

30 NOTAS AL CIERRE DE SOCIEDADES 2010

I. Consideraciones previas

En estas Notas hemos querido resaltar algunos de los aspectos insoslayables cuando nos enfrentamos a la planificación del Impuesto sobre Sociedades para ejercicios iniciados en el año 2010, sin ánimo de ser exhaustivos y poniendo el énfasis en los temas más novedosos.

A este respecto, lo último viene dado por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras, en el que modifican algunos aspectos del régimen especial de empresas de reducida dimensión con efectos para ejercicios iniciados en 2011, pero que convendrá tener en cuenta en las decisiones de última hora de 2010. Estas modificaciones las hemos subrayado para resaltarlas. También convendría tener en cuenta, aunque esté pendiente de aprobación, lo dispuesto en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado 2011, entre lo que cabe destacar, porque tendrá efectos desde el 24 de septiembre pasado, el nuevo tratamiento de las reducciones de capital y de la devolución de primas de emisión de las SICAV que, en el primer caso serán, con ciertos límites, rendimientos del capital mobiliario para las personas físicas y rendimientos sin derecho a deducción por doble imposición en las sociedades y, en el segundo, en su totalidad se calificarán como rendimientos del capital mobiliario para las personas físicas y rendimientos sin derecho a deducción para las entidades.

Con estas Notas no se puede pretender agotar todos los aspectos que hay que analizar en un cierre, sólo intentamos llamar la atención de asesores y empresas sobre algunos puntos que den pie a un estudio pormenorizado de la actividad del ejercicio y de las repercusiones fiscales de las operaciones realizadas en el mismo.

II. 30 Notas al cierre 2010

1. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo

Este incentivo se aplica a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición en 2009, 2010, 2011 ó 2012, incluso cuando la adquisición se realiza mediante contrato de arrendamiento financiero siempre que se ejercite la opción de compra. También se aplica a los renting cuando el contrato se asimile a una adquisición del bien para el cesionario, como lo ha interpretado la Dirección General de Tributos. La libertad de amortización se puede aplicar a partir del ejercicio en el que el elemento haya entrado en funcionamiento.

Requisito para aplicar este incentivo es 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 mantenga respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores.

Respecto a los elementos encargados por contratos de ejecución de obra cuya duración sea superior a 2 años, si la puesta a disposición se realiza en los ejercicios iniciados en 2009, 2010, 2011 ó 2012 sólo se aplicará la libertad de amortización por la inversión en curso de dichos años. Si la puesta a disposición se realiza en ejercicios posteriores a 2009, 2010, 2011 ó 2012 sólo se aplicará la libertad de amortización por la inversión en curso de dichos años. En caso de grupos fiscales el incentivo se aplica a nivel individual.

A partir del año 2011 este beneficio se aplicará, hasta el año 2015, sin condición de incremento de plantilla.

2. Régimen especial de adquisiciones por contratos de arrendamiento financiero

Cuando estos contratos cumplan ciertos requisitos, como que tengan una duración mínima de 2 años, ó 10 años en caso de inmuebles, se encuentre diferenciada la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora de la carga financiera y, además, el importe anual de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien permanezcan iguales o sean crecientes a lo largo del período contractual, las entidad podrá imputar como gasto fiscal el importe de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien hasta el doble del coeficiente máximo de amortización según tablas fiscales, o del triple si se trata de una empresa de reducida dimensión.

A los contratos de arrendamiento financiero cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011, no se les exigirá el

cumplimiento del requisito de que el importe anual de la parte de cuotas de recuperación del coste del bien sea constante o creciente a lo largo de contrato, con lo que se facilita las refinanciaciones alargando los plazos del leasing.

3. Documentación y justificación de operaciones vinculadas

Se exceptúan de la obligación de documentar las operaciones realizadas por empresas con cifra de negocios en 2010 que no llegue a 8 millones de euros, siempre que el total de las operaciones vinculadas no supere, en conjunto, los 100.000 euros de valor de mercado.

En ejercicios iniciados en 2011 se amplía el límite de cifra de negocios a 10 millones de euros.

Aunque se sobrepase alguno de los límites anteriores, tampoco habrá que documentar las operaciones vinculadas realizadas en el período con la misma persona o entidad cuando la contraprestación conjunta de las mismas no superen los 250.000 euros de valor de mercado, excepcionando algunas operaciones específicas como las siguientes: las realizadas con personas o entidades radicadas en paraísos fiscales, salvo que estén en territorio de la Unión Europea y se acredite motivo económico válido; las operaciones realizadas entre socios que determinen el rendimiento neto de sus actividades por el método de estimación objetiva; las transmisiones de negocios o participaciones en sociedades que no cotizan y, por último la transmisiones de inmuebles o de activos que se consideren intangibles con criterios contables.

En aquellos casos en los que no existe la obligación de documentar las operaciones tampoco hay que declararlas en el modelo del Impuesto. De las operaciones a documentar no habrá que relacionar en el modelo de autoliquidación las que, en conjunto, con la misma persona o entidad, siendo del mismo tipo de operación y valoradas con el mismo método no superen los 100.000 euros.

4. Tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo

En los períodos iniciados durante 2009, 2010 y 2011 las sociedades pueden aplicar el tipo del 20 por 100 para los primeros 120.202,41 euros de base imponible, y el 25 por 100 al exceso de la cifra anterior, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros, la plantilla media inferior a 25 empleados y se mantenga la plantilla respecto a la existente en

2008. Los tipos reducidos se aplican en cada uno de esos períodos independientemente de que se cumplan o no los requisitos en los otros períodos. Para el año 2011 se amplía el importe de la base imponible a la que se aplica el tipo del 20 por 100 hasta los 300.000 €.

Respecto al requisito de la cifra de negocios habrá que tener en cuenta si la entidad forma parte de un grupo mercantil porque se computará la suma de las cifras de negocio de todas las entidades. Si la sociedad se ha constituido en alguno de los ejercicios de aplicación de este beneficio fiscal, la cifra de negocios habrá de elevarse al año.

La plantilla media durante los 12 meses siguientes al inicio del período impositivo deberá ser, como poco, de una persona y superior a la plantilla media del año 2008. Si la entidad se constituye en un ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2009, la plantilla media de 2008 es cero. Si la entidad se ha constituido en 2009, 2010 ó 2011 es posible aplicar este incentivo aunque la plantilla no sea igual o superior a 1, siempre que la plantilla media de los 12 meses siguientes sea igual o superior a la unidad. Para computar la plantilla se toman las personas empleadas en términos de legislación laboral teniendo en cuenta la jornada.

5. Régimen especial de empresas de reducida dimensión

Las entidades con una cifra de negocios en el ejercicio anterior, en este caso el iniciado en 2009, que no llegue a 8 millones de euros pueden aplicar una serie de incentivos como son los siguientes: libertad de amortización con creación de empleo (ahora superada por la libertad de amortización con mantenimiento de plantilla y en el futuro, hasta 2015, también sin éste requisito); libertad de amortización para inversiones de escaso valor; amortización acelerada para elementos nuevos del inmovilizado material e intangibles, multiplicado por 2 el coeficiente máximo de tablas y por 3 si son elementos objeto de reinversión; deducción del 1 por 100 del saldo de los deudores que no hayan tenido un deterioro individualizado; deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación y tipo reducido del 25 por 100 a los primeros 120.202,41 euros de base imponible.

A este respecto, para ejercicios iniciados en 2011, en primer lugar se incrementa el umbral de cifra de negocios, de 8 a 10 millones de euros, que permite la aplicación del régimen especial. En segundo lugar, el régimen especial se sigue aplicando aunque se supere dicha cuantía en los 3 ejercicios inmediatos y siguientes al ejercicio en el que se sobrepasó el límite, siempre

que haya cumplido las condiciones para aplicarlo en el período en el que superó y en los 2 anteriores. Por último, el tipo reducido del 25 por 100 se aplicará a los primeros 300.000 euros de base imponible.

6. Ingresos por ventas

Los ingresos por ventas deben imputarse cuando se transfieran sustancialmente los riesgos y los beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes. Cuando se transmitan inmuebles, esto sucederá normalmente en el momento de la elevación del contrato a escritura pública, o cuando se realice la transmisión mediante contrato privado si queda probada la entrega de las llaves. Además, salvo que el objeto de la transmisión sea una construcción estándar, el ingreso se contabilizará aplicando el método del porcentaje de realización.

7. Ingresos por prestaciones de servicios

Deben contabilizarse aplicando el método del porcentaje de realización siempre que puedan valorarse con fiabilidad y sea probable que la empresa perciba los beneficios de la transacción. Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables.

8. Operaciones a plazo

Cuando el periodo desde la entrega al vencimiento del último plazo de cobro es mayor de un año, los ingresos se entienden obtenidos a medida que se realicen los cobros, al contrario del criterio general de devengo. Si se produjera el endoso de las letras en las que se formalizara el aplazamiento de pago, o su descuento, en dicho momento habría que imputar los rendimientos de esa parte que se considera cobrada.

El ingreso que se difiere es el beneficio obtenido en la operación. Cuando se trate de ventas de mercancías habrá que determinar el coste de las mismas para calcular dicho beneficio.

9. Imputación temporal de ingresos y gastos

Aunque no es posible imputar fiscalmente un ingreso contabilizado con posterioridad a su devengo, sí se admite el caso contrario, siempre que ello no suponga un perjuicio económico para la Hacienda Pública, lo que sucedería si al anticipar el ingreso la sociedad hubiera compensado bases negativas que caducaban o aplicado deducciones a las que se les agotaba el plazo.

También es posible, en principio, imputar en ejercicio posterior un gasto devengado en ejercicios anteriores, con la misma limitación de no causar perjuicio económico. A este respecto, hay que tener en cuenta que se considera que existe perjuicio económico para la Administración cuando se impute un gasto de un ejercicio prescrito en otro posterior.

10. Eliminación de deterioros

Cuando una sociedad dota un deterioro y con posterioridad desaparecen las causas que lo originaron, la reversión será ingreso fiscal si el gasto contable se admitió fiscalmente. No obstante, cuando la entidad vendió el activo que originó el deterioro a una sociedad vinculada, será ésta última la que deberá realizar un ajuste positivo a su resultado contable en el ejercicio en que el activo adquirido vuelva a recuperar su valor.

11. Permutas

Cuando la permuta se califica como comercial, la norma fiscal y contable de imputación coinciden, por lo que no habrá que practicar ningún ajuste. Por el contrario, si se ha calificado como no comercial la norma fiscal obliga a integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor contable del bien entregado, cosa que no se hace contablemente. Si se trata de la típica operación inmobiliaria de permuta de suelo por edificación futura, es posible imputar el ingreso como operaciones a plazo. Por último, se podrá aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuando la entrega del activo se produzca dentro de los 3 años siguientes a la operación de permuta, aplicando la deducción en el ejercicio en que se recibe el bien.

12. Donaciones

Para el donante el gasto contable derivado de la donación no es gasto fiscal, salvo que el beneficiario de la donación sea una sociedad de desarrollo

industrial regional o una federación deportiva española, territorial de ámbito autonómico o un club deportivo. La operación se valora fiscalmente por diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del bien entregado, originándose una diferencia de carácter permanente. Se tendrá derecho a una deducción en la cuota cuando la donación se haya efectuado a favor de alguna de las Entidades del Mecenazgo.

Para el donatario el bien recibido se valora por su valor normal de mercado, mismo criterio contable que fiscal. Desde el punto de vista mercantil el ingreso se distribuye en la cuenta de Pérdidas y Ganancias a lo largo de los ejercicios en los que se amortice el elemento. Fiscalmente se imputa en el propio período impositivo en el que se realiza la adquisición, produciéndose un ajuste positivo al resultado contable en el ejercicio en el que se adquiere el elemento.

13. Rentas no declaradas

Conviene tener en cuenta que se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales, o deudas inexistentes, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en los libros de contabilidad. El importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes y derechos no registrados. Dicho importe se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro. El valor incorporado será válido a efectos fiscales.

14. Gastos financieros

Desde la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad es obligatorio activar los gastos financieros en los inmovilizados, inversiones inmobiliarias o existencias que necesiten más de un año para estar en condiciones de funcionamiento, tanto si se han adquirido a terceros como si los ha producido la propia empresa.

Según criterio del ICAC, no corresponde la adición de los gastos financieros a un terreno en el período de tiempo que media entre la incorporación del mismo al patrimonio de la empresa y el comienzo de las obras. Tampoco se activarán los gastos financieros correspondientes a los períodos de tiempo en los que las obras estén interrumpidas.

15. Amortizaciones

Habrá que comprobar si la empresa se ha excedido en este gasto del máximo que permite la norma fiscal por cualquiera de los métodos previstos: tablas, números dígitos o coeficiente constante. En caso de haber realizado una amortización contable superior a la permitida por la fiscalidad, hay que tenerlo en cuenta para realizar un ajuste positivo al resultado contable. Si se aplica el método de amortización por tablas, el gasto contable será fiscalmente deducible siempre que el mismo se encuentre comprendido entre el coeficiente máximo o el período máximo. En caso contrario, para que se admita el gasto contabilizado en un ejercicio posterior a su devengo deben darse las dos circunstancias siguientes: la amortización contabilizada tiene que ser inferior a la que resulte de aplicar el coeficiente mínimo de tablas y en algún período impositivo posterior la amortización contabilizada tiene que exceder de la que resulte de aplicar el coeficiente máximo de tablas.

16. Amortización del Fondo de Comercio y de los intangibles de vida útil indefinida

Desde el punto de vista contable sólo se amortizan los activos intangibles cuando tengan una vida útil definida. Para el resto, la norma fiscal permite la deducción a unos porcentajes máximos del 10 por 100, o del 5 por 100 si se trata de un fondo de comercio, siempre que se hayan adquirido a título oneroso y no se haya hecho a una empresa del grupo. Además, en el caso del fondo del comercio se exige dotar una reserva indisponible del 5 por 100 del precio de adquisición.

17. Fondo de comercio financiero

Se suprime la amortización del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de participaciones en entidades no residentes, pero sólo si éstas son de la Unión Europea, para las adquisiciones efectuadas a partir del 21 de diciembre de 2007.

Si la adquisición de las participaciones se realiza en valores de entidades radicadas fuera de la Unión Europea, la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada, no imputada a los bienes y derechos de la entidad no residente, será deducible, con el límite anual de la veinteaava parte de su importe, siempre que las rentas derivadas de la entidad no residente puedan acogerse a la exención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera. La deducibilidad fiscal no requiere la contabilización del gasto.

18. Deterioro de créditos comerciales y no comerciales

Contablemente debemos dotar el deterioro por la diferencia entre el valor en libros de los créditos y el valor actual de los flujos de efectivo futuro que se estima van a generar. Para que sea deducible el gasto contable es necesario que se den cualquiera de las siguientes circunstancias: hayan transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento, el deudor esté declarado en situación de concurso o procesado por delito de alzamiento de bienes o que la obligación se haya reclamado judicialmente. En ningún caso el deterioro es deducible cuando se encuentre el crédito afianzado por entidades de derecho público o por entidades de garantía recíproca, garantizado mediante derechos reales o contrato de seguro o por aquellos créditos que hayan sido renovados o que tengan prórroga expresa.

19. Inversiones financieras mantenidas hasta vencimiento

Desde el punto de vista contable el deterioro de estos valores representativos de deuda se producirá cuando el valor actual de los flujos futuros sea inferior al valor en libros. Si cotizan en bolsa se tendrá en cuenta el valor de cotización. Desde el punto de vista fiscal si la cartera no cotiza no se admitirá el gasto contable, en caso contrario el gasto fiscal vendrá determinado por el saldo de sumar y restar las ganancias y pérdidas del conjunto de la cartera.

20. Activos financieros mantenidos para negociar

Esta cartera no se deteriora, ya que al final del período habrá que registrar los aumentos o las disminuciones de valor que se manifiesten con cargo o abono a la cuenta de pérdidas y ganancias, admitiéndose fiscalmente dichas diferencias. Asimismo los gastos e ingresos derivados de la compra o de la venta van directamente a pérdidas y ganancias, e integran la base imponible.

21. Activos financieros disponibles para la venta

Desde el punto de vista mercantil se presume en todo caso que existe deterioro si la cotización del activo ha caído durante un año y medio y un 40 por 100. Puede reconocerse una pérdida por deterioro en cualquier momento anterior en el que la empresa tenga evidencia de la falta de recuperabilidad del valor de las

acciones debido a otras circunstancias, como la situación financiera de la empresa, según criterio del ICAC. Fiscalmente se admite el criterio contable. Hay que tener presente que si se recupera el valor en el futuro el deterioro revierte a cuentas del Patrimonio Neto y que se deberá efectuar un ajuste positivo al resultado contable para imputar el ingreso fiscal.

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

Desde el punto de vista contable deberá reconocerse el deterioro por la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable que, salvo mejor evidencia, será la parte proporcional del patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes a la fecha de valoración.

Sin embargo, la norma fiscal permite deducir como gasto la diferencia, proporcional a la participación, entre los fondos propios al inicio y al final del período impositivo, siempre que 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 existían en el momento de la adquisición y subsistan (y esto teniendo en cuenta toda la cadena de participadas). Los fondos propios de la participada (y esto en toda la cadena) se han de corregir por los gastos del ejercicio no deducibles, tanto si son permanentes como temporales. Es posible que determinados gastos no deducibles de la entidad participada sean objeto de recuperación contable en un ejercicio posterior, de manera que el ingreso contable que conlleve dicha recuperación no tenga la consideración de ingreso fiscal. En este caso, dicha recuperación contable tampoco deberá incluirse en los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio a los efectos de calcular la diferencia de fondos propios existente al inicio y cierre del ejercicio.

23. Provisiones no deducibles

Obligaciones implícitas o tácitas: aquellas en las que solamente existe una expectativa válida creada por la empresa. Son por tanto subjetivas y unilaterales respecto al riesgo.

Retribuciones a largo plazo al personal: incluyen las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como las correspondientes a planes de prejubilación. Solamente son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las realizadas a planes de previsión social empresarial siempre que no sean fondos internos, se

imputen a los trabajadores, se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción y se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

Contratos onerosos: el gasto representa los costes que exceden de los beneficios económicos esperados de un contrato. Solamente se deducen fiscalmente cuando se imputan a su finalidad.

Reestructuraciones: solamente serán deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. Entre las no deducibles estarían, por ejemplo, los planes voluntarios de bajas incentivadas.

Devoluciones de ventas: cubren los riesgos derivados de las devoluciones de ventas, y solamente son deducibles cuando son aplicadas a su finalidad. Sí son deducibles las provisiones para gastos accesorios a las devoluciones de ventas, en estos casos, con los mismos límites que las provisiones de garantías de reparación y revisión.

Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio: la empresa entregará instrumentos de patrimonio propio o un importe en efectivo basado en el valor de estos instrumentos. Si la transacción que ha dado lugar a la retribución la han realizado empleados de la empresa, la provisión para cubrir el gasto devengado no será deducible hasta que la provisión se aplique a su finalidad o hasta que dichos instrumentos sean entregados.

Actuaciones medioambientales: representan obligaciones legales, contractuales o implícitas, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, y que no sean gastos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación (gastos de descontaminación, restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados, etc.). Solo son deducibles, aún cuando no respondan a obligaciones ciertas, cuando responden a un plan formulado y aprobado por la Administración Tributaria.

24. Bases imponibles negativas compensables

La base imponible negativa más antigua que podremos compensar en ejercicios iniciados en 2010 es la de 1995. Si la empresa es de nueva creación, el plazo de compensación de la base negativa obtenida se empezará a contar a partir del primer ejercicio cuya base previa sea positiva. Debemos conservar la autoliquidación y los soportes documentales del ejercicio en el que hayamos generado una base negativa, ya que nos los pueden exigir cuando se compruebe el ejercicio en el que la hayamos compensado.

25. Tipos de gravamen

SUJETO PASIVO	2010
	(%)
En general	30
Entidades de reducida dimensión	25/30 (*)
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

(*) Régimen transitorio mantenimiento empleo 20-25

26. Dedución 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 hubiera mantenido la participación, al menos, 1 año, o se mantenga hasta completar ese plazo desde el cobro del dividendo. El plazo se computa desde que se satisface el dividendo y no desde que se ha devengado. También se aplicará en ejercicios iniciados en 2011 el 100 por 100 de deducción a los dividendos procedentes de entidades cuando se haya reducido el porcentaje mínimo de participación hasta, como poco, el 3 por 100 como consecuencia de una operación de reestructuración o de una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores y se aplicará en los tres años siguientes a la operación.

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.

27. Exención y deducción por 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 percibimos dividendos procedentes de una participación de, al menos, un 5 por 100 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.

28. Bonificaciones y deducciones para incentivar actividades que se aplican en este ejercicio

Existe un calendario de desaparición de las bonificaciones y deducciones del impuesto en 2011, 2012 ó 2014, excepto la de I+D+i, la deducción por contratación de trabajadores discapacitados y la de reinversión de beneficios extraordinarios. Las deducciones pendientes tras la desaparición del incentivo podrán aplicarse en los ejercicios siguientes con los plazos y requisitos establecidos por la norma vigente en el ejercicio anterior a su desaparición.

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
Coprodutor financiero	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

29. Aplicación de deducciones pendientes de ejercicios anteriores

Cuando no tengamos cuota íntegra suficiente para absorber la totalidad de las deducciones por doble imposición interna o internacional, la deducción no practicada puede deducirse de las cuotas íntegras correspondientes a las liquidaciones a realizar en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 7 años siguientes

Si la cuota líquida del ejercicio es insuficiente para absorber la totalidad de las deducciones por incentivos, se pueden trasladar los saldos pendientes a las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan, con carácter general, dentro de los 10 años siguientes, ó 15 años cuando las cantidades no deducidas se correspondan con las deducciones por investigación científica e innovación tecnológica y por fomento de las tecnologías de la información y comunicación.

30. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Si se transmitió en 2007 un inmovilizado material, intangible, inversión inmobiliaria o participaciones en entidades y se reinvierte el importe obtenido en el año 2010, el tipo de la deducción que se aplica es el vigente en 2007, en el caso de una empresa con un tipo de gravamen del 32,5% sería del 14,5%. Asimismo se aplica la normativa vigente en aquel momento.

Se excluyen de la base de deducción los siguientes conceptos: el importe de las pérdidas por deterioro deducidas o la parte de renta que generó derecho a la deducción por doble imposición, si se transmitieron valores; y si se transmitieron bienes de inmovilizado, las cantidades a las que se aplicó libertad de amortización o el extragasto deducido en caso de adquisiciones de los elementos en régimen de arrendamiento financiero.

Los bienes objeto de reinversión habrán de mantenerse en el patrimonio de la entidad en general 5 años y, tratándose de bienes muebles tan sólo 3, excepto pérdida justificada, que la vida útil sea inferior a los plazos antedichos o que se produzca reinversión en nuevos bienes o valores. Si en el ejercicio iniciado en 2010 hemos materializado la reinversión de una renta integrada en un ejercicio anterior, es preciso saber que se aplicará el porcentaje de deducción y la normativa correspondiente al período en el que se integró la renta.

II. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA: NOVEDADES

Deducción en el Impuesto sobre la Renta por adquisición de vivienda comprada con un préstamo concedido al consultante y a dos hijos suyos, pagando dicho préstamo sólo el consultante.

Esta situación se ha producido, como ocurre en muchas ocasiones por la exigencia de la entidad bancaria que trata de asegurarse la devolución del préstamo.

Como es sabido, la deducción por adquisición de vivienda sólo podrá utilizarla el titular del pleno dominio del inmueble, aunque esa titularidad sea compartida.

En principio, como el consultante es prestatario sólo en una tercera parte del préstamo, únicamente tendrá derecho a la deducción por la tercera parte de las cuotas de préstamo satisfechas, ya que las otras dos terceras partes no puede entenderse que las destina a adquirir vivienda por ser prestatarios sus dos hijos.

Desde un punto de vista jurídico, aunque el padre deposita, en la cuenta vinculada al préstamo, las cantidades para pagar el total de la cuota, se entiende que se satisface por él y por sus dos hijos a partes iguales.

El consultante no se convierte en prestatario único por ingresar en la cuenta el importe total de la cuota. Para ser prestatario único tendría que producirse una novación del préstamo, lo cual no puede suceder sin consentimiento del acreedor.

En definitiva, para poder deducirse por la totalidad de las cuotas del préstamo sería preciso que acreditase que sus dos hijos le entregaron en préstamo la totalidad del importe concedido por la entidad financiera a ellos, pactando con ellos el mismo tipo de interés que fijó el banco, y que se está devolviendo atendiendo el pago de la parte de cuotas del préstamo correspondientes a sus hijos.

D.G.T. Nº V1447-10, 24 de junio de 2010

Elementos en los que se puede materializar la reinversión para poder aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades.

La entidad consultante participaba en más del 94% en una sociedad A y en más del 15% en otra sociedad B, realizando en 2009 las siguientes operaciones: una entidad C le cedió los derechos de crédito que ostentaba frente a la sociedad A y frente a la sociedad B a cambio de una contraprestación dineraria y, la misma entidad, le vendió las participaciones en A y en B que le faltaban a la consultante para detentar el 100% del capital de sus filiales.

Se pregunta si dichas operaciones constituyen una reinversión que a la consultante le permita aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Como es sabido, uno de los elementos en los que es posible materializar la reinversión son los valores representativos del capital social de entidades, siempre que otorguen una participación mínima del 5%, excluyéndose algunos valores que nada tienen que ver con el supuesto de hecho consultado.

Además, tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones entre entidades del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de la ley reguladora del impuesto o, lo que es lo mismo, que no

se adquiriera a entidades del mismo grupo mercantil (artículo 42 del Código de Comercio).

En dicho artículo se establece que existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras, presumiendo que esto ocurre cuando haya designado con sus votos a la mayoría del órgano de administración, presumiéndose esto a su vez cuando “la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta”.

El caso consultado encaja en el presupuesto anterior, toda vez que los administradores de la entidad consultante son dos personas físicas y el administrador de la entidad C, que le transmite las participaciones, es una de aquellas personas. Por lo tanto la adquisición por la consultante de los valores de sus filiales, efectuada a C, no es válida a efectos de materializar la reinversión.

Por último, tampoco se acepta como reinversión la adquisición del derecho de crédito que C tiene de sus filiales, entre otras cosas porque un derecho de crédito no es uno de los elementos que la normativa considera aptos para reinversión.

D.G.T. Nº V1235-10, 2 de junio de 2010

Retroacción de actuaciones.

La citada Resolución es consecuencia del Recurso extraordinario para la Unificación de doctrina interpuesto por el Director General de Tributos contra la Resolución del 29 de junio de 2010 del TEAC que desestimó el recurso del Director del Departamento de Inspección contra Resolución del TEAR de Cataluña, la cual negaba la posibilidad de dictar liquidaciones anuales de IVA sin prever retrocesión de actuaciones.

Como recordaréis, en la Resolución del TEAC (de la que os informamos en la Nota de Aviso 21-10) se desestimaba el recurso del Director del Departamento que, asumiendo la incorrección de las liquidaciones de IVA anuales, solicitaba que la Resolución del TEAR declarase la posibilidad de retrotraer las actuaciones para sustituirlas por otras trimestrales o mensuales.

Sin embargo, el TEAC determinó que no cabía ordenar la retroacción de actuaciones ya que ésta sólo es posible en supuestos de anulación de actos por defecto formal, considerando que en este caso la liquidación anual vulneraba las reglas sustanciales del IVA.

En este estado de cosas, el Director General de Tributos interpone recurso extraordinario de unificación de doctrina, solicitando que la Sala se pronuncie sobre diferentes cuestiones.

En primer lugar, la Sala examina la naturaleza del defecto consistente en liquidar el IVA anualmente, y no de forma mensual o trimestral, llegando a la conclusión de que no es un defecto procedimental o formal, que no supone la omisión de ningún requisito documental, tratándose “sencillamente de la aplicación incorrecta de la normativa liquidatoria del tributo, de ahí su naturaleza material”.

A pesar de ello, entiende que hay que examinar la mayor o menor gravedad del perjuicio causado, lo que es necesario saber para determinar las consecuencias y la reacción administrativa al vicio o defecto material. Cuando el defecto incurrido no haya perjudicado al contribuyente, como es el caso en la mayoría de estos actos administrativos, “la actuación administrativa dirigida a sanar dicho acto debería ser objeto de la máxima simplificación procedimental que el ordenamiento jurídico permita”.

Respecto a la retroacción de actuaciones, el artículo 239.3 de la LGT prevé que si la Resolución aprecia defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en el que se produjo el defecto formal, si bien en este caso no se produjo indefensión y el vicio es de naturaleza material, no formal.

En supuestos como el examinado la Resolución debe expresar y fundamentar el ilícito administrativo que produce la anulabilidad, sin que sea necesario declarar ninguna retroacción, si bien sí puede señalar criterios aclaratorios del fallo. Será la Administración gestora la que debe tomar las decisiones oportunas para ejecutar el fallo.

Como no se produjo perjuicio al interesado, la Sala aconseja que la actuación administrativa para ejecutar el fallo simplifique los trámites para rectificar el defecto producido. En definitiva, dicha actuación administrativa posterior dependerá de las circunstancias particulares de cada caso y, sobre todo, de si la documentación conseguida en las actuaciones desarrolladas anteriormente y

la información en poder de la Administración permiten determinar las bases trimestrales sin necesidad de iniciar nuevas actuaciones de comprobación.

Por ello la Administración puede encontrarse en dos supuestos:

Primero, que disponga de documentación suficiente para liquidar mensual o trimestralmente, en cuyo caso podrá dictar el acto sin que sea preciso que comparezca el contribuyente, aunque respetando el principio de no *reformatio in peius*, esto es, prevaleciendo la cuota menor resultante de la liquidación anual anulada o de la liquidación trimestral (o mensual si procediera) y teniendo en cuenta que los intereses de demora que se exijan no deben sobrepasar los de la liquidación anulada.

Segundo, si la Administración no posee datos suficientes, deberá iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, debiendo respetar en esta caso los trámites de puesta de manifiesto y audiencia.

Respecto a la posibilidad de reiterar liquidaciones, la Sala entiende que la Administración está facultada y obligada a realizar cuantas actuaciones sean necesarias para llevar a cabo la función pública que tiene encomendada. Si bien la doctrina jurisprudencial considera que la Administración no puede reiterar actos de comprobación de forma indefinida, considera que no existe reiteración si después de la anulación de un acto se dicta uno nuevo para adecuar el anterior a Derecho.

T.E.A.C., Sala Especial de Unificación de Doctrina, Nº 00/1/2010, 24 de noviembre de 2010

Imposibilidad de aplicar en el Impuesto sobre la Renta la reducción por irregularidad cuando un trabajador recibe una gratificación como consecuencia de su prejubilación, pero no existe una clara ruptura entre empleado y empleador.

Recordamos que los rendimientos de trabajo se pueden reducir en un 40 por 100 cuando tengan un periodo de generación superior a dos años y no se hayan obtenido de forma periódica o recurrente. También pueden reducirse en el mismo porcentaje citados aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma irregular en el tiempo.

En el presente caso un contribuyente percibe una contraprestación de su empresa en concepto de gratificación única como consecuencia de su prejubilación, que se puede encuadrar en el supuesto reglamentario de cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por resolución de

mutuo acuerdo de la relación laboral. La cantidad recibida reconoce los años de servicio del trabajador en la empresa y su labor profesional. La cuestión es si el recurrente puede aplicar la reducción por irregularidad.

El Tribunal entiende que para poder aplicar la reducción citada en ese supuesto es necesario que exista una ruptura clara de vinculación entre empleado y empleador, pues sólo en estos casos cabe corregir la progresividad del Impuesto. Mientras exista un mínimo de vinculación no habrá derecho a la citada reducción, cosa que ocurre en el caso examinado porque la empresa va a seguir haciendo aportaciones al Fondo de Pensiones del empleado, modalidad empleo, que son calificadas como rentas del trabajo.

T.E.AC. Nº 5269/2009, de 19 de mayo de 2010

Diferencia entre Comunidad de Bienes y copropiedad de un bien.

La recurrente y otra entidad son adjudicatarias, como consecuencia del desarrollo de un proyecto de compensación urbanístico, de dos solares en copropiedad. Ambas entidades inician sobre dichos solares una promoción inmobiliaria. La empresa constructora emite de manera individualizada a cada una de las promotoras y por separado las facturas correspondientes.

La Administración no admite el derecho de las promotoras a deducir las cuotas soportadas por dichas obras porque entiende que las facturas emitidas por la empresa constructora debían haber sido giradas a la Comunidad de Bienes formada por las promotoras, en lugar de emitirse de manera individualizada a los comuneros. Además, en la factura no consta de forma distinta y separada la porción de base imponible y la cuota repercutida a cada una de las sociedades destinatarias.

Para el Tribunal no existe una Comunidad de Bienes. La normativa establece que tienen la consideración de sujetos pasivos las comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. En concreto uno de los elementos esenciales que define a las Comunidades de Bienes es la ausencia de personalidad jurídica, circunstancia que no concurre en el presente caso por cuanto las propietarias del solar, sociedades mercantiles, gozan de tal personalidad y actúan en el tráfico mercantil de forma individualizada e independiente. Así lo han demostrado, ya que todas las ventas de los inmuebles promovidos sobre el terreno han tenido lugar de manera independiente por cada una de las dos compañías copropietarias del mismo,

transmitiendo cada una de ellas los pisos y locales que les habían sido adjudicados en las escrituras de declaración de obra nueva y división de la propiedad horizontal.

En cuanto al defecto formal de la factura, en la cual no consta de forma distinta y separada la porción de base imponible ni la cuota repercutida a cada una de las sociedades destinatarias, el Tribunal determina que los meros formalismos no pueden implicar una negación drástica de un derecho fundamental como es la deducción de las cuotas soportadas.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sentencia Nº 00765/2010, de 23 de septiembre de 2010

Sujeción en impuestos indirectos de la entrega de un inmueble sobre el que se ejercita, de manera anticipada, la opción de compra.

El supuesto de hecho es un contrato de arrendamiento financiero de diversos inmuebles sobre los que se ejercitó anticipadamente la opción de compra. Lo que se trata de dilucidar es si la operación se encuentra sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al encontrarse exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido por entender que se trata de una segunda entrega, criterio que defiende una Comunidad Autónoma.

El recurrente entiende que es de aplicación el supuesto regulado en la norma de excepción a la exención en las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de la compra inherente a un contrato de arrendamiento por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.

El Tribunal determina que la excepción a la exención no exige que la opción de compra se ejercite en un plazo determinado por lo que, cualquiera que sea el momento en que se lleve a cabo, operarán sus efectos y, por lo tanto, la entrega de las edificaciones está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tribunal Supremo, Sentencia Nº 5415/2005, de 14 de julio de 2010

