada en una estimación global del riesgo, salvo que se trate de empresas de reducida dimensión a las que se permite deducir, además del deterioro dotado individualmente, el 1% del saldo de los deudores, sin contar con los dotados por el procedimiento general ni los importes de créditos cuya deducibilidad no se admite fiscalmente.

Respecto a las pérdidas por deterioro de valores mobiliarios, ya hemos hecho mención a las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado de novedades para 2010.

En este tema no podemos perder de vista la clasificación de activos financieros que realiza la norma contable. Habiendo visto también el tratamiento del deterioro de préstamos y partidas a cobrar, nos quedarían las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, activos financieros mantenidos para negociar, otros activos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias y activos financieros disponibles para la venta.

De ellos, los activos financieros mantenidos para negociar no sufren deterioro porque ya su valoración a fin de ejercicio ha de ser por su valor razonable, lo que significa que los incrementos o rebajas de valor respecto al de adquisición van directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias con plena eficacia fiscal.

En lo atinente al resto de activos financieros, el TRLIS limita la problemática de la deducibilidad del deterioro a una distinción entre valores de renta fija y de renta variable.

El tratamiento de los valores de renta fija va a depender de si están admitidos a cotización, en cuyo caso solo es deducible la pérdida neta global obtenida en estos activos, o no están admitidos, para los que no será deducible la pérdida de los valores que tienen un valor cierto de reembolso.

Para la deducibilidad en el caso de deterioro de valores de renta variable tenemos que distinguir entre los valores negociados en mercados regulados y los no negociados.



El deterioro contable de los primeros no presenta ninguna limitación, excepto cuando se trate de participaciones de entidades residentes en paraísos fiscales, con la excepción a la excepción de participaciones de entidades que consoliden sus cuentas con la entidad socia o que residen en un Estado de la UE y se acredite que realizan actividades económicas y que existe motivo económico válido para su constitución. Tampoco se acepta el deterioro de valores mantenidos en autocartera.

En cuanto a los valores de renta variable que no cotizan en mercados regulados, en general, el deterioro será deducible cuando no supere la diferencia entre el valor de los fondos propios de la participada al inicio y al cierre del ejercicio.

No obstante, también es este caso se limita la posibilidad de deducir, como en los valores negociables, en valores de entidades que residan en un paraíso fiscal o cuando se trate de pérdidas de valores representativos del capital social del propio sujeto pasivo.

Operaciones vinculadas

Para que, tanto entre personas y entidades residentes en nuestro país, como entre las que residen en el nuestro y en otro no se produzcan traslados de bases imponibles que, en el primer caso, por ejemplo, aprovechen las diferencias de tipos impositivos y, en el segundo, que se produzca una pérdida de recaudación para el Estado español, se obliga a valorar a mercado las operaciones entre empresas que, por su relación, pudieran manipular precios.

Además de obligar a las personas y entidades que estén vinculadas a valorar a valor de mercado las transacciones que realicen entre ellas, con unos determinados métodos, se les exige asimismo elaborar una documentación que soporte ese ejercicio de valoración, y se anuda a este último deber un régimen sancionador estricto.

Sin embargo, y por aquí es por donde han venido las más recientes modificaciones del régimen, se exceptúa la obligación de documentar en 2010 estas operaciones en los casos siguientes:

Primero: si la cifra de negocios en 2010 no llega a 8 millones de euros y el total de operaciones vinculadas del ejercicio no supera los 100.000 euros, excepto operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales (salvo que residan en UE y las operaciones tengan motivo económico válido y que esas personas o entidades realicen actividades económicas).

Segundo: aunque la persona o entidad no quede exonerada de la obligación de documentar las operaciones vinculadas por sobrepasar los límites contemplados por la Ley (del párrafo anterior), puede evitar documentar las operaciones en virtud de lo dispuesto en el artículo 18.4 del Reglamento. No tendrá que documentar las operaciones realizadas con una persona o entidad cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere 250.000 euros de valor de mercado. Sin embargo, se excluyen en ese cómputo, y habrá que documentar, una serie de operaciones específicas: las realizadas con personas o entidades que radiquen en paraísos fiscales, con las excepciones vistas en el apartado primero, las realizadas con socios personas físicas que determinen el rendimiento neto en estimación objetiva, la transmisión de negocios o participaciones en entidades que no cotizan y las transmisiones de inmuebles o intangibles.

Por otra parte, existe también obligación de informar en la autoliquidación del Impuesto de las operaciones vinculadas, si bien esta obligación solo se refiere a operaciones que haya que documentar y, de éstas, no habrá de informarse de aquellas que, dentro del mismo tipo de operación y valoradas con el mismo método, con cada persona o entidad, no sumen más de 100.000 euros.

Reglas de valoración especiales

Aunque nuestra fiscalidad, en general, admite los valores contables, sí contiene ciertas normas especiales cuando se transmiten elementos sin contraprestación dineraria.



Así ocurre en transmisiones de elementos patrimoniales a título gratuito que, en el adquirente y en el transmitente, se han de valorar por su valor normal de mercado y se deben integrar en la base imponible del ejercicio en el que se realiza la transmisión.

En casos en que una entidad dona un bien a otra, sin que exista participación entre ellas y no tratándose de una subvención, la entidad donante deberá realizar dos ajustes positivos por la operación: primero, uno por el valor neto contable del bien donado, que habrá contabilizado como un gasto siendo una liberalidad según la norma tributaria; y segundo, otro por la diferencia entre el valor de mercado del bien y su valor neto contable, según ordena el artículo 15 del TRLIS.

Por su parte la entidad donataria contabilizará el ingreso correspondiente imputándolo al patrimonio neto e irá reconociéndolo en la cuenta de pérdidas y ganancias de forma correlacionada con los gastos derivados del elemento donado. Esto es, si ha recibido un bien que va a utilizar como inmovilizado, su valor pasará por la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que lo vaya amortizando. Como fiscalmente el ingreso se ha de reconocer en el ejercicio en el que se produce la donación, deberá hacer la donataria un ajuste positivo en ese momento y, en los ejercicios siguientes cuando vaya contabilizando los ingresos, hará lo ajustes negativos.

Si se trata de subvenciones, las normas contable y fiscal coincidirán, lo mismo que ocurre si la donación es del socio a la sociedad, en cuyo caso no se producen ingresos sino aportaciones al capital.

Por último existen una serie de operaciones societarias como la disolución, separación de socios, reducciones de capital con devolución de aportaciones, distribución de beneficios en especie, canje o conversión, la permuta, aportaciones no dinerarias o las operaciones de reestructuración que no vayan por el régimen especial de diferimiento, en las que, en general, la norma fiscal manda reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor contable, o entre el valor de mercado del bien recibido y el valor contable de la participación, y la norma contable en muchos casos no computa el beneficio.

Subcapitalización

Como es sabido, cuando una entidad residente está endeudada con otra no residente vinculada, y la deuda excede del triple de su capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos, lo cual supone que no sean deducibles. Esto no se aplica cuando la entidad no residente esté domiciliada en un país de la UE, salvo que resida en paraíso fiscal.

El endeudamiento también puede ser indirecto, como sería el caso de una entidad española que recibe un préstamo de su socio, entidad residente en la UE que, a su vez, lo recibe de una entidad no residente en UE socio de ella. Asimismo si lo recibiese de una entidad residente en al UE pero avalada por una residente fuera de la UE vinculada a ella.

Pues bien, surgen dos puntos de fricción en esta norma, por un lado la apreciación de que existe endeudamiento indirecto y, por otro, el conflicto entre la norma y los Convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Respecto a lo primero, conviene traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2011, en la que se considera que, para poder aplicar una norma antielusión como esta, es preciso que se produzca la misma, esto es, que los intereses satisfechos por la filial residente sean percibidos por la entidad no residente como prestamista o como garante que asume el riesgo de la operación. Si en definitiva no se produce un endeudamiento entre el prestatario y el garante, no cabe incluirlo en el endeudamiento relevante para medir una situación de subcapitalización.

Por lo que se refiere a los CDI, cuando el presupuesto de subcapitalización se dé con una empresa vinculada residente en un país con el que exista Convenio con una cláusula de no discriminación, como la del artículo 24 apartado 5º del Modelo de Convenio de la OCDE, habrá que analizar si procede la aplicación de la norma de subcapitalización, cosa que quizás no suceda si por las condiciones del préstamo puede considerarse otorgado en condiciones de libre competencia.



Compensación de bases imponibles negativas

Como existe un plazo de 15 años, desde su generación, para ser compensadas, la base negativa más antigua que se puede compensar en la declaración de ejercicios iniciados en 2010 es la de ejercicios iniciados en 1996.

A este respecto es muy importante advertir que la compensación exige acreditar, junto con la declaración del ejercicio en el que se generó, la contabilidad y los soportes documentales, aunque la base se hubiese originado en período prescrito. Asimismo, habrá que tener en cuenta las restricciones a la compensación de bases cuando concurren todas y cada una de las tres circunstancias que enumera el artículo 25.2 del TRLIS.

Por último, comentar que con un plazo tan largo de compensación, se debe aquilatar el importe que se compensa para no entorpecer, por ejemplo, la aplicación de deducciones pendientes por insuficiencia de cuota que tienen un plazo más corto para aprovecharse.

Ajustes de primera aplicación del PGC 97

Con motivo de la primera aplicación de la nueva normativa contable en ejercicios iniciados en 2008 se dejó al sujeto pasivo la opción de integrar, por terceras partes, en 2008, 2009 y 2010, el saldo resultante de sumar los cargos y abonos a reservas con incidencia fiscal, junto con la deducción por disminución de los fondos propios de filiales efectuada en primera aplicación.

Por lo tanto, en 2010, si se optó por esta integración a tercios del ingreso fiscal, habrá que realizar el correspondiente ajuste, sin perder de vista la obligatoriedad de mencionar en la Memoria el importe del saldo, las cantidades integradas y las pendientes de integrar.

Tipo de gravamen reducido

En 2010 continúa vigente, siendo aplicable para ejercicios iniciados en 2009, 2010 ó 2011, el tipo reducido del 20% para micropymes que mantengan empleo, en los primeros 120.202,41 euros de base imponible, gravándose al 25% el resto de base.

En primer lugar se ha de tratar de entidades que en 2010 tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y que la plantilla media sea menor de 25 empleados.

En segundo lugar, en lo que se refiere al requisito de mantener plantilla, se exige que la plantilla media en los 12 meses siguientes al inicio del ejercicio del año 2009, 2010 ó 2011 (en esta declaración del 2010) sea, al menos, la unidad y, como poco, igual a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer ejercicio que comience a partir de 1 de enero de 2009. En definitiva, si el período impositivo de la entidad coincide con el año natural, se compara la plantilla de 2010 con la de 2008 y se podrá aplicar el tipo reducido si es de 1 hombre/año al menos y la de 2010 no es inferior a la de 2008.

Hay que resaltar que en la aplicación del incentivo en esta declaración nada influye la plantilla o la cifra de negocios de 2009.

Para el cálculo de la plantilla se tienen en cuenta las personas contratadas en los términos dispuestos por la legislación laboral, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Si la entidad se ha constituido en 2009, 2010 ó 2011 se permite aplicar el incentivo en el ejercicio de la constitución cuando en este la plantilla media es mayor de cero e inferior a la unidad, a condición de que, en los 12 meses siguientes a la conclusión del período de su creación, la plantilla llegue a un hombre/año. En el supuesto de que la condición se incumpla, se deberá ingresar lo no pagado en el ejercicio de inicio de actividad y los correspondientes intereses de demora, añadiendo todo a la cuota del ejercicio en el que se produjo el incumplimiento.



A efectos del cómputo de plantilla, se tienen en cuenta los trabajadores que estén dados de baja por maternidad o enfermedad.

No forman parte de la plantilla los socios que, conforme a la legislación laboral, no son empleados aunque presten servicios retribuidos a la empresa.

La Dirección General de Tributos tiene el criterio de que tampoco se computan como plantilla los administradores cuando posean el control de la entidad por detentar el 50% del capital o más.

Deducciones por doble imposición

Por lo que se refiere a la deducción por doble imposición interna, cuando la entidad integre el ingreso procedente de un dividendo, aplicará una deducción del 50% de la cuota que corresponda al importe íntegro de los dividendos. El porcentaje anterior es del 100% cuando la participación directa o indirecta es igual o superior al 5% y se haya mantenido la participación, al menos, 1 año, o se mantenga hasta completar ese plazo después del cobro del dividendo.

No procederá la deducción cuando los dividendos recibidos correspondan a acciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha de distribución, si en los dos meses posteriores se venden valores homogéneos.

La deducción también se aplicará, con requisitos, en las operaciones de liquidación, separación de socios, autocartera para amortizar, fusión, escisión, cesión de activos y pasivos y transmisiones de acciones por la parte que corresponde a los beneficios no distribuidos.

Hay que tener en cuenta que los saldos de las deducciones por doble imposición pendientes que pueden deducirse en este ejercicio, si proceden de uno con un tipo impositivo diferente pueden aplicarse, aunque teniendo en cuenta el tipo de 2010. Esto supone recalcular la deducción tomando el importe del dividendo o de la plusvalía y aplicarle el tipo efectivo de 2010.

A este respecto conviene recordar, por ejemplo, que el tipo impositivo general ha pasado del 35% en ejercicios iniciados en 2006, al 32,5% en los iniciados en 2007 y al 30% en los siguientes. También hay que advertir que no tributarán en sede del socio la distribución de beneficios obtenidos en períodos en que la participada tributase por el régimen de sociedades transparentes o de sociedades patrimoniales, si bien se exige que esas entidades participadas hayan seguido cumpliendo las obligaciones de informar en la Memoria acerca del montante de los beneficios llevados a reservas cuando tributaban por el régimen especial, y que identifiquen las reservas a las que corresponde la distribución.

En lo que atañe a la corrección de la doble imposición internacional, los beneficios de entidades no residentes, percibidos en forma de dividendos o de otras participaciones en beneficios estarán exentos cuando se cumplan los requisitos siguientes: el porcentaje de participación sea de al menos un 5%, siempre que la participación se haya mantenido un año como poco, la filial haya sido gravada en el extranjero por un impuesto idéntico o análogo al nuestro y los beneficios procedan de la realización de actividades económicas en el extranjero. También cumpliéndose estos requisitos estarán exentas las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en no residentes.

Si se perciben dividendos procedentes de una participación de, al menos, un 5% de una entidad no residente que no hayan quedado exentos según lo visto en el párrafo anterior, es posible que podamos deducirnos el impuesto pagado por la filial en el extranjero que corresponda proporcionalmente a los dividendos recibidos. También se podrá aplicar la deducción cuando la compañía haya integrado rentas de una sucursal radicada en el extranjero que hayan sido gravadas allí. En ese caso podrá deducirse la menor de dos: el importe del impuesto satisfecho en el extranjero o el de la cuota correspondiente a esos ingresos que habría que haber pagado si se hubiera obtenido en nuestro país.



Bonificaciones y deducciones para incentivar actividades

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla: 50% de la cuota íntegra del Impuesto correspondiente a las rentas obtenidas por entidades que operan efectiva y materialmente en esos territorios.

Bonificación por actividades exportadoras: se aplica a la cuota íntegra correspondiente a las rentas que procedan de la exportación de producciones cinematográficas o audiovisuales, libros y fascículos y elementos accesorios a los mismos como discos, casetes y soportes informáticos o cualquier manifestación editorial de carácter didáctico. El tipo en 2010 es de un 50%, siguiendo un calendario decreciente, desde 2007, al igual que tantas bonificaciones y deducciones en el Impuesto.

La entidad que pretenda beneficiarse de este incentivo ha de reinvertir los beneficios en dicha actividad exportadora, que esa reinversión se lleve a cabo en el mismo ejercicio o en el siguiente a aquél en el que se aplicó la bonificación y que dicha reinversión se lleve a cabo en elementos afectos a la exportación, activos que dan derecho a la deducción por actividad exportadora o en activos que permitan deducir por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros e inversiones medioambientales, sin que en los dos últimos casos sea compatible la bonificación con la mencionada deducción.

Bonificación por actividades de prestación de servicios públicos locales: es del 99% de la cuota íntegra, pudiéndola aplicar las sociedades mercantiles con capital perteneciente íntegramente a entidades locales o por los consorcios que esas entidades hayan constituido con otras Administraciones. Se aplica solo a la cuota generada como consecuencia de la prestación de determinados servicios en régimen de Derecho privado que deberían prestar las entidades locales.

Deducciones para incentivar determinadas actividades:

Conforme al calendario mercado por la Ley 35/2006, los porcentajes de deducción que se aplican en 2010 son los siguientes:

Concepto de deducción	% 2010
Exportación de producciones cinematográficas y de libros	0,5
Bienes del Patrimonio Histórico Español	8
Edición de libros	3
Investigación y desarrollo (I + D)	25
Actividades de Exportación	3
Fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación	3
Producción cinematográfica	18
Coproducción financiera	5
Sistemas de navegación y localización de vehículos	2
Plataformas acceso personas discapacitadas	2
Servicios de guardería infantil	2
Medioambientales: Instalaciones y energías renovables	2
Formación profesional	1
Contribuciones a sistemas de previsión social y patrimonios protegidos	2
Innovación tecnológica	8
Reinversión de beneficios extraordinarios	12
Contribuciones a sistemas de previsión social y patrimonios protegidos	2

Deducción para el fomento de las TIC: en 2010 es del 3% de las inversiones y gastos relacionados con la mejora de la capacidad de acceso en la empresa y manejo de información de transacciones



comerciales a través de internet, así como de sus procesos internos mediante el uso de las TIC, pudiéndose beneficiar de ella, únicamente, las empresas de reducida dimensión. En la base de deducción estará la adquisición de equipos, de periféricos y de software, computándose entre los gastos que forman también parte de la base los de instalación e implantación de sistemas y los de formación del personal para el uso del hardware y software. Por último, al contrario de lo que ocurre con el resto de deducciones, parece que de la base de deducción habrá que restar, en su caso, el total de las subvenciones percibidas y no el 65% solamente.

Deducción por gastos de formación profesional: el 1% sobre los gastos de formación que son los producidos directamente o a través de terceros para la actualización, capacitación o reciclaje del personal, siempre que sea preciso para el desarrollo de sus actividades o por las características del puesto de trabajo, constituyendo estos gastos para el trabajador una retribución en especie que no tributa en su IRPF. El porcentaje aumenta al 2% si los gastos de este tipo en el ejercicio sobrepasan la media de los incurridos en los 2 años anteriores.

La deducción se aplica también a los gastos que efectúe el empleador para fomentar el uso de las TIC entre sus empleados, no para trabajar desde su domicilio, sino para facilitarles el acceso a Internet, proporcionándole equipos y software para ello aunque se realice para su uso fuera del horario de trabajo. A título de ejemplo se podrá aplicar la deducción por la compra de ordenadores y por los gastos de instalación y mantenimiento de los mismos en el domicilio del empleado, de la agenda o el teléfono móvil, la instalación y cuota de ADSL del trabajador o de los cursos que se impartan a la plantilla para fomentar las nuevas tecnologías.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios: el 12% de la renta obtenida en la transmisión de elementos del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a las actividades económicas con, al menos, un año de funcionamiento en la empresa, dentro de los tres anteriores a la transmisión, o de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, exigiéndose una participación mínima del 5% poseída, como poco, con un año de antelación. La reinversión ha de efectuarse también en los bienes y derechos mencionados, sin que puedan utilizarse, ni en la transmisión ni en la reinversión, los valores que no otorguen participación en los fondos propios, que sean de entidades no residentes sin derecho a la exención de dividendos, que representen instituciones de inversión colectiva, ni los que otorguen participación en sociedades sin actividad económica. Si la participada cuenta con elementos no afectos en más de un 15% de su activo, se ve recortada la base de deducción proporcionalmente. La reinversión debe realizarse entre el año anterior a la transmisión y los tres posteriores, salvo que se autorice un plan especial de reinversión. Por último, hay que tener en cuenta que el porcentaje aplicable será el que corresponde al ejercicio en el que se produjo el beneficio. Así, por ejemplo, una plusvalía generada en una transmisión en 2007, si la reinversión se produce en 2010, dará derecho a deducir el 14,5% si el tipo impositivo de la entidad, en aquel ejercicio, era el general del 32,5%.

3. Gestión del Impuesto

3.1. Novedades

- ✓ No existe obligación de informar en la declaración del impuesto de las operaciones que no deben documentarse ni de aquellas que, aún existiendo obligación de documentarlas, el importe de las operaciones por persona o entidad vinculada del mismo tipo y con el mismo método de valoración no supere 100.000 €.
- ✓ Se incluyen casillas relativas al régimen de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario –SOCIMI–.
- ✓ Se establece un formulario específico, que figura en la Orden que aprueba los modelos de declaración, cuyo fin es aportar información en ciertos casos:
 - Cuando se haya consignado una disminución al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias por importe igual o superior a 50.000 euros en la casilla de 414 “Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias”.



- Cuando se haya consignado alguna cuantía en las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios -casilla 138- inversiones para protección del medio ambiente -casilla 792- por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica -casilla 798- o por actividades de exportación -casilla 813-, siendo igual o superior a 50.000 €.

3.2. Modelos de declaración

Como en el ejercicio anterior coexisten dos modelos:

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

3.3. Forma de presentación

- ✓ Modelo 200: por impreso o por medios telemáticos. Esta última forma de presentación tendrá carácter obligatorio para los sujetos pasivos:
 - Adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Tributaria.
 - Los que tengan forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.
 - Quienes hayan consignado en la declaración una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 € en el apartado denominado "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias".
 - Cuando el importe de cualquier de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000 €:
 - Reinversión de beneficios extraordinarios
 - Inversiones medioambientales
 - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica
 - Por actividades de exportación.
- ✓ Modelo 220: por medios telemáticos.
- ✓ Las declaraciones que deban presentarse ante la Administración del Estado los contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar los modelos 200 o 220 o el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente. Si optan por este último modelo deberán utilizar el documento de ingreso o devolución recogido en esta Orden.

3.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

- ✓ Modelo 200 (cuando se realice la declaración por vía telemática, los documentos se presentarán en el registro telemático general de la AEAT, que se encuentra alojado en la Oficina Virtual, dentro de la página web www.aeat.es).
- ✓ Fotocopia de la tarjeta del NIF, en el caso de no disponer de etiquetas identificativas (en caso de presentación en impreso).





- ✓ Los sujetos pasivos que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Transparencia Fiscal Internacional) deberán presentar; de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
 - Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
- ✓ Los contribuyentes por IRNR: la Memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.
- ✓ Sujetos pasivos con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe sobre la aplicación de la propuesta.
- ✓ Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizadas con cargo a dotaciones futuras a la RIC.
- ✓ Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 € en el apartado denominado "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura en la Orden que aprueba los modelos y que se enviará por vía telemática a través del registro electrónico de la AEAT.
- ✓ Se solicitará información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000 €. Dicha información consistirá en:
 - Reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
 - Inversiones medioambientales: identificación de las inversiones realizadas.
 - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.
 - Por actividades de exportación: identificación de las inversiones y gastos que originan el derecho a la deducción.
- ✓ Cuando el contribuyente o el grupo fiscal deben tributar conjuntamente en las administraciones estatal y foral, se seguirán las siguiente reglas:
 - Presentación de la declaración ante la Administración del Estado: la forma y lugar será la que corresponda según se trate del modelo 200 ó 220.
 - Presentación de la declaración ante las Diputaciones Forales del País Vasco o ante la Comunidad Foral de Navarra: la forma y lugar será la que corresponda según la normativa foral correspondiente, utilizando los documentos de ingreso y devolución aprobados por la norma foral, sin perjuicio de que, en su caso, se puedan presentar los modelos de declaración 200 o 220 estatales.
 - En el caso de los grupos fiscales, las sociedades que integran dicho grupo presentarán, a su vez, las declaraciones en régimen de tributación individual, modelo 200, ante cada una de dichas Administraciones tributarias, estatal o foral.

3.5. Lugar de presentación del modelo 200, en caso de no hacerse telemáticamente.

- ✓ Resultado a devolver:
 - En cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria situadas en territorio español. Cuando el contribuyente solicite la devolución por transferencia





bancaria en una cuenta abierta en entidad de crédito que no actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria, la declaración deberá ser presentada en las oficinas de la AEAT.

- Si el sujeto pasivo no tiene cuenta en territorio español. En este último caso la devolución se realizará mediante la emisión de cheque cruzado del Banco de España.
- ✓ Resultado a ingresar: en cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria sitas en territorio español. La presentación podrá realizarse directamente, mediante entrega personal en dichas oficinas, o por correo certificado dirigido a las mismas.
- ✓ Los sujetos pasivos que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, si no están obligados a la presentación por vía telemática, efectuarán la presentación en la Delegación o Administración que les corresponda.

3.6. Plazo y presentación

✓ Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2011, ambos inclusive.
- De 1 mes a contar desde que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
 - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
 - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
 - Se produzca la transmisión del EP.
 - Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
 - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.

✓ Modelo 220

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

4. Novedades 2011

Libertad de amortización.

Se modifica el incentivo de la libertad de amortización para elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias puestos a disposición del sujeto pasivo en los ejercicios 2011 a 2015, sin condicionarlo al incremento de plantilla.

Como dijimos anteriormente, si el elemento se puso a disposición de la entidad entre el 3 de diciembre de 2010 y el fin del período impositivo, la libertad de amortización, sin que se mantenga empleo, no podrá aplicarse hasta el primer ejercicio iniciado en 2011.

También el incentivo, tal y como se construye de 2011 a 2015, es aplicable a las inversiones en contratos de más de 2 años cuando la puesta a disposición se realiza en ejercicios siguientes, aunque solo por la inversión realizada en el período. De la misma forma, si un contrato con duración superior a los 2 años comenzó a ejecutarse antes del primer ejercicio iniciado en 2011, la libertad de amortización del bien no se podrá realizar, sin mantener plantilla, por todo el valor de adquisición, sino únicamente por la parte de inversión satisfecha de 2011 a 2015. En este caso, si en 2009 ó 2010 se hubiera mantenido plantilla sí sería posible aplicar libertad de amortización también por la





parte de inversión realizada en los ejercicios iniciados en esos años, si bien no podría llevarse a cabo hasta el ejercicio en el que entrase en funcionamiento.

Documentación de operaciones vinculadas

En consonancia con la modificación de los límites para la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión que luego veremos, la norma legal que permite eximir a determinadas personas y entidades de la obligación de documentar las operaciones vinculadas se modifica incrementando, el importe neto de la cifra de negocios máxima del ejercicio, de 8 a 10 millones de euros. Recordamos que simultáneamente se exige, para no documentar ninguna operación vinculada, que la suma de todas ellas en el ejercicio no supere los 100.000 euros (sin que se haya modificado este último límite). No se altera tampoco el límite reglamentario de 250.000 euros de la suma de operaciones no específicas, realizadas con cada persona o entidad vinculada, para estar eximido de dicha obligación.

Régimen de empresas de reducida dimensión

También con efectos en ejercicios iniciados a partir de 2011 se modifica el régimen de empresas de reducida dimensión.

Por un lado, aumenta de 8 a 10 millones de euros el importe neto de la cifra de negocios al que no se puede llegar en el ejercicio anterior para estar en el régimen. Esto es, en 2011, una entidad podrá aplicar el régimen especial si en 2010 su cifra de negocios no llegó a 10 millones de euros.

Por otro lado, se establece una especie de prórroga de tal manera que se puede seguir aplicando el régimen especial, por vez primera en ejercicios iniciados en 2011, cuando se ha dejado de ser, por cifra de negocios, empresa de reducida dimensión. La prórroga comprende el ejercicio en el que se dejó de ser de reducida dimensión y los 2 ejercicios siguientes, a condición de que también lo fuera en los 2 ejercicios anteriores al que dejaría de serlo.

Así una entidad constituida en 2005 con cifra de negocios de 7 millones de euros hasta 2009, y que en 2010 tiene 12 millones, será empresa de reducida dimensión en 2011 (primer año de prórroga), en 2012 y 2013, cualquiera que sea su cifra de negocios en esos ejercicios. En 2014 habrá que examinar la cifra de negocios de 2013 y, solo si no supera 10 millones de euros, continuaría siendo empresa de reducida dimensión.

Por último, se modifica asimismo el tramo de base imponible al que se aplica el tipo del 25% que pasa de 120.202,41 euros a 300.000 euros.

Tipo reducido

Como hemos visto anteriormente, en 2009, 2010 y 2011 las micropymes pueden aplicar un tipo reducido del 20% a un primer tramo de base imponible si mantienen plantilla en los ejercicios iniciados en cada uno de esos años con respecto a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo de 2011. Pues bien, para ejercicios iniciados en 2011, en línea con la modificación aplicable a las empresas de reducida dimensión, el tipo reducido del 20% se aplica a un tramo de base mayor, hasta 300.000 euros (antes 120.202,41 euros).

Deducción por doble imposición interna

Se modifica, para dividendos recibidos en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011, el requisito del porcentaje de participación mínima que se ha de detentar a efectos de aplicar al 100% la deducción por doble imposición. Dicho porcentaje, que con carácter general es del 5%, se reduce al 3% si ha disminuido por una operación de reestructuración o por una oferta pública de valores de la participada en los 3 años anteriores.

Un supuesto típico en el que puede ocurrir esto es el de un socio A de una sociedad B que tiene el 5% de ésta. Si esa última amplía capital para absorber una tercera (Sociedad C) para pagar a los



socios de esta última con sus acciones, el socio A ve diluida su participación en B cayendo el porcentaje a menos del 5%.

Régimen de grupos fiscales

Con efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 la comunicación obligatoria de la dominante de un grupo fiscal, de los cambios en la composición del grupo, debe de hacerla en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición. Esta norma flexibiliza la obligación formal ya que, hasta ahora, la comunicación se debía realizar antes del inicio del período impositivo en el que consolidaba la nueva composición del grupo.

Deducción por gastos o inversiones para habitar a los empleados en las nuevas tecnologías

Esta deducción, cuyo porcentaje es del 1% (2% si en el período esos gastos son mayores que la media de los 2 anteriores), se prorroga a 2011, ejercicio en el que se habría perdido según el calendario de reducción y eliminación de deducciones establecido por la Ley 35/2006.

Deducción por innovación tecnológica

Para ejercicios iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 el porcentaje de esta deducción, que en 2010 era del 8%, se fija en el 12%.

Asimismo, se incrementa el porcentaje máximo de la cuota íntegra, minorada en las deducciones por doble imposición y por bonificaciones, del 50 al 60%, que se puede deducir por las deducciones por incentivos en el caso de que las de I+D+i y por fomento de las TIC's del período excedan del 10% de la cuota íntegra, con las minoraciones mencionadas anteriormente.

Deducciones medioambientales

Con efectos para ejercicios iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, el porcentaje de la deducción por inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente pasa a ser del 8%, cuando en 2010 asciende a solo al 2%.



II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2010: DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

1. Deducción de la cuota íntegra

Tipo de gravamen general y empresas de reducida dimensión	12%
---	-----

Las entidades que tributen con arreglo a la escala prevista en la disposición adicional duodécima del TRLIS, por reunir los requisitos exigidos en la misma (mantenimiento / creación de empleo), podrán aplicar el porcentaje del 12% en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. **[Informe DGT de 28 de julio de 2010]**

Tipo de gravamen 25%	7%
Tipo de gravamen 20%	2%
Tipo de gravamen 35%	17%

2. Elementos patrimoniales transmitidos

BIENES AFECTOS A ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO De acuerdo con el artículo 42 del TRLIS, entre los elementos patrimoniales susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción se incluyen los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión. **El cómputo del plazo de afectación debe computarse desde el momento en que la entidad cumpla los requisitos para entender que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica.** [DGT CV0590-11]

El término **HABER ESTADO EN FUNCIONAMIENTO** implica que los elementos se apliquen a la dinámica o proceso productivo empresarial al que se dedique el sujeto pasivo, requiriéndose que el proyecto haya comenzado a desarrollarse, y se produzca la incorporación efectiva de los elementos patrimoniales que lo conforman, en su conjunto, al proceso productivo, a la actividad empresarial del sujeto pasivo, en su propia explotación económica, esto es, a la producción de energía eléctrica lo cual no sucede con los elementos que se transmiten, al tratarse de **determinados activos relacionados con un proyecto de parque eólico que desarrolla, antes de haberse iniciado la explotación del mismo.** [DGT CV-1806-09]

Si se trata de una **INDEMNIZACIÓN POR PERJUICIOS**, incluido el lucro cesante, el importe obtenido no deriva de la transmisión onerosa de un elemento del inmovilizado inmaterial, y la renta obtenida no puede acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

FORMULARIO SOCIEDADES MODELO 200 (información adicional de ajustes y deducciones)

El formulario debe cumplimentarse en el período impositivo en el que se genera la deducción de acuerdo con lo establecido en el artículo 42.6 c) del TRLIS, siempre que el importe de la casilla 138 del modelo 200, deducción artículo 42 de la L.I.S, generada en 2010, sea superior a 50.000 euros.

La información deberá desglosarse por filas, en función de la distinta naturaleza de los bienes objeto de transmisión o reinversión, pudiendo agruparse en una misma fila los elementos que integren una unidad económica.

Cuando se reinviertan en un solo bien o unidad económica las rentas derivadas de varias transmisiones se cumplimentarán una sola fila pero deberán enumerarse todas y cada una de las transmisiones, separándose una de otra por comas. Igualmente se procederá en el caso de que la renta derivada de una transmisión se reinvierta en varios bienes.



Por el contrario, si el importe percibido es una **INDEMNIZACIÓN COMPENSATORIA POR LA CLIENTELA**, entendiéndose que la misma ha sido creada a lo largo del periodo de duración del contrato, y que como consecuencia de la extinción del mismo se produce su desplazamiento a favor de la otra parte, puede entenderse que la renta obtenida deriva de la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial, ya que la clientela, tal como se define en la cuenta 213 del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, es un bien inmaterial que forma parte del fondo de comercio y por tanto, del inmovilizado inmaterial. En tal caso, la entidad tendría derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, siempre que se cumplan todos los demás requisitos exigidos por la normativa del Impuesto. **[DGT CV0560-05]**

3. Elementos patrimoniales objeto de reinversión

CERTIFICACIONES DE OBRA: De acuerdo con el artículo 1592 del Código Civil, *el que se obliga a hacer una obra por piezas o por medida, puede exigir del dueño que la reciba por partes y que la pague en proporción. Se presume aprobada y recibida la parte satisfecha.* De lo que se deduce que, siempre que en las condiciones contractuales se establezca que las certificaciones de obra suponen la entrega de las unidades de obra ejecutadas, dichas certificaciones determinarán la puesta a disposición de esa unidad de obra, a los efectos del artículo 42 del TRLIS. **Se entiende, por tanto, que cada certificación de obra puede ser apta para la materialización de una parte de la inversión, siempre y cuando en el plazo de tres años el inmueble correspondiente quede definitivamente afecto a la actividad económica, esto es, que entre en funcionamiento en dicho plazo.** **[informa 130681]**

4. Elementos excluidos de la aplicación de la deducción

No se entenderán comprendidos los valores siguientes:

- a) Que no otorguen una participación en el capital social o fondos propios.
- b) Sean representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivados de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.
- c) Sean representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.
- d) Sean representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5. Transmisiones y reinversiones entre entidades vinculadas

En el caso de grupos de consolidación fiscal, se permite que la materialización de la reinversión se realice por otras entidades pertenecientes al grupo distintas de aquella que ha transmitido los elementos patrimoniales aptos para la aplicación de la deducción.

En el supuesto de que alguna entidad dependiente del grupo fiscal, hubiera realizado inversiones a efectos del artículo 42 del TRLIS, correspondientes a rentas derivadas de transmisiones realizadas por la dominante o bien por otra entidad dependiente del mismo grupo, la extinción de ese grupo fiscal no supone incumplir el requisito de mantenimiento de la inversión, en la medida que el elemento objeto de reinversión siga en funcionamiento en el patrimonio de la misma entidad que realizó la reinversión hasta alcanzar el plazo de mantenimiento, aún cuando sea distinta de aquella que transmitió los elementos patrimoniales aptos para la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. **[DGT CV 0625-11]**

6. Plazo para efectuar la reinversión

La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el periodo impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del periodo impositivo.



7. Base de la deducción

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las pérdidas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 115 de la LIS (contratos de arrendamiento financiero), que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes. **[Informa 124536]**

8. Mantenimiento de la inversión

La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo de mantenimiento exigido con el fin de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos previstos para acogerse a esta deducción.

Si se pierde el derecho a esta deducción, el sujeto pasivo deberá ingresar, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cantidad deducida además de los intereses de demora. **[Informa 124534]**

9. Planes especiales de reinversión

El plan especial de reinversión se presentará, según los casos:

- a) Dentro de los seis meses contados a partir de la fecha de la transmisión determinante del beneficio extraordinario.
- b) Dentro de los seis meses anteriores a la fecha en la que se prevé realizar la transmisión.
- c) Dentro de los seis meses anteriores a la fecha en la que se prevé realizar o iniciar la inversión anticipada.

El procedimiento deberá finalizar antes de los tres meses contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración. Transcurrido este plazo sin resolución expresa, se entenderá aprobado el plan especial de reinversión.

10. Requisitos formales

Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la fecha de la reinversión.

Dicha mención deberá realizarse mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento de la reinversión establecido para poder acogerse a esta deducción.

Inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente ^[2]

TEAC N° Resolución: 00/34/2010 de 01/06/2010

Compatibilidad o incompatibilidad de las deducciones por reinversión y por inversión para protección del medio ambiente cuando recaen sobre los mismos bienes.

FORMULARIO SOCIEDADES MODELO 200 (información adicional de ajustes y deducciones)

Se deberá cumplimentar este apartado del formulario cuando el importe de la casilla 792, deducción generada en 2010 por inversiones para protección del medio ambiente, sea superior a 50.000 euros

Para identificar la inversión realizada, se describirán los elementos, equipos o vehículos en los que ha consistido la inversión y se indicará la fecha de solicitud del certificado de convalidación de la inversión por la Administración competente en materia medioambiental.





Analizando los artículos que regulan ambas deducciones, los mismos no contienen cláusula alguna de compatibilidad o incompatibilidad por lo que habrá que acudir a las cláusulas generales y específicas del Capítulo de Deducciones. En cuanto a las cláusulas generales, sólo existe una incompatibilidad subjetiva exclusivamente, a diferencia de lo que ocurría con la normativa anterior (RIS/1982 que desarrollaba la Ley 61/1978) en la que la incompatibilidad era tanto subjetiva como objetiva. **En cuanto a las cláusulas específicas, se contienen dos, ambas de incompatibilidad objetiva.** En consecuencia, de lo anterior se desprende que **LA REGLA GENERAL ES LA DE COMPATIBILIDAD OBJETIVA.**

No se pierde el derecho a la deducción por inversiones medioambientales al realizar un contrato de lease-back sobre el bien, siempre que la entidad hubiera cumplido todos los requisitos necesarios para la aplicación de la deducción, teniendo en cuenta que la entidad conserva la propiedad económica del bien. [DGT CV 0419-11]

Instalaciones destinadas a determinadas finalidades de protección del medio ambiente

- a) Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales
- b) Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas o marinas
- c) Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales

2%^[3]

Instalaciones y equipos para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables

- a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad
- b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad
- c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de afluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
- d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel)

2%^[4]

En el supuesto de **CESIÓN EN ARRENDAMIENTO DE LAS INSTALACIONES**, hay que distinguir:

- La entidad propietaria de las instalaciones que las cede en arrendamiento no puede aplicar esta deducción puesto que no destina las inversiones a la actividad de aprovechamiento de fuentes de energía renovables, sino a su cesión a terceros en arrendamiento.
- La entidad arrendataria de las instalaciones tampoco puede aplicar esta deducción puesto que para poder aplicar la deducción es preciso haber realizado las inversiones registrándose las mismas en el activo material del propietario y no del arrendatario.

^[3] Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, fecha de entrada en vigor de la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, se eleva el porcentaje de deducción al 8%.

^[4] Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2011, queda derogada esta deducción.



En el supuesto de **VENTA DE LAS INSTALACIONES**, dado que la norma exige que las inversiones se realicen en bienes de activo material nuevos, la entidad adquirente podrá aplicar la deducción siempre que, con anterioridad, los bienes no hayan sido usados por la propia adquirente, por la transmitente o por un tercero. **[Informa 130166]**

Vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera

3%^[5]

La adquisición de vehículos que pueden acogerse a la deducción para la protección del medio ambiente, por la parte de la inversión que contribuya de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica, son aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

- debe tratarse de vehículos del inmovilizado material del sujeto pasivo;
- los vehículos deben ser nuevos;
- han de ser vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera tanto de personas como de mercancías;
- tratándose de vehículos con motor diésel o con motor de encendido por chispa alimentado con gas natural o gas licuado del petróleo, deben cumplir los requisitos sobre emisiones de gases, partículas contaminantes y humos establecidos en la Dir 88/77/CEE.

VEHÍCULOS EN RENTING A pesar de que no exista opción de compra podrían producirse situaciones que, desde un punto de vista económico serían similares, como pueden ser, entre otras, las siguientes: **contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento, cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario. En estas situaciones, el arrendatario deberá registrar la operación de acuerdo con lo dispuesto para los contratos de arrendamiento financiero, en tanto su calificación económica es coincidente.**

En el caso de que se cumplan las condiciones para asimilarlo a una adquisición, y se registre el correspondiente elemento de inmovilizado, la utilización del renting como fórmula de financiación determinará la aplicación de la deducción por el cesionario, con los requisitos y condiciones señaladas para el caso del arrendamiento financiero. Cuando la operación no sea asimilable a una adquisición, será el cedente el que pueda aplicar la deducción. [DGT CV 1834-07]

Creación de empleo para trabajadores con discapacidad

Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de **6.000 € por cada persona/año de incremento promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad, contratados por tiempo indefinido y a jornada completa**, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores con discapacidad con el mismo tipo de contrato del período inmediatamente anterior.

De acuerdo con el artículo 39 de la Ley 13/1982, los trabajadores discapacitados contratados por la entidad, a efectos de la aplicación de la deducción prevista en el artículo 41 del TRLIS, deben figurar en el registro de trabajadores discapacitados demandantes de empleo de las Oficinas de Empleo. **[DGT CV 1852-08]**

^[5] Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2011, queda derogada esta deducción.

**Actividades de I+D+it ^[6]**

Gastos de Investigación y desarrollo	25% hasta la media de los 2 ejercicios anteriores y 42% sobre el exceso + 17% adicional de los gastos de personal investigador adscrito en exclusiva a I+D
Inversiones en elementos del inmovilizado material e intangibles afectos exclusivamente a I+D	8% (excluidos los inmuebles y terrenos)

La deducción será practicada por la propia entidad que realiza materialmente la actividad de investigación y desarrollo, salvo que dicha actividad haya sido efectuada por encargo de otro sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En este último supuesto, **será el sujeto pasivo del Impuesto que haya efectuado el encargo quien pueda practicar la deducción, en lugar de la entidad que materialmente realiza la actividad.**

No obstante, **en el caso de que las actividades calificadas como de investigación y desarrollo fueran efectuadas por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades por encargo de una entidad que no es residente en territorio español, ni actúa a través de establecimiento permanente situado en el mismo, la deducción sería practicada por la entidad, sujeto pasivo del Impuesto, que desarrollara materialmente la actividad de investigación y desarrollo.** [DGT CV 1658-10]

Innovación tecnológica**8% ^[7]**

El concepto de innovación tecnológica regulado en el artículo 35 del TRLIS fue modificado por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, **debiéndose entender incluido en dicho concepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado (ya incluidos en este concepto a través de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 20 de noviembre de 2005), del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.**

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance en la obtención de nuevos productos o procesos de producción, o de mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan, entre otros a este concepto:

d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

FORMULARIO SOCIEDADES MODELO 200 (información adicional de ajustes y deducciones)

Deberá cumplimentarse este apartado del formulario cuando el importe de la casilla 798, deducción generada en 2010 por gastos en investigación y desarrollo e innovación tecnológica, sea superior a 50.000 euros.

Para identificar las inversiones y gastos que han generado el derecho a la deducción, **deberá incluirse de forma individualizada, la denominación genérica de los proyectos y la fecha de expedición o solicitud, si no se ha expedido todavía, del informe emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación u organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos por el art. 35 del T.R.L.I.S. En caso de no haberse solicitado el informe, se incluirá únicamente la identificación de los proyectos.**

^[7] Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, fecha de entrada en vigor de la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, se eleva el porcentaje de deducción al 12%.





No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa, como pueden ser los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de los productos o procesos. De acuerdo con lo anterior, **los gastos en que se incurran para la obtención de un determinado certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad tendrán derecho a la aplicación de esta deducción, siempre que dicho certificado se realice dentro de una actividad de innovación tecnológica, es decir, el gasto por la obtención de dicho certificado, por sí mismo, no es una actividad de innovación tecnológica. [informa 128612]**

**Inversiones en tecnologías de la información y comunicación
Sólo entidades que cumplan los requisitos del artículo 108 LIS**

3%^[8]

La norma de registro y valoración 2ª del PGC establece lo siguiente:

“Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción. (...)”

Por lo tanto, la **LICENCIA DE USO, POR TIEMPO INDEFINIDO, DEL PROGRAMA INFORMÁTICO** de gestión empresarial se valorará por su precio de adquisición, sin que formen parte del mismo los gastos por servicios de formación en el uso del mencionado programa, contratados con el propio proveedor del programa informático. Los **GASTOS DE IMPLANTACIÓN Y PERSONALIZACIÓN** formarían parte del precio de adquisición si, de acuerdo con lo establecido en el PGC, representan gastos adicionales y directamente relacionados con la adquisición producidos hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del activo.

En el supuesto de que la entidad tuviere la consideración de entidad de reducida dimensión, a la inversión correspondiente a la adquisición de la licencia de uso, por tiempo ilimitado, del programa informático mencionado, así como a los gastos del período correspondientes a los servicios de consultoría y formación les resultaría de aplicación la deducción.

La aplicación de dicha deducción, como expresamente indica el artículo 36, apartado 2, no es compatible con la deducción establecida en el artículo 40 del TRLIS por gastos de formación profesional. Así, los **GASTOS DE FORMACIÓN DEL PERSONAL PARA EL MANEJO DEL NUEVO PROGRAMA INFORMÁTICO** no podrán disfrutar, simultáneamente, de la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación y de la prevista para gastos de formación del personal.

En caso contrario, los gastos por servicios de formación en el uso del nuevo programa informático sí darían derecho a la aplicación de la deducción por gastos de formación profesional **[DGT CV 1850-09]**.

^[8] Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2011, queda derogada esta deducción.



Gastos de formación profesional^[9]

1% sobre la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores
+ 2% sobre el exceso de dicha media

Deducciones medidas apoyo sector transporte

- Inversiones realizadas en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera
- Inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.

2%^[10]

Actividades de exportación^[11] ^[12]

3%

Creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones en sociedades extranjera o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes y servicios o la contratación de servicios turísticos en España

Deben concurrir, al menos, tres condiciones para la aplicación de la deducción:

- Que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones en entidades extranjeras o constitución de filiales de, como mínimo, un 25 por 100 del capital de la misma.
- Que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce.
- Que exista una relación directa entre la inversión y tal actividad exportadora.

Gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo las celebradas en España con carácter internacional

^[9] Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2011, queda derogada esta deducción.

No obstante, podrá aplicarse esta deducción por los gastos e inversiones realizados durante 2011 para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnología de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo.

^[10] Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2011, queda derogada esta deducción.

^[11] FORMULARIO SOCIEDADES MODELO 200 (información adicional de ajustes y deducciones)

Se deberá cumplimentar este apartado del formulario cuando el importe de la casilla 813, deducción generada en 2010 por empresas exportadoras, sea superior a 50.000 euros. Para identificar adecuadamente las inversiones y gastos, **deberá distinguirse entre las inversiones realizadas en virtud del artículo 37.1.a) del TRLIS de los gastos a los que se refiere el artículo 37.1.b).** En el primer caso deberá identificarse la sucursal, establecimiento permanente, sociedad extranjera o filial directamente relacionada con la actividad exportadora, mientras que en el segundo se indicará el mercado de lanzamiento, o el producto o el nombre de la feria o manifestación análoga a la que se refieren los gastos..

^[12] Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2011, queda derogada esta deducción.





La publicidad y la propaganda tendrán un **CARÁCTER PLURIANUAL** en cuanto sus efectos no se agoten en el propio ejercicio en que se realiza sino que excede del mismo. Al respecto, la incidencia de la publicidad no se agota en un instante, ni genera efectos inmediatos, puesto que en la mayoría de las ocasiones no se trata sólo de vender un producto, sino que se trata de dar a conocer y vender una marca. Este proceso requiere sin duda un cierto período de tiempo, ya que sería aventurado pensar que los efectos de la publicidad y la propaganda se producen en el mismo instante de su realización. Esto, desde un punto de vista fiscal, implica que los gastos en propaganda y publicidad, precisamente por esa vocación de permanencia y de duración en el tiempo, no se agotan en un ejercicio impositivo sino que sus efectos se pueden extender a varios ejercicios, teniendo ese carácter plurianual, aunque tales gastos se efectúen en un solo ejercicio. **[DGT CV 1310-10]**

Bienes de interés cultural	8%	
Inversiones en producciones cinematográficas	Productor de la obra	18%
	Coprodutor financiero	5%
Inversiones en edición de libros	3%	
Contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, MPS, planes de previsión social empresarial o aportaciones a patrimonio protegidos		
Trabajadores con retribuciones brutas anuales < 27.000 € <i>Base de la deducción: Importe de la contribución empresarial imputada</i>	2%^[13]	
Trabajadores con retribuciones brutas anuales ≥ 27.000 € <i>base deducción = $\frac{27.000}{\text{retribución bruta anual}} * \text{contribución empresarial imputada}$</i>		
Inversiones y gastos en guarderías para hijos de trabajadores	2%^[14]	

^[13] Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2011, queda derogada esta deducción.

^[14] Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2011, queda derogada esta deducción.



III RESOLUCIÓN DE LA DGT SOBRE EL TRATAMIENTO EN EL IVA DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE

Recientemente, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha hecho pública una Resolución vinculante, con número de referencia V1379-11, de fecha 30/05/2011, que rectifica la anterior Resolución de fecha 23/03/2011, con el número de consulta vinculante V0745-11, que en consecuencia quedaría anulada.

La primera de ambas Resoluciones fue retirada de la base de datos de la Dirección General de Tributos a las pocas semanas de su publicación, habiendo sido substituida por la consulta V1379-11. No obstante, esta nueva consulta, lejos de revocar el criterio establecido anteriormente, acaba por ratificarlo.

En la precitada consulta se analiza el tratamiento fiscal que debe darse, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), a las retribuciones en especie que concede una empresa a sus trabajadores a cambio de una menor retribución dineraria.

En concreto, la DGT concluye que las retribuciones en especie que perciba un trabajador a cambio de parte de su retribución dineraria están sujetas a IVA, ya que existe una relación directa entre las entregas de bienes o prestaciones de servicio que constituyen las propias retribuciones en especie satisfechas por los empleadores y la parte de la retribución en metálico a la que el trabajador que las percibe debe renunciar como contraprestación de las retribuciones en especie percibidas.

Dependiendo del tipo de retribución en especie, la prestación de servicios o la entrega de bienes derivadas de la misma deberán considerarse exentas (por ejemplo, en contratos de seguros médicos) o sujetas y no exentas de IVA (por ejemplo, en la cesión de vehículo por la parte de uso privativo del trabajador).

A partir de esta resolución, la DGT concluye que en aquellos supuestos en los que exista una relación directa entre la percepción de la retribución en especie y la reducción de la retribución dineraria a percibir por el trabajador, habrá que considerar como operaciones sujetas a IVA las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que integren dicha retribución en especie.

De esta manera, si el trabajo desarrollado por el asalariado que recibe la retribución en especie y el salario percibido por el mismo no dependen de la percepción o no de esta retribución en especie, no cabrá considerar que una fracción de la prestación laboral es la contrapartida de la prestación de un servicio y, por ende, se entenderá como si se prestase a título gratuito, no procediendo la repercusión de impuesto alguno.

Los supuestos concretos de retribución en especie que se analizan en la consulta son:

- (i) La cesión a los empleados del uso de vehículo cuyo alquiler es contratado y sufragado por el empleador.
- (ii) La cesión del uso de equipos informáticos adquiridos o arrendados por la compañía.
- (iii) La cesión de vivienda a los empleados cuyo alquiler ha sido contratado por el empleador.

En relación con la retribución en especie derivada de la cesión de vehículo al trabajador, la DGT sigue manteniendo que, a los efectos de valorar la retribución en especie y qué parte de la cesión del vehículo se destina a las necesidades privadas del trabajador, debe atenderse a la disponibilidad del vehículo para fines particulares.

En cuanto a la cesión posterior de vivienda a los empleados cuyo alquiler ha sido contratado por parte del empleador, la DGT corrige el criterio establecido en su Resolución anterior y manifiesta que dicha cesión posterior debe considerarse una operación exenta ya que se trata de una forma de arrendamiento y será el empleado quien finalmente ocupará la vivienda.

Cabe recordar, que a los efectos del IVA existe una relación de vinculación entre las compañías y sus empleados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79 de la Ley. En consecuencia, si la entrega de bienes o la prestación de servicios derivada de la retribución en especie constituye una operación sujeta y no exenta, deberá considerarse como base imponible, a los efectos de determinar el impuesto devengado de la misma, el valor normal de mercado del bien o servicio.



La propia Resolución concreta que la sujeción al IVA de las retribuciones en especie conllevará la obligación por parte de las compañías de emitir factura al empleado beneficiario, repercutiendo, en su caso, el IVA correspondiente. No obstante, si la entrega de bienes o la prestación de servicios que se deriva de la retribución en especie constituye una operación exenta (i.e. guardería, contrato de seguro médico) se exime de la obligación de expedir factura.

Asimismo, las citadas facturas emitidas a los trabajadores deberán anotarse en el libro de registro de las facturas emitidas. En consecuencia, los citados bienes o servicios no pueden considerarse como destinados a atenciones a trabajadores a título gratuito y, en base a ello, se acepta la deducibilidad de las cuotas soportadas en su adquisición, según lo previsto en el artículo 96.Uno.5º de la Ley del impuesto.

En la resolución V1379-11, la DGT recuerda que, a los efectos de la deducibilidad del mencionado IVA soportado, es necesario que la compañía esté en posesión de la factura original emitida a su favor por quien preste el servicio o entregue el bien, circunstancia que no se producirá en los supuestos en que los contratos hayan sido suscritos por el empleado en lugar de por la entidad empleadora, aunque sea ésta quien sufrague el coste.

En este último caso, el empleador no retribuiría al empleado en especie sino que se trataría de una retribución dineraria, la cual no seguiría los criterios establecidos en la precitada Resolución de la DGT. En estos casos, el empleador no tendría derecho a la deducción del Impuesto que gravase el servicio pues no sería él quien lo habría soportado ni quien estaría en posesión de la factura justificativa de tal derecho.



IV. CALENDARIO FISCAL JULIO 2011

				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	31

 HASTA EL 20	MODELOS
RENTA Y SOCIEDADES	
Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.	
Junio 2011. Grandes empresas	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
Segundo trimestre 2011	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
Pagos fraccionados Renta	
Segundo trimestre 2011:	
Estimación Directa	130
Estimación Objetiva	131
SOCIEDADES	
Declaración anual 2010 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta	200, 220
Entidades cuyo periodo impositivo coincida con el año natural	
IVA	
Junio 2011. Régimen general. Autoliquidaciones	303
Junio 2011. Grupo de entidades, modelo individual	322
Junio 2011. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC	340
Junio 2011. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias	349
Junio 2011. Grupo de entidades, modelo agregado	353
Junio 2011. Operaciones asimiladas a las importaciones	380
Segundo trimestre 2011. Régimen general. Autoliquidación	303
Segundo trimestre 2011. Declaración-liquidación no periódica	309
Segundo trimestre 2011. Régimen simplificado	310
Segundo trimestre 2011. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias	349





Segundo trimestre 2011. Servicios vía electrónica	367
Segundo trimestre 2011. Regímenes general y simplificado	370
Segundo trimestre 2011. Operaciones asimiladas a las importaciones	380
Solicitud de devolución Recargo de Equivalencia y sujetos pasivos ocasionales	308
Reintegro de compensaciones en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca	341
IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGURO	
Junio 2011	430
IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN	
Abril 2011. Grandes empresas	553, 554, 555, 556, 557, 558
Abril 2011. Grandes empresas	561, 562, 563
Junio 2011. Grandes empresas	560
Junio 2011	564, 566
Junio 2011	570, 580
Segundo trimestre 2011	521, 522
Segundo trimestre 2011. Actividades V1, V2, V7, F1, F2	553
Segundo trimestre 2011. Excepto grandes empresas	560
Segundo trimestre 2011	595
Segundo trimestre 2011. Solicitudes de devolución	
Introducción en depósito fiscal	506
Envíos garantizados	507
Ventas a distancia	508
Consumos de alcohol y bebidas alcohólicas	524
Consumo de hidrocarburos	572
Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo	510
IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS	
Segundo trimestre 2011	510



HASTA EL 25

MODELOS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO CON PRESENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL)

Declaración anual 2010

200, 220

Entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural.

Resto de entidades: en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.



Avda. Diagonal, 407 pral.
08008 BARCELONA
T. 93 202 24 39 F. 93 202 27 59
www.seneor.com

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.

