

SUMARIO

fiscal

- I Normas publicadas en el BOE durante el mes de Noviembre
- II Notas para el cierre del Impuesto sobre Sociedades 2011

miscelánea

- III Calendario fiscal

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

Cerramos el 2011 con nuestra última Circular informativa en la que incluimos dos artículos.

El primero es una miscelánea de las principales novedades publicadas en el BOE durante el mes de Noviembre. Destacamos las modificaciones introducidas en la declaración anual con terceras personas (modelo 347) y la declaración de operaciones incluidas en los libros registro (modelo 340), así como en el sistema de notificaciones electrónicas obligatorias.

El segundo es un compendio de notas y comentarios a tener en cuenta en el cierre del Impuesto sobre Sociedades de 2011. Sin pretender abarcar todos los aspectos a considerar para dicho cierre, sí pretende destacar aquéllos que en nuestra opinión tienen una especial significación al acometer las tareas del cierre fiscal de un ejercicio, bien sea por su trascendencia o bien por su carácter novedoso.

Aprovechamos esta oportunidad para transmitirles nuestros deseos de felicidad para estas próximas fechas navideñas y de prosperidad para el Año Nuevo.



I. NORMAS PUBLICADAS EN EL BOE DURANTE EL MES DE NOVIEMBRE

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y se modifica el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. [BOE 26/11/2011]

Resumen dado por la AEAT:

El 27 de noviembre de 2011 ha entrado en vigor el Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y se modifica el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

MODIFICACIONES EN REAL DECRETO 1363/2010. NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS OBLIGATORIAS

Los obligados tributarios incluidos con carácter **voluntario u obligatorio** en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada DEH podrán señalar, **en los términos que por Orden ministerial se disponga**, determinados días (**"días de cortesía"**) en los que la Agencia Tributaria no podrá poner a su disposición notificaciones en dicha dirección.

- Se permite señalar un máximo de **30 días naturales** al año.
- No son días inhábiles** (no se descuentan del cómputo de los plazos si ya se ha puesto la notificación en la DEH)
- El retraso en la notificación derivado de los días de cortesía designados por el obligado tributario se considerará **dilación del procedimiento no imputable a la Administración si bien** deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la fecha por él seleccionada.
- Se podrá practicar la notificación por los medios tradicionales si lo requieren la **inmediatez o celeridad necesarias para garantizar la eficacia de la actuación administrativa**.

MODIFICACIONES EN REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO. OBLIGACIONES FORMALES

A) NORMAS PARA ASIGNACIÓN DEL NIF A PERSONAS FÍSICAS NACIONALES O EXTRANJERAS

Se modifica la redacción del **artículo 21.3 del RGAT** disponiendo que para el caso de que la persona física disponga simultáneamente de varios números de identificación fiscal (NIF asignado por la Administración tributaria, DNI o NIE), el mecanismo de regularización de la situación para hacer prevalecer el NIE **será la rectificación del NIF, en lugar de la revocación**, lo que implica que se reconozca de forma expresa la rectificación censal para estos casos.



B) MODIFICACIONES EN LA DECLARACIÓN ANUAL CON TERCERAS PERSONAS (MODELO 347).

Suministro de información trimestral

Se presentará una única declaración anual como hasta ahora pero **la información** sobre las operaciones realizadas **se proporcionará desglosada trimestralmente**.

Criterios de imputación temporal

Se imputarán en el mismo periodo en el que deban anotarse las operaciones en los libros registro de IVA; se homogeneiza así el periodo de imputación con el modelo 340.

Cuando se modifique el importe de las operaciones con posterioridad a su realización, (por devoluciones, descuentos, bonificaciones u operaciones que queden sin efecto, o modificaciones en la base imponible por insolvencias) se consignará el importe modificado en el apartado correspondiente al trimestre natural en que se hayan producido las circunstancias modificativas.

Exclusión de la obligación de declarar

Se exonera de la obligación de declarar a quienes estuvieran obligados a la presentación de la declaración de operaciones en libros registro (modelo 340).

Se mantiene la exclusión de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas para las personas o entidades señaladas en el apartado 1 de la redacción anterior del artículo 32, salvo por las operaciones por las cuales se haya expedido factura.

Las operaciones se **continuarán** declarando en el modelo 347 siempre y cuando superen **anualmente** el importe de 3.005,06€, (300,51 euros en el supuesto de cobros por cuenta de terceros).

C) MODIFICACIÓN EN LA DECLARACIÓN DE OPERACIONES INCLUIDAS EN LOS LIBROS REGISTRO (MODELO 340)

En coherencia con la modificación a la que se ha hecho referencia con anterioridad, respecto a la exoneración de la obligación de presentar la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347) a quienes están obligados a la presentación de la declaración de operaciones incluidas en los libros registro (modelo 340), **se deberán declarar en el modelo 340 determinadas operaciones que antes se debían incluir como excepción en la declaración de operaciones con terceras personas** (son las que ahora se relacionan en el apartado 2 del artículo 36 (Obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro).

Se mantiene la obligación (exigible desde 2009) de presentar el modelo 340 por cada periodo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario para aquellos sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual.

Dicha declaración contendrá los datos anotados hasta el último día del periodo de liquidación a que se refiera y deberá presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho periodo.

No obstante para los restantes obligados tributarios (**no inscritos en el registro de devolución mensual del IVA** que estén **obligados a presentar por vía telemática** las declaraciones de IS y/o IVA) **el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez** para la información a suministrar correspondiente al **año 2014**.

D) PAGO O COMPENSACIÓN DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS

El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su titularidad en la autoliquidación tributaria, comunicación de datos o en la solicitud



correspondiente, sin que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado.

MÓDULOS. IRPF E IVA

Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. [BOE 29/11/2011]

Resumen:

El artículo 32 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establecen **que el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido se aplicarán a las actividades que determine el Ministro de Economía y Hacienda**. Por tanto, la presente Orden tiene por objeto dar cumplimiento para el ejercicio 2012 a los mandatos contenidos en los mencionados preceptos reglamentarios.

Esta Orden **mantiene la estructura de la Orden EHA/3063/2010**, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2011 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el IRPF, se mantienen para el ejercicio 2012 la cuantía de los módulos, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas y sus instrucciones de aplicación. Asimismo, **se mantiene la reducción del 5 por 100 sobre el rendimiento neto de módulos derivada de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo**.

Por lo que se refiere al IVA, la presente Orden mantiene los módulos e instrucciones para la aplicación de los mismos aprobados para 2011 por la citada Orden EHA/3063/2010, de 25 de noviembre.

La presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE [29/11/2011], con efectos para el año 2012.

TRABAJADORES AUTÓNOMOS.

Real Decreto 1541/2011, de 31 de octubre, por el que se desarrolla la Ley 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de **protección por cese de actividad** de los trabajadores autónomos. [BOE 01/11/2011]

Resumen:

La **Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo**, define el trabajo autónomo, establece el conjunto de los derechos individuales y colectivos de estos trabajadores, regula la figura del trabajador autónomo económicamente dependiente, contempla las actuaciones de fomento del empleo autónomo y mejora su nivel de protección social, tendiendo a la equiparación con el que disfrutaban los trabajadores por cuenta ajena.

Por mandato de esa misma Ley, se elabora posteriormente un **sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos**, que dio lugar a la Ley 32/2010, de 5 de agosto.

Con este Decreto se aborda su **desarrollo reglamentario**, para articular las reglas concretas de funcionamiento del sistema de protección por cese de actividad, tanto en lo referente a los **documentos a presentar** por los trabajadores autónomos que se vean en la situación de tener que cesar en la actividad, como en los **procedimientos** que deben llevar a cabo los órganos gestores para el reconocimiento del derecho a la protección, abono de las prestaciones reconocidas y control de las mismas.



El derecho a la protección por cese de actividad se reconocerá a los trabajadores autónomos en los que concurran los requisitos siguientes: art. 2:

- a) Estar a la fecha del cese de actividad afiliados, **en situación de alta** y cubiertas las contingencias profesionales y la de cese de actividad, en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.
- b) **Solicitar la baja** en el Régimen Especial correspondiente a causa del cese de actividad.
- c) Tener cubierto el **período mínimo de cotización** por cese de actividad. La duración de la prestación por cese de actividad estará en función de los periodos de cotización previstos en el artículo 8 de la Ley 32/2010, de 5 de agosto, exigiendo que, al menos, doce meses sean continuados e inmediatamente anteriores a dicha situación de cese, tomando en consideración a tales efectos el mes en que se produzca la misma.

Período de cotización - Meses	Período de la protección - Meses
De doce a diecisiete	2
De dieciocho a veintitrés	3
De veinticuatro a veintinueve	4
De treinta a treinta y cinco	5
De treinta y seis a cuarenta y dos	6
De cuarenta y tres a cuarenta y siete	8
De cuarenta y ocho en adelante	12

- d) Encontrarse en situación legal de cese de actividad.
- e) Acreditar **activa disponibilidad para la reincorporación** al mercado de trabajo, a través de las actividades formativas, de orientación profesional y de promoción de la actividad emprendedora
- f) **No haber cumplido la edad** ordinaria para causar derecho a la pensión contributiva de **jubilación**.

Entró en vigor el 2 de noviembre de 2011.

DECRETO ARANCELES

Real Decreto 1612/2011, de 14 de noviembre, por el que se modifican los Reales Decretos 1426/1989, de 17 de noviembre, y 1427/1989, de 17 de noviembre, por los que se aprueban los aranceles de los notarios y los registradores, así como el Decreto 757/1973, de 29 de marzo, por el que se aprueba el arancel de los registradores mercantiles. [BOE 17/11/2011]

Resumen:

El presente real decreto viene a “**coordinar** en los reales decretos que específicamente regulan los aranceles aplicables por notarios y registradores las **diversas modificaciones operadas por ley o normas con rango de ley** en los últimos años y cuya aplicación ha dado lugar a diversas **dudas interpretativas**.”

La exposición destaca **tres puntos**:

1º.- Novaciones, subrogaciones y cancelaciones. Incorpora a la normativa sobre aranceles las previsiones contenidas en el **artículo 8 de la Ley 2/1994**, según la redacción dada por la Ley 41/2007 y así evitar la disparidad de interpretaciones que, en ocasiones, se han producido.

2º.- Sociedades express. Se recogen los aranceles que para la constitución de sociedades de responsabilidad limitada se establecieron en el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre.





3º.- Rebaja temporal del 5%. Se pretende aclarar las dudas que ha suscitado la aplicación de la rebaja del 5 por 100 en los aranceles notariales y registrales prevista por el Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, y que obedece a la condición de funcionarios públicos de los notarios y los registradores, y cuya adopción “respondió a la **excepcionalidad** de la situación económica que debiera comportar **su limitación en el tiempo**”. En concreto, se declara que dicha rebaja arancelaria se aplicará con **carácter adicional a los demás descuentos, reducciones, bonificaciones o rebajas que se prevean en relación con los aranceles notariales y registrales que se calculen sobre la base que se indica en esta norma.**

APOSTILLA DE LA HAYA

Real Decreto 1497/2011, de 24 de octubre, por el que se determinan los **funcionarios y autoridades competentes** para realizar la legalización única o Apostilla prevista por el Convenio XII de la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado, de 5 de octubre de 1961. [BOE 16/11/2011]

Resumen:

El **5 de octubre de 1961** se firmó en la Haya el **Convenio XII de la Conferencia de la Haya** de Derecho Internacional Privado por el que se suprimió la exigencia de legalización de los documentos públicos autorizados en el territorio de un Estado contratante y que debieran ser presentados en el territorio de otro Estado contratante. El citado Convenio, que fue **ratificado en España** por Instrumento de 10 de abril de 1978 y entró en vigor para España el 25 de septiembre de 1978, configuró la Apostilla expedida por la autoridad competente del Estado del que dimanase el documento como la **única formalidad exigible para certificar la autenticidad de la firma, la calidad en que el signatario del documento ha actuado y, en su caso, la identidad del sello o timbre del que el documento está revestido.**

Desde la entrada en vigor del Convenio, ha sido el Real Decreto 2433/1978, de 2 de octubre, la norma que ha enmarcado el funcionamiento de dicho Convenio en España, al establecer las **autoridades o funcionarios competentes para realizar la Apostilla.**

Pero este Decreto ha quedado **obsoleto**, pues no se hace mención, ni a las Comunidades Autónomas ni a las Entidades Locales, ni lógicamente prevé la apostilla electrónica. Por ello se deroga, al igual que su Orden Ministerial de desarrollo.



Así pues, el **objeto** del presente real decreto es:

- ✓ Autoridades y funcionarios competentes para emitir Apostillas y documentos a apostillar (Capítulo I)
- ✓ Forma y registro de la Apostilla (Capítulo II)
- ✓ Da entrada a la **Apostilla emitida en soporte electrónico**, para los documentos públicos judiciales y administrativos, confiriéndole la misma validez que a la Apostilla emitida en soporte papel y dando cumplimiento, de esta forma, a lo previsto por la Orden JUS/1207/2011, de 4 de mayo, por la que se crea y regula el Registro Electrónico de Apostillas del Ministerio de Justicia y se regula el procedimiento de emisión de Apostillas en soporte papel y electrónico.
- ✓ Una importante novedad, en cuanto a los **documentos judiciales o administrativos**, es la de que se puedan emitir indistintamente Apostillas en soporte papel o electrónico, **con independencia del lugar geográfico**, dentro del ámbito nacional, en que éstos hubieran sido emitidos.
- ✓ También los **Notarios** podrán apostillar válidamente **documentos notariales y administrativos** (no los judiciales), con independencia del lugar geográfico, dentro del ámbito nacional, en el que éstos hubieran sido emitidos.

Entra en vigor el 17 de noviembre de 2011.



II. NOTAS PARA EL CIERRE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2011

INTRODUCCIÓN

Es el Impuesto sobre Sociedades uno de los más relevantes desde de punto de vista recaudatorio aunque, después de estos años de crisis económica, su recaudación se ha reducido a menos de la mitad de la que conseguía en 2007.

Asimismo tiene importancia desde el punto de vista de la competitividad de las empresas, individualmente consideradas, y viéndolas globalmente, país a país. Buena prueba de ello es que la Unión Europea tiene puesto el foco sobre él con una Propuesta de Directiva para armonizar su base imponible. Esta tendencia puede que se reactive después de la última cumbre de Bruselas en la que se prevé la modificación del Tratado en el sentido de homogeneizar cada vez más la fiscalidad de los Estados. Quizás sea el paso que faltaba para darle un impulso a la embrionaria Propuesta de Directiva.

En medio de las preocupaciones que nos provoca la crisis económica, con las empresas intentando capearla inmersas en problemas de financiación, y mientras esperamos expectantes el enfoque que el nuevo Gobierno salido de las urnas dará a la política económica, no nos queda más remedio, por la cuenta que nos tiene, que prepararnos para un nuevo cierre contable y fiscal, el de los ejercicios iniciados en 2011.

Son precisamente las medidas anticrisis las que han introducido las novedades más significativas en el Impuesto sobre Sociedades para este ejercicio. Entre ellas podríamos destacar los nuevos límites de cifra de negocios para aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión y la posibilidad, en determinados casos, de prorrogar el mismo aunque se superen ciertos límites, la ampliación de la parte de base imponible a la que aplican un tipo reducido tanto las empresas de reducida dimensión (ERD), como las micropymes que mantengan empleo, o la generalización de la libertad de amortización de activos fijos nuevos hasta 2015 sin condicionarla al mantenimiento de plantilla.

Debemos advertir que estas notas no son una guía exhaustiva para el cierre, simplemente contienen una serie de puntos a los que habrá de prestarse atención, resaltando los que nos parecen más novedosos.

NOTAS AL CIERRE 2011

1. Amortización en general

Tendremos que comparar las amortizaciones contables con el máximo de amortizaciones fiscalmente deducibles. La amortización, salvo excepciones (como por ejemplo la libertad de amortización), para que sea deducible debe estar contabilizada y ser efectiva. Este requisito de efectividad se cumple cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos que permite el Reglamento del Impuesto que, salvo el plan especial aceptado por la Administración, vienen referidos a las tablas aprobadas por dicho Reglamento.

Si la amortización contable fuera superior a la permitida fiscalmente tendremos que tener en cuenta que, para calcular la base imponible del Impuesto, habrá que hacer un ajuste negativo al resultado contable.

2. Revisar la amortización de ejercicios anteriores

Si en ejercicios pasados hubiéramos amortizado por debajo del mínimo que nos marcan las tablas reglamentarias, sería posible deducir esa amortización atrasada siempre que se contabilizase, teniendo en cuenta que solo es factible si con ello no producimos un perjuicio a la Hacienda Pública, lo que podría suceder si estuviéramos consiguiendo que no se pierdan bases negativas o que se aprovechen deducciones pasadas que caducarian o, incluso, si el ejercicio en el que se produjo el gasto está prescrito.



3. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo

Este beneficio fiscal consiste en la posibilidad de amortizar libremente elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, adquiridos en ejercicios iniciados en 2009 y 2010, afectos a la actividad económica, a condición de que se mantenga la plantilla los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en el que entraron en funcionamiento respecto a los 12 meses anteriores.

Aunque estamos hablando del cierre de ejercicios iniciados en 2011, es perfectamente factible que la entidad haya adquirido y, por lo tanto, se le haya puesto a disposición, un elemento nuevo en 2010 que no haya entrado en funcionamiento hasta 2011, en cuyo caso si quiere acogerse a este beneficio fiscal tendrá que cumplir los requisitos de este régimen, sin que pueda utilizar el menos exigente que veremos a continuación.

Son muchas las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) que ha contestado sobre el requisito de mantenimiento de plantilla, estableciendo, por ejemplo, el criterio de que los socios y administradores, con un mínimo del 50% de participación en la entidad, no se toman en cuenta a efectos del cómputo o que una UTE podrá aplicar la libertad de amortización si en ella se cumplen los requisitos, independientemente de lo que ocurra en los socios de dicha UTE.

4. Libertad de amortización sin mantenimiento de empleo

Como el anterior incentivo, también permite aplicar la libertad de amortización a elementos patrimoniales nuevos, del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, pero en este caso cuando la puesta a disposición se produzca en los períodos impositivos iniciados dentro de 2011 hasta 2015 y sin que se haya de mantener empleo.

Existe una particularidad consistente en que si un elemento se adquirió entre el 3 de diciembre de 2010 y el fin del período que se produzca antes del primer ejercicio iniciado en 2011, en ese caso, si las inversiones no pueden acogerse a la libertad de amortización por no cumplir con el mantenimiento de plantilla, podrán acogerse a la libertad de amortización sin ese requisito, pero no la podrán aplicar hasta el período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011.

Si estuviéramos en ese caso y no tenemos seguro cumplir el requisito de empleo (recordamos que para hacerlo se tiene en cuenta la plantilla de 24 meses) nos puede compensar acogernos a la nueva libertad de amortización aunque estemos retrasando un año el beneficio fiscal. De esta manera evitaremos una posible regularización que tendremos que hacer en el período del incumplimiento y con intereses de demora.

5. Otras modalidades de libertad de amortización

Independientemente de los incentivos anteriores, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto (TRLIS) establece la posibilidad de que se amorticen libremente las inversiones de Sociedades laborales realizadas en elementos del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos, dentro de los cinco primeros años desde que obtienen esta calificación.

Asimismo, las empresas que realizan I+D pueden amortizar libremente elementos del inmovilizado material o intangible afectos a esas actividades y gastos de I+D que se hayan activado.

Pueden utilizar este incentivo las empresas mineras por las inversiones en activos mineros y las explotaciones asociativas agrarias prioritarias por elementos del inmovilizado material e intangibles.

6. Régimen especial de arrendamiento financiero

La ventaja comparativa de este tipo de contratos para la adquisición de elementos de inmovilizado, con la nueva libertad de amortización sin mantenimiento de empleo, se pierde.

Como es sabido, cuando se cumplen los requisitos del tiempo del contrato, 2 años para muebles y 10 para inmuebles, y que las cuotas de amortización sean constantes o crecientes, se puede acelerar



la amortización del bien hasta el doble o el triple (en caso de ERD) del coeficiente máximo de amortización según tablas.

Es conveniente recordar que aunque una refinanciación del contrato de leasing haya podido producir el incumplimiento del requisito de que las cuotas de amortización sean constantes o crecientes, esto no va a ocasionar una pérdida del régimen, si bien esta flexibilidad es transitoria para ejercicios iniciados en 2009, 2010 y 2011. Por lo tanto, si está pensando en pactar el alargamiento del período de pago de un leasing, le conviene hacerlo dentro de este ejercicio.

Y decimos que la ventaja que supone la adquisición a través de un leasing se pierde porque la libertad de amortización, sin condición de mantener empleo, también se puede aplicar a las adquisiciones de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias efectuadas mediante estos contratos.

7. Fondo de comercio financiero

Dos son las novedades destacables en relación a la deducibilidad del fondo de comercio financiero, diferencia de valor entre el precio que paga una entidad residente, por la adquisición de participaciones significativas en entidades no residentes con actividad económica, y el importe correspondiente del valor a precios de mercado del patrimonio neto de dicha entidad. La deducción, como ajuste negativo, puede llegar hasta un 5% anual de dicha diferencia.

En primer lugar, por fin se incorpora al TRLIS el ámbito temporal de este beneficio fiscal que ha marcado la UE. Así, en general, seguirá siendo deducible el citado Fondo de Comercio Financiero cuando la adquisición se haya realizado hasta el 21 de diciembre de 2007, incluso cuando la adquisición sea posterior a dicha fecha pero se hubiera convenido antes de la misma una obligación irrevocable de adquisición.

Como excepción, también será deducible en el caso de adquisiciones de participaciones realizadas entre el 21 de diciembre de 2007 y el 21 de mayo de 2011 cuando sean de una entidad residente en China, India o en otros países en los que se puede probar que han existido obstáculos jurídicos explícitos para la realización de estas transacciones.

En segundo lugar, en este cierre habrá que tener en cuenta que de forma transitoria, para los períodos impositivos iniciados dentro de 2011, 2012 y 2013, se limita la deducción del Fondo de Comercio Financiero al 1% de su importe.

8. Amortización de intangibles en general

Debemos distinguir entre los intangibles de vida útil definida e indefinida.

Los primeros se amortizarán fiscalmente siempre que se hayan adquirido a título oneroso y las entidades transmitente y adquirente no formen parte de un grupo mercantil (también aunque forma parte del grupo si la transmitente, a su vez, lo adquirió a otra de fuera del grupo).

Si la vida útil es inferior a 10 años la amortización fiscal se podrá realizar a lo largo del período de vida útil siempre que se pruebe que es esa.

Si la vida útil es superior a 10 años la amortización fiscal coincidirá con la contable porque será a lo largo de toda la vida útil.

9. Deducibilidad del Fondo de Comercio y de intangibles de vida útil indefinida

Para que sea deducible anualmente un máximo del 5% de su importe es preciso que se cumplan los requisitos siguientes: que se haya adquirido a título oneroso, que no se haya adquirido a otra entidad del grupo (salvo que ésta lo adquiera a un tercero) y que se haya dotado reserva indisponible por lo menos por el importe que se va a deducir.

Como contablemente no se registra ningún gasto de amortización, la deducibilidad de este concepto se produce por la vía del ajuste negativo al resultado contable.





En cuanto a la preceptiva dotación de la reserva indisponible hay que indicar que, en caso de que no sea posible dotarla, la deducción es operativa a condición de que se dote en cuanto se obtengan beneficios en los ejercicios siguientes.

Contablemente el Fondo de Comercio puede sufrir deterioro. Dicho deterioro será deducible a partir del importe que supere la cantidad que se haya deducido fiscalmente.

También se podrá deducir mediante ajuste negativo, ya que contablemente no es amortizable, el inmovilizado intangible con vida útil indefinida. El sistema es similar a la deducción del Fondo de Comercio, por décimas partes, siempre que se haya adquirido a título oneroso y no se haya hecho a una entidad del grupo o, en ese caso, si esta a su vez lo hubiera adquirido a un tercero.

10. Deducibilidad de los gastos

La deducibilidad de un gasto está condicionada a 4 requisitos: que esté justificado, contabilizado, se haya devengado en el ejercicio y que esté correlacionado con los ingresos.

Por lo tanto, a fin de ejercicio es muy importante preocuparse de obtener el documento, generalmente la factura, que justifique el importe deducible y, por supuesto, asegurarse de que se contabilizan todos los gastos habidos en el ejercicio.

11. Gastos no deducibles

También a la hora del cierre, para calcular correctamente el gasto por impuesto y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, habrá que hacer los pertinentes ajustes positivos al resultado contable por aquellos gastos que no se pueden deducir.

A estos efectos conviene revisar, por ejemplo, si se han contabilizado como gastos retribuciones de fondos propios; tributos aparejados a la adquisición de inmovilizado, como podría ser el IVA soportado en la operación (deducible o no) o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados pagado con motivo de la adquisición de bienes de inversión; donativos (en algunos casos como cuando se efectúan a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo, dan derecho a deducir en cuota); o multas y sanciones.

12. Retribuciones de administradores

Las retribuciones pagadas a los administradores de sociedades serán deducibles si, según los Estatutos de la entidad, se ha previsto esa remuneración y el sistema por el que se fija. En caso de que, además, algún miembro del Consejo tenga con la compañía un contrato laboral de alta dirección, como las funciones de este tipo de contratos son parecidas a las que desempeñan los administradores, la relación no se considera laboral, sino mercantil, por lo que para que esa remuneración sea deducible se han de dar los mismos requisitos estatutarios.

Cuestión diferente será el caso de un administrador que tenga una relación laboral común, en cuyo caso la retribución correspondiente a esta relación no ha de figurar en Estatutos para que sea deducible.

Si los miembros de Consejos de Administración incurren en gastos para realizar su labor, tales como gastos de desplazamiento o alojamiento, y estos son abonados por la entidad, a los mismos no se les aplicará el régimen de dietas establecido para trabajadores con relación laboral. No obstante, serán deducibles para la entidad, sin constituir renta para el preceptor cuando la entidad ponga a disposición del miembro del Consejo los medios para asistir a las reuniones del órgano del que forma parte, por ejemplo satisfaciendo el desplazamiento o el alojamiento. Asimismo será deducible el gasto que se produzca al resarcir al consejero de los gastos con los que haya corrido para desempeñar su labor, siempre que se acredite que lo satisfecho viene a compensar estrictamente dichos gastos.



13. Subcapitalización

Esta regla es aplicable entre sociedades vinculadas, una residente y otra no residente, cuando esta última tiene residencia en paraíso fiscal o en un país que no pertenezca a la UE, y consiste en que la residente no podrá deducir los intereses devengados que correspondan a un endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, que exceda de multiplicar por 3 los fondos propios de la entidad residente (sin tener en cuenta los beneficios del ejercicio).

Naturalmente, como los intereses estarán contabilizados como gastos del ejercicio, la entidad afectada por esta norma deberá realizar un ajuste positivo al resultado contable a la hora de calcular su base imponible.

A este respecto se puede traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2011 en la que no se considera aplicable la subcapitalización, por entender que no se está ante un supuesto de endeudamiento indirecto en el caso de una entidad española, filial de una residente en Suiza, que obtiene financiación de entidades financieras comunitarias garantizando la operación la matriz con una carta de confianza a los prestamistas. El motivo es que la Administración Tributaria debe respetar lo previsto en los Convenios de Doble Imposición sobre no discriminación, tales como el hispano-suizo, exigiéndose que, para aplicar esta norma antielusión se pruebe que, de manera real y efectiva, existe desplazamiento de bases imponibles de la entidad residente a la vinculada no residente (siempre que reside fuera de la UE).

14. Provisiones

Contablemente son pasivos que al cierre de ejercicio están indeterminados en cuanto al importe exacto o a la fecha de cancelación y que representan obligaciones surgidas de sucesos pasados.

Aunque fiscalmente, en general, sean deducibles, se exceptúan los siguientes gastos por provisiones: los derivados de obligaciones implícitas o tácitas, por ser subjetivos; los que sean consecuencia de retribuciones a largo plazo al personal; los de contratos onerosos; los derivados de reestructuraciones; los relativos a riesgos de devoluciones de ventas; y los de retribuciones al personal mediante fórmulas basadas en instrumentos de patrimonio.

Por el contrario sí serán deducibles las provisiones por responsabilidades cuando exista una alta probabilidad de que, por un litigio, la empresa tenga que satisfacer indemnizaciones.

Las provisiones para impuestos serán deducibles si se trata de tributos deducibles, como pueden ser algunos autonómicos o locales. Asimismo serán deducibles los intereses de demora de las actas de inspección, ya que no tienen carácter sancionador, sino indemnizatorio.

Asimismo lo serán las dotaciones para provisionar la cobertura de garantías de reparación y revisión por ventas o prestaciones de servicios, si bien la norma fiscal establece límites en función de los gastos habidos por este concepto en el pasado.

15. Pérdidas por deterioro

Contablemente se reconocen como gastos las correcciones de valor de elementos de activo que han sufrido pérdidas, tales como existencias, inmuebles o participaciones y las posibles insolvencias de deudores, si bien la fiscalidad exceptúa o limita, en determinados casos, estos gastos.

Por lo tanto, a fin de año habrá que tener buen cuidado de reconocer las pérdidas por deterioro en contabilidad y, además, analizar si es procedente la deducción fiscal de las mismas.

El deterioro de determinados activos como existencias, inmovilizaciones materiales o inversiones inmobiliarias no tiene ninguna especialidad tributaria, por lo que el gasto contable será deducible, con la excepción de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales respecto de los que se admite el deterioro solo cuando hayan transcurrido 2 años desde la puesta en el mercado de las producciones, aunque también se podrán deducir antes de ese plazo a condición de que se pruebe.



También existen normas específicas para valores que no cotizan, en cuyo caso la pérdida deducible no puede superar la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al final del período impositivo.

Si tenemos una cartera de activos financieros mantenidos para negociar la habremos de valorar a valor razonable, registrando directamente en pérdidas y ganancias los aumentos o las disminuciones de valor de la misma, por lo que no contabilizaremos en ningún caso deterioros.

Sin embargo, si tenemos inversiones financieras mantenidas hasta el vencimiento, el deterioro de estos valores representativos de deuda se produce cuando el valor actual de los flujos futuros sea inferior al valor en libros. Si esta cartera cotiza el gasto fiscal vendrá determinado por el saldo de sumar y restar las ganancias y pérdidas según su cotización. Si no cotizan, la norma fiscal no admitirá el gasto por deterioro contable.

Cuando la cartera es de disponibles para la venta, la norma fiscal admite como gasto el deterioro contable.

También serán deducibles las pérdidas por deterioro de créditos derivados de posibles insolvencias, pero solo cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: que hayan transcurrido 6 meses desde el vencimiento; que el deudor esté declarado en concurso; que esté procesado por delito de alzamiento de bienes; o que las obligaciones se hayan reclamado judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral para cobrarlas. Además, habrá que tener en cuenta que, aunque concurriera una de esas circunstancias, en ningún caso va a poderse deducir la dotación por insolvencias relativa a créditos adeudados o afianzados por entidades de derecho público, garantizados por entidades de crédito, sociedades de garantía recíproca o contrato de crédito y caución, los que hayan sido renovados expresamente o los de personas o entidades vinculadas.

16. Recuperación de valor

En el proceso de cierre habremos de prestar atención a los deterioros dotados en ejercicios anteriores que deben revertir en 2011 porque se haya producido una recuperación de valor del activo, teniendo en cuenta que, si en su día el deterioro no fue deducible fiscalmente, cuando el activo recupere su valor tampoco deberá ser ingreso fiscal.

En caso de que, después de dotado y deducido el deterioro de valor de un activo éste se transmita a una entidad vinculada, si el activo recupera todo o parte de su valor, la entidad vinculada habrá de realizar un ajuste extracontable positivo hasta el importe que el elemento tenía antes de su transmisión. Lo mismo ocurre en el caso de venta a un tercero y posterior recompra del mismo antes de que transcurran 6 meses, aunque en este caso, naturalmente, el ajuste lo realizará la propia sociedad.

17. Recuperación por la entidad de bienes que previamente habían sido vendidos

Es relativamente frecuente en épocas como la que estamos viviendo que determinadas transmisiones se hayan efectuado con una condición resolutoria para prever la eventualidad de que la compradora no pague.

Si finalmente se produce la mora, el bien retorna al vendedor y, según la norma contable tendrá entrada en libros por el valor contable que tenía en el momento de la venta, registrando la diferencia con el derecho de crédito ostentado como gasto. Este criterio tiene plena eficacia fiscal.

18. Deterioro de la cartera de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

En este caso la normativa fiscal es más generosa que la contable a la hora de reconocer pérdidas en estas participaciones. Si bien mercantilmente se reconocerá la pérdida cuantificada por la diferencia entre el valor contable de la filial y la parte proporcional del patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes a la fecha de valoración, fiscalmente se permite deducir la diferencia, proporcional a la participación, entre los fondos propios al inicio y al final del período impositivo, cuando el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en



períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios al cierre corregido en el importe de las plusvalías tácitas que existan en el momento de la adquisición y subsistan.

A estos efectos se tiene en cuenta toda la cadena de participadas, también a la hora de corregir los fondos propios por los gastos del ejercicio no deducibles que se han de tener en cuenta en este cálculo.

Es destacable el criterio de la DGT de que cuando se calcula la diferencia de fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio se debe atender al tipo de cambio vigente en ambos momentos y, si acaso el impacto negativo del tipo de cambio excede al efecto positivo de los resultados de la entidad no residente, por la consideración global de ambos efectos puede producirse al ajuste fiscal negativo.

19. Quita en un proceso concursal

Si nuestra empresa tiene un crédito contra una entidad que se encuentra en concurso de acreedores y se aprueba el convenio con una quita, el tratamiento que habrá de darse difiere según que el crédito resultante, tras la quita, sea sustancialmente diferente, lo que sucede si el valor actual de los flujos de efectivo difiere en más de un 10% del crédito original, o que no difiera en más de un 10%.

Si nos encontramos en la primera situación el acreedor habrá de reconocer un gasto por la diferencia, aunque posiblemente, si había deteriorado, el crédito se verá compensado en parte por la recuperación del mismo. En la segunda situación simplemente se modificará el tipo de interés efectivo al que se reconoce el ingreso financiero durante la vida del crédito.

20. Imputación temporal de gastos

En principio, el criterio contable y fiscal de imputación es el mismo, el devengo. Por ello, en el cierre del ejercicio tendremos que prestar atención a si se han periodificado correctamente los gastos, ya que puede ocurrir que tengamos algunos contabilizados que en todo o en parte corresponden a uno posterior. Igualmente deberemos revisar la cuenta de gastos anticipados por si tuviéramos que abonarla contra el gasto correspondiente a este período.

Algo parecido puede suceder, pero al revés, cuando se ha producido un gasto del que aún no hemos recibido la factura, en ese caso deberemos contabilizarlo con abono a la cuenta acreedora que corresponde.

La norma fiscal, aún siguiendo con carácter general como hemos dicho el criterio de devengo, permite algunas excepciones.

Por ejemplo permite la imputación de un gasto, devengado y no contabilizado en ejercicio anterior, en el período en que se contabiliza, siempre que ello no produzca una tributación inferior a la que se hubiera producido aplicando correctamente el principio de devengo. Además, a estos efectos se considera que la tributación es inferior cuando el devengo del gasto se produjo en un período prescrito.

A este respecto conviene precisar que la DGT tiene el criterio de no admitir un ajuste negativo en ejercicio posterior al que lo permita la norma fiscal. Este sería el caso de una empresa de reducida dimensión (ERD) que no hubiera utilizado la opción de aplicar la amortización acelerada de un inmovilizado en el año n y quisiera recuperar ese gasto fiscal en el ejercicio $n+1$.

En todo caso, si no se hace uso de la mencionada excepción, cabría la posibilidad de que se instara la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en el que se devengó el gasto, solicitando en su caso devolución de ingresos indebidos y, en el período en el que se advierte el error probablemente no habría que hacer nada, dado que, contablemente, el error se debería subsanar con un cargo a cuenta de reservas.



21. Imputación temporal de ingresos

Algo similar a lo comentado en el apartado anterior habrá que hacer respecto a los ingresos que, asimismo, en principio, rigen su imputación contable y fiscal por el devengo.

Cuando termina el período tendremos que ver si tenemos contabilizados ingresos que, en todo o en parte, aún no se han devengado, lo cual nos llevará a considerar un importe menor de ingresos, tanto contable como fiscalmente.

También puede ser que se hayan devengado ingresos y que aún no se hayan contabilizado, por ejemplo porque no los hemos tenido que facturar todavía, sin embargo los mismos formarán parte del resultado contable y de la base imponible del Impuesto.

Especial cuidado habremos de tener si la entidad es una empresa constructora o si su actividad consiste en la prestación de servicios.

Por ejemplo, los ingresos por prestación de servicios, cuando el resultado de la transacción puede estimarse con fiabilidad, se reconocerán en función del porcentaje de realización a la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, si no se puede estimar el resultado de la transacción con fiabilidad, solo se reconocen ingresos por los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

En general el criterio de reconocimiento de ventas con el PGC 2007 ha cambiado respecto al anterior, teniendo plenos efectos tributarios. A partir de ejercicios iniciados en 2008 se deberá analizar si se han transmitido o no los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes, y solo cuando haya ocurrido eso se reconocerá la venta. Es paradigmático el caso de transmisión de inmuebles por empresas promotoras en que, tras el cambio mercantil, no se reconocerá la venta hasta que el inmueble esté prácticamente terminado y se haya otorgado la escritura de venta o se haya realizado, de alguna manera, la puesta a disposición del comprador. Como es sabido, con la norma contable antigua se podían reconocer ventas por inmuebles construidos cuando se habían incorporado ya el 80% de los costes.

Asimismo, la DGT ha expresado el criterio, para el caso de una transmisión de participaciones, de que el ingreso no se devenga hasta que no se produce el cumplimiento de la condición suspensiva impuesta para realizar la transmisión ya que, hasta ese momento los vendedores siguen ostentando la condición de socios de la participada.

Si bien la imputación fiscal de ingresos, en general, se rige por el criterio de devengo, de manera similar a lo establecido para los gastos, se permite la imputación fiscal de un ingreso en período anterior al del devengo si se realizó la contabilidad del mismo en aquel período, siempre que de ello no se derive una menor tributación que la que hubiera resultado de la imputación correcta.

También en el caso de los ingresos, la norma fiscal tiene algunas excepciones al principio del devengo.

Así, por ejemplo, permite la imputación fiscal en el momento del cobro si solicitamos la aplicación de este criterio especial de imputación y la Administración lo aprueba. En el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, la imputación fiscal se realizará, salvo que la entidad opte por el devengo, en el momento del cobro (criterio que se aplica a ventas y ejecuciones de obra, pero no a prestaciones de servicios). Por lo tanto, si tenemos este tipo de operaciones habrá que estar atentos para hacer el correspondiente ajuste negativo si en 2011 se realizó la entrega o la prestación del servicio y el cobro se va a producir en ejercicios futuros. Del mismo modo, si 2011 es el período en el que se efectúa el cobro de una operación a plazo, al cierre habrá que tener en cuenta que debemos hacer el pertinente ajuste positivo proporcional al importe cobrado.

22. Reducción de ingresos procedentes de la cesión de activos intangibles

Si durante el ejercicio hemos cedido el uso de patentes, modelos, dibujos, planos, fórmulas o derechos sobre informaciones de experiencias comerciales o industriales, es posible que fiscalmente se pueda reducir el 50% de los ingresos producto de la cesión (por lo tanto mediante ajuste negativo), siempre que se cumplan una serie de estrictos requisitos, entre los que se encuentra que





el activo lo haya creado la entidad cedente y que la contabilidad permita identificar separadamente los ingresos y gastos que origina el intangible.

Esta reducción se puede aplicar hasta el ejercicio en el que los ingresos producidos por el activo y reducidos lleguen a 6 veces el coste de creación del activo.

23. Importe neto de la cifra de negocios

La cifra de negocios es una magnitud definida por la normativa contable como el importe de las ventas y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa menos el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre ventas), menos los impuestos que, como el IVA, deban ser objeto de repercusión.

Por lo tanto solo se incluirán las subvenciones que formen parte del precio de venta o que se concedan en función de las unidades vendidas. También estarán comprendidas en esta magnitud las permutas comerciales de bienes o servicios propios de la actividad de la empresa o los importes procedentes de la participación en UTE's. Por el contrario no corresponderá incluir el importe de bienes y servicios cuya contraprestación no sea monetaria que se califiquen como permuta no comercial o los ingresos financieros de las ventas a plazos.

Este concepto es importante calcularlo exactamente porque tiene una enorme repercusión en el ámbito tributario para determinar si la entidad puede aplicar el régimen especial de ERD, para tener que elaborar o no la documentación de operaciones vinculadas, para la aplicación del tipo reducido de micropymes, para tener que satisfacer o no el IAE o, en el ámbito mercantil, por ejemplo, para estar sometidos o no a la obligación de auditoría.

24. Rentas no declaradas

Aunque no sea un hecho frecuente, debemos considerar la contingencia fiscal que supone que existan en la empresa activos o derechos no declarados o tener contabilizadas deudas inexistentes, porque el importe correspondiente a unos u otros se presume adquirido con cargo a renta no declarada y la Administración lo imputará al período más antiguo de los no prescritos, salvo que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro.

25. Valoración de operaciones vinculadas

Cuando se trata de operaciones realizadas entre una sociedad y sus socios (con participación mínima del 5% en general o del 1% si los valores están admitidos a cotización) o sus parientes, con los administradores y sus familiares, con empresas del grupo, con socios y familiares de empresas del grupo, con administradores de empresas del grupo, entre entidades en las que una de ellas tiene una participación indirecta en la otra de, al menos, el 25%, o entre dos entidades participadas ambas al menos en un 25% por el mismo grupo familiar, dichas operaciones habrán de valorarse a valor normal de mercado.

También se entiende que existe vinculación entre una Fundación y los patronos de la misma.

Al cierre tendremos que identificar estas operaciones y hacer el ejercicio de valorarlas a mercado a lo que, en general, también obliga la norma contable.

En caso de sociedades de actividad profesional, las prestaciones de servicios de los socios profesionales a la sociedad se entienden valoradas en todo caso a valor de mercado si se cumplen una serie de requisitos relativos a la sociedad, a las retribuciones de los socios en su conjunto y a las retribuciones de cada uno de ellos en particular.

Si estamos en este caso, el cierre será el momento de terminar de definir las retribuciones de los socios.



26. Documentación de operaciones vinculadas

La norma fiscal obliga en estas operaciones a elaborar una determinada documentación del grupo y del obligado tributario, así como a tenerla a disposición de la Administración a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración.

Sin embargo, existen ciertas excepciones a la obligación de documentar las operaciones.

La primera excepción se establece para personas o entidades con importe neto de la cifra de negocios, en el período impositivo, inferior a 10 millones de euros cuando la suma de las operaciones vinculadas que hayan realizado no supere 100.000 euros. Constituyen una excepción a la excepción las operaciones efectuadas con paraísos fiscales, salvo que se trate de territorios de la UE y se acredite motivo económico válido.

En el supuesto de que tras este primer filtro estemos obligados a documentar las operaciones, por exceder nuestra cifra de negocios o la suma de las operaciones de los límites mencionados, tampoco habremos de documentar las siguientes operaciones:

- Las realizadas entre entidades del grupo de consolidación fiscal.
- Las realizadas con sus miembros o con otras entidades del mismo grupo fiscal por las Agrupaciones de Interés Económico y por las UTE's.
- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de adquisición de valores.
- Determinadas operaciones de las realizadas entre entidades de crédito a través del sistema institucional de protección.
- Las realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad cuando la suma de las mismas no supere 250.000 euros en el ejercicio, excluyendo del cómputo las siguientes que, en todo caso, habrán de documentarse: con personas o entidades residentes en paraísos fiscales; con personas físicas contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a las que se aplique el método de estimación objetiva, siempre que ellos o sus familiares cercanos tengan una participación de, al menos, el 25%; y transmisión de inmuebles, negocios o valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades que no coticen.

A efectos de estos límites, la Administración ha aclarado que en una operación de préstamo no se tiene en cuenta el importe del mismo o el de las amortizaciones parciales o totales, sino únicamente los intereses que lo remuneran.

También habrá de tenerse en cuenta que en el caso de que estemos obligados a documentar estas operaciones, nos libramos de la obligación de elaborar la documentación del grupo si el importe neto de la cifra de negocios de todas las entidades del grupo, en el período impositivo anterior, es inferior a 10 millones de euros.

Es criterio administrativo consolidado entender que a una operación societaria o gratuita que, por el artículo 15 del TRLIS ha de valorarse a valor de mercado y que, asimismo, es una operación vinculada, se le aplica la norma especial (artículo 15 y no el 16), por lo que no existe obligación, respecto de la misma, de documentación. Este mismo criterio sería aplicable a las operaciones realizadas entre una cooperativa y sus socios que también se deben valorar a mercado.

27. Corrección monetaria

Si en el ejercicio se han transmitido con plusvalía bienes del inmovilizado no corriente, ya sea inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, aunque se hubieran clasificado como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de inmuebles, una de las tareas del cierre será calcular el ajuste negativo al resultado contable que la norma fiscal nos permite.

La corrección monetaria máxima es el importe de la renta que se haya generado en la transmisión, entendiendo por tal no solo una venta, sino también una permuta, o un pago de liquidación o de separación de socios con un inmueble, por ejemplo.



Como el elemento que origina la renta ha de ser un activo material, el criterio administrativo no admite la corrección monetaria cuando una entidad financiera transmite un inmueble que adquirió en pago de deudas.

Para el cálculo de la corrección monetaria, en ejercicios iniciados en 2011, utilizaremos los coeficientes aprobados en la Ley de Presupuestos para este ejercicio.

28. Exención de dividendos y rentas de participaciones en entidades no residentes

Para eliminar la doble imposición internacional se utilizan dos métodos, el de exención y el de deducción en cuota, siendo optativos.

Para que el dividendo o la renta generada en la transmisión de participaciones en entidades no residentes los podamos dejar exentos es preciso que el porcentaje de participación directo o indirecto en la filial sea de, al menos, un 5%, y se haya poseído un año antes de la distribución o transmisión. En el caso del dividendo también se puede dejar exento aunque no se haya poseído con el año de antelación si el plazo, que resta hasta que se complete, se cumple manteniendo la participación después.

Asimismo se requiere que la filial no residente haya sido gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a nuestro Impuesto sobre Sociedades y que los beneficios obtenidos procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

Cuando la renta se produce al transmitir las participaciones de la no residente hay que tener en cuenta que el beneficio de la exención también puede aplicarse si se produce la plusvalía por la disolución de la entidad o por la separación de socios. No obstante, si previamente la entidad hubiese corregido el valor de la participación por deterioro, se pueden presentar dos situaciones: si la renta obtenida es menor que la corrección de valor, habrá que integrarla y, si es al contrario, que es superior, se integra la renta hasta la corrección efectuada en su día y, por el resto, queda exenta.

Por lo tanto, en el proceso de cierre debemos identificar los ingresos por dividendos o las rentas obtenidas de transmisión de participaciones en filiales no residentes para, en su caso, realizar un ajuste negativo al resultado contable.

29. Deducción por doble imposición internacional de dividendos

La deducción a practicar es el impuesto efectivamente pagado por la filial no residente por los beneficios que se reparten, debiéndose cumplir los siguientes requisitos: el porcentaje de participación directo e indirecto ha de alcanzar, al menos, el 5%, debiendo haber estado en posesión del mismo durante el año anterior a la fecha en que sea exigible el dividendo o, en caso contrario, completar ese plazo a posteriori manteniendo la participación.

Conviene advertir que esta deducción es compatible con la que puede practicar la entidad que percibe los dividendos por doble imposición jurídica internacional cuando la matriz sujeta por obligación personal soportó el tributo extranjero con motivo de la distribución de dividendo. Dicha deducción se cuantifica por la menor de las dos cantidades siguientes: el importe efectivo satisfecho en el extranjero por un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al nuestro o la cuota íntegra que le correspondería pagar en España si hubiera obtenido aquí dichas rentas. No obstante, la suma de ambas deducciones tiene como límite la cuota íntegra que correspondería pagar en dichas rentas. No obstante, la suma de ambas deducciones tiene como límite la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas sin que el exceso sobre el mismo tenga la consideración de gasto deducible.

Es importante decir que, como el régimen de corrección de la doble imposición (exención y deducción) es optativo siempre que se cumplan los requisitos, el cierre es el momento de evaluar la mejor opción, sin que ésta pueda modificarse con posterioridad.



30. Corrección de la doble imposición cuando existen sucursales en el extranjero

En este caso también se podrá utilizar el método de exención de la renta obtenida por el establecimiento permanente en el extranjero siempre que los ingresos del ejercicio provengan, al menos en un 85%, de rentas empresariales obtenidas en el extranjero; que no esté residenciado en un paraíso fiscal; y que haya sido gravado con un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al nuestro.

Si se opta por la deducción por doble imposición, el importe deducible será la menor cantidad de dos: el importe efectivo del impuesto satisfecho en el extranjero o el de la cuota íntegra que se hubiera satisfecho en España si se hubieran obtenido aquí dichas rentas.

31. Bases imponibles negativas a compensar

La base imponible negativa de un período se puede compensar en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

Por lo tanto, en ejercicios iniciados en 2011 la base imponible más antigua que se puede compensar es la de ejercicios iniciados en 1996.

Sin embargo, este plazo se amplía a 18 años para las bases generadas en ejercicios iniciados en 2011, ampliándose también a 18 años el plazo para compensar las bases negativas que estén pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012, la de 1997 por ejemplo.

Por otra parte, para los períodos iniciados dentro de 2011, 2012 y 2013, para los sujetos pasivos con volumen de operaciones, en los 12 meses anteriores al inicio de esos períodos, superior a 6.010.121,04 euros, se limita la compensación de las bases negativas de ejercicios anteriores a los siguientes porcentajes:

- Si el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo llega o supera los 20 millones de euros, sin alcanzar 60 millones de euros, la base negativa a compensar, como máximo, será el 75% de la base imponible previa a la compensación.
- Si el importe neto de la cifra de negocios mencionado llega o supera los 60 millones de euros, el límite de compensación es el 50% de la base imponible previa.

Naturalmente, esta limitación ya ha tenido incidencia en el pago fraccionado de 2011 realizado con posterioridad a la entrada en vigor de la norma que la estableció, el 20 de agosto de 2011.

Por último, recordaros que, para poder compensar las bases imponibles negativas, es preciso haberlas declarado y acreditar la procedencia y cuantía de las mismas con la contabilidad y los soportes documentales, aunque el ejercicio haya prescrito.



32. Tipos de gravamen

Los aplicables en 2011 pueden resumirse en el siguiente cuadro:

SUJETO PASIVO	2010
	(%)
En general	30
Entidades de reducida dimensión	25/30
Micropymes con mant. empleo	20/25
Cooperativas fiscalmente protegidas	20
Cajas rurales, mutuas de seguros, cooperativas de crédito y mutualidades de previsión social	25
Sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento	25
Entidades parcialmente exentas	25
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25
Entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002)	10
Sociedades y fondos de inversión:	1
Fondos de pensiones	0
Sociedades de hidrocarburos	35
Entidad Zona Especial Canaria (ZEC)	4

33. Tipo de gravamen de ERD

Como queda reflejado en el cuadro del apartado anterior, estas entidades tributan a una escala de doble tipo: 25 y 30%.

Hasta ejercicios iniciados en 2010 tributaban al 25% los primeros 120.202,41 euros de base imponible, habiéndose incrementado este tramo hasta los 300.000 euros para los períodos iniciados en 2011.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de base imponible que se grava a tipo reducido será como máximo el resultado de la siguiente operación, $300.000 \times n^{\circ} \text{ días del período} / 365$, tributando el exceso al 30%.

34. Tipo de gravamen reducido para micropymes con mantenimiento de empleo

Para ejercicios iniciados en 2009, 2010 y 2011, las empresas que no lleguen en alguno de esos ejercicios a una plantilla media de 25 empleados y a una cifra de negocios de 5 millones de euros, podrán aplicar un tipo reducido del 20% a un primer tramo de su base imponible, a condición de que la plantilla media de los doce meses posteriores al inicio del primer período impositivo de cada uno de dichos años no sea inferior a la unidad y, además, no sea inferior a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009. En definitiva, cuando la entidad tiene ejercicio coincidente con el año natural, se habrá de comparar la plantilla media de 2009, 2010 y 2011, con la plantilla media de 2008.

Tanto esta comparación, como el cumplimiento de los requisitos de la entidad para ser micropyme habrá de hacerse año a año, con independencia unos de otros, de tal manera que una entidad puede beneficiarse del tipo reducido en uno o varios ejercicios y en otro u otros no.

El tipo reducido del 20% se aplicó en ejercicios iniciados en 2009 y 2010 a una porción de base imponible de 120.202,41 euros, pero en los ejercicios iniciados en 2011 se ha ampliado a los primeros 300.000 euros. Por el resto de base tributará al 30%.





Se establecen normas especiales para el supuesto de que la entidad se constituya en uno de los ejercicios en los que se puede aplicar el beneficio fiscal y tenga una plantilla menor de la unidad, o para el supuesto de constitución en los 12 meses anteriores al primer período iniciado a partir de 1 de enero de 2009.

Para el cálculo de la plantilla se tienen en cuenta, como parte de ésta, los trabajadores que estén dados de baja por enfermedad o por maternidad y, por el contrario, es criterio administrativo que no forman parte de ella los socios-administradores cuando posean el control de la entidad al ostentar una participación de, al menos, el 50%. Los trabajadores con reducción de jornada por cuidado de hijos, según la DGT, computan por entero a efectos del cálculo de la plantilla media.

35. Aplicación del régimen especial de ERD

Los incentivos fiscales de este régimen se aplican cuando el importe neto de la cifra de negocios, del período impositivo anterior, sea inferior a 10 millones de euros, y ello con efectos de ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011. Antes se aplicaba cuando la cifra de negocios no llegaba a 8 millones de euros.

Otra novedad es que, aun superando el citado umbral de 10 millones de euros, la norma permite prorrogar a los tres períodos impositivos inmediatos la aplicación del régimen, siempre que la entidad cumpliera los requisitos para estar en el mismo tanto en el período en que superó el límite como en los dos anteriores.

También se puede prorrogar el régimen si el límite de cifra de negocios se alcanza al realizarse una operación protegida del régimen de reestructuración empresarial, cuando las entidades que realizan la operación fueran ERD en el período en el que se efectuó y en los 2 años anteriores.

36. Bonificaciones y deducciones para incentivar actividades

Existe un calendario de reducción de bonificaciones y deducciones llegando en muchos casos a su desaparición en 2011, 2012 ó 2014, excepto la deducción por I+D+i, la establecida por contratación de trabajadores discapacitados y la de reinversión de beneficios extraordinarios, habiéndose recuperado recientemente la de inversiones en instalaciones para la mejora del medio ambiente. También es preciso saber que la deducción de producciones cinematográficas y de serie audiovisuales, cuyo último período de aplicación era 2011, se prorroga hasta ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013, quedando derogada para los siguientes.

Para clarificar el panorama se incluye el siguiente cuadro:

<i>Concepto de deducción</i>	2010 %	2011%
Exportación de producciones cinematográficas y de libros	50	38
Bienes del Patrimonio Histórico Español	8	6
Edición de libros	3	2
Investigación y desarrollo (I + D)	25/42	25/42
I + D personal investigador	17	17
I + D Inmovilizado material e intangible	8	8
Innovación tecnológica (1)	8	8/12
Actividades de Exportación	3	-
Fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación	3	-
Producción cinematográfica	18	18
Coprodutor financiero	5	5
Sistemas de navegación y localización de vehículos	2	-
Plataformas acceso personas discapacitadas	2	-
Servicios de guardería infantil	2	-
Medioambientales: Instalaciones (2)	2	2/8



Medioambientales vehículos	2	-
Formación profesional (3)	1/2	1/2
Contribuciones a sistemas de previsión social y patrimonios protegidos	2	-
Reinversión de beneficios extraordinarios	12	12
Contribuciones a sistemas de previsión social y patrimonios protegidos	2	-

- (1) Por consulta de la DGT se ha aclarado que la deducción por innovación se aplicará al 8% en ejercicios iniciados entre el 1 de enero de 2011 y el 5 de marzo de ese año, siendo dicho porcentaje del 12% para ejercicios iniciados a partir del 6 de marzo.
- (2) Por consulta de la DGT se ha aclarado que la deducción por inversiones en instalaciones para proteger el medio ambiente se aplicará con el porcentaje del 2% en ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011, siendo el porcentaje del 8% en ejercicios iniciados a partir de esa fecha.
- (3) Esta deducción, que iba a desaparecer en 2011, se ha prorrogado para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 solo respecto a los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías.

Además de las deducciones del cuadro anterior, existe la posibilidad de deducir 6.000 euros por cada persona/año de incremento de plantilla de trabajadores con discapacidad con contrato indefinido y a jornada completa, comparando la plantilla media de estos trabajadores del ejercicio iniciado en 2011 con la del anterior.

Conforme a esta nota (3), si la entidad tiene pensado retribuir a sus empleados, por ejemplo, entregándoles un ordenador a cada uno para que se habitúen a las nuevas tecnologías, será conveniente hacerlo en 2011.

Se incrementa (con efectos para ejercicios iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, del 50 al 60%, el límite de cuota íntegra que pueden absorber las deducciones por incentivos cuando las de I+D+i exceden del 10% de la cuota íntegra.

37. Deducciones pendientes de ejercicios anteriores

El importe de las deducciones por doble imposición que quede pendiente de aplicar por insuficiencia de cuota, se podrá compensar en los 7 ejercicios siguientes.

Las deducciones por incentivos pendientes tienen un plazo de compensación, en general, de 10 ejercicios, siendo éste de 15 si corresponden a deducciones por investigación científica e innovación tecnológica y por fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.

Las deducciones pendientes se pueden aplicar incluso después de la desaparición del incentivo, conforme al calendario que hemos visto, si bien habrá de hacerse en los plazos y con los requisitos establecidos por la norma vigente en el ejercicio anterior a su desaparición.

38. Deducción por reinversión

Cuando en la transmisión de un elemento del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias o participaciones significativas en el capital de entidades se produzca una plusvalía, existe la posibilidad de aplicar una deducción si se reinvierte en uno de esos elementos en el plazo que va desde un año antes de la transmisión a tres años después.

La deducción se aplica, en general, en el ejercicio en el que se produce la reinversión y, si se materializó antes de la transmisión, en el período en que ésta se produjo.



Por lo tanto, si durante el período iniciado en 2011 hemos invertido en alguno de los bienes aptos para la materialización, nos conviene revisar las rentas obtenidas en los 3 años anteriores por si tuviéramos derecho a aplicarnos esta deducción (el tipo es el 12%).

Se puede recordar que las entidades financieras no pueden aplicarla al vender inmuebles que les hayan sido adjudicados en pago de deudas.

Como la plusvalía obtenida en la transmisión de un elemento solo da derecho a esta deducción si el mismo ha estado en funcionamiento al menos un año en la entidad, en el caso de sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles, la transmisión de uno de ellos solo dará derecho si ha contado con local y empleado, como poco, en un año de los tres anteriores a la transmisión, ya que local y empleado son los requisitos para considerar esta actividad como económica, lo cual determina la afectación del inmueble.

La deducción obliga también a que los bienes en los que se reinvertió se mantengan en el patrimonio de la entidad un período mínimo, 5 años en general y, tratándose de bienes muebles, basta con 3 años.

39. Pagos fraccionados

Como es sabido, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades están obligados a realizar pagos fraccionados, a cuenta de la liquidación del período, en los primeros 20 días de los meses de abril, octubre y diciembre.

Existen dos modalidades de cálculo, una primera en función de la cuota íntegra del último período impositivo que debió ser declarado y, otra, cuyo importe es un porcentaje de la base imponible determinada en los meses de ejercicio transcurridos antes de que se tenga que efectuar el pago.

Las grandes empresas, que son las que tienen un volumen de ventas superior a 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicia el período impositivo, tienen que calcular, obligatoriamente, el pago fraccionado por el sistema de base imponible.

Las pequeñas y medianas empresas pueden optar. Por lo tanto es muy importante, si el método por el que se optó va a producir un ingreso a cuenta desproporcionado, que se tengan en cuenta los plazos para el cambio de opción que, en el caso de entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, deberá hacerse en el mes de febrero.

Las grandes empresas, como novedad en los ejercicios iniciados en 2011, 2012 y 2013, si en los 12 meses anteriores el importe neto de la cifra de negocios ha sido de, al menos 20 millones de euros y menos de 60 millones, calcularán el pago fraccionado aplicando el 24% a la base imponible del período, en lugar del 21% que se aplica con carácter general. Si el importe de la cifra de negocios alcanzó en los 12 meses anteriores 60 millones de euros el tipo aplicable será del 27%.

40. Régimen de grupos fiscales

Para aplicar este régimen especial es preciso que la entidad dominante tenga una participación, directa o indirecta, de al menos el 75% del capital social de las entidades dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación, manteniéndose en todo el ejercicio.

Si la dependiente cotiza, basta que el porcentaje alcance el 70% y ello desde períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

Asimismo, para aplicar el régimen es preciso que la sociedad dominante comunique los acuerdos a la Administración antes del inicio del período impositivo en el que vaya a ser de aplicación.

Cuando una entidad deje de formar parte del grupo, la dominante debe comunicarlo. Desde períodos iniciados en 2011, dicha comunicación habrá de hacerse en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición. En períodos anteriores se tenía que comunicar antes de finalizar el período impositivo.



Son motivos de exclusión del grupo que una sociedad se encuentre en concurso al cierre del ejercicio o que tenga un desequilibrio patrimonial por pérdidas que reduzca su patrimonio neto a menos de la mitad del capital social.

La DGT ha interpretado que, en caso de que se produzca la escisión total de la dominante en varias sociedades, cada una de las cuales pasa a ser la dominante de un grupo, los nuevos grupos que nacen podrán aplicar el régimen en el primer período impositivo que concluya con posterioridad a la escisión, requiriendo, eso sí, que se comunique la opción.



III. CALENDARIO FISCAL DICIEMBRE 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
RENDA 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.	
Noviembre 2011. Grandes empresas	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
PAGOS FRACCIONADOS SOCIEDADES Y ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DE NO RESIDENTES	
Ejercicios en curso	
Régimen general	202
Régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales)	222
IVA	
Noviembre 2011. Régimen general. Autoliquidaciones	303
Noviembre 2011. Grupo de entidades, modelo individual	322
Noviembre 2011. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC	340
Noviembre 2011. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias	349
Noviembre 2011. Grupo de entidades, modelo agregado	353
Noviembre 2011. Operaciones asimiladas a las importaciones	380
IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGURO	
Noviembre 2011	430
IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN	
Septiembre 2011. Grandes empresas	553, 554, 555, 556, 557, 558
Septiembre 2011. Grandes empresas	561, 562, 563
Noviembre. Grandes empresas	560
Noviembre 2011.	564, 565
Noviembre 2011.	570, 580
Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados utilizarán para todos los impuestos el modelo 310	



 HASTA EL 2 DE ENERO		MODELOS
RENTA		
Renuncia o revocación Estimación Directa Simplificada y Estimación objetiva para 2012 y sucesivos		036/037
IVA		
Renuncia o revocación Regímenes Simplificado y Agricultura, Ganadería y Pesca para 2012 y sucesivos		036/037
Opción o revocación de la aplicación prorratea especial para 2012		036/037
Opción o revocación por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global en el Régimen Especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección para 2012 y sucesivos		036
Renuncia o revocación por la determinación global de la base imponible en el Régimen especial de las Agencias de Viajes para 2012 y sucesivos.		036
Opción tributación en destino ventas a distancia a otros países de la Unión Europea para 2012 y 2013.		036
Renuncia al Régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2012		Sin modelo
Comunicación de alta en el régimen especial del grupo de entidades		039
Opción o renuncia por la modalidad avanzada del Régimen especial del grupo de entidades		039
Comunicación anual relativa al Régimen especial del grupo de entidades		039
Solicitud de inscripción / baja. Registro de devolución mensual, grupo de entidades		039



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.

