

NOVEDADES TRIBUTARIAS JULIO 2011-ESPECIAL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

I. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Declaración de Sociedades 2010

1. Principales novedades normativas 2010

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

Fondo de comercio financiero

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

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

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

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

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

	Adquisición antes 21/12/07	Adquisición hasta 21/5/11	Después de 21/5/11
Participaciones entidades UE	Sí deducibilidad FCF	No deducibilidad FCF	NO

Participaciones entidades fuera UE en general	Sí deducibilidad FCF	No deducibilidad FCF	NO
Participación entidades China, India y otros con prueba	Sí deducibilidad FCF	Sí deducibilidad FCF	NO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SOCIMI

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

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

2. Algunos aspectos a tener en cuenta

Corrección monetaria

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

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

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

deducibilidad fiscal, vía ajuste extracontable negativo, de la disminución de los fondos propios de la participada.

Existían dudas sobre el traslado de los ajustes negativos en la cadena de filiales, ya que unas pérdidas en la filial de tercer nivel permitían el ajuste en la de segundo nivel pero, como esa pérdida no tenía reflejo contable en dicha entidad, podría interpretarse que la cabecera no podía ajustar porque los fondos propios de la participada no habían disminuido. Por ello, el legislador modifica nuevamente el precepto, artículo 12.3 del TRLIS, para aclarar esta cuestión explicitando el ajuste en toda la cadena. Asimismo es aplicable cuando existen participadas domiciliadas en el extranjero.

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

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

Imputación de ingresos

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

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

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

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

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

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

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

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

Dividendos percibidos

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

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

Sin embargo, sí será posible aplicar la deducción por doble imposición si se prueba que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la transmitente a los tipos general, al incrementado de empresas de hidrocarburos, al 25% (mutuas, cooperativas de

crédito, colegios profesionales, etc.) o al tipo de las empresas de reducida dimensión y no ha tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición, si bien la deducción será el 18% si la renta se aprovechó de la deducción por reinversión en la transmitente. También se podrá aplicar cuando el transmitente de la participación es contribuyente del IRPF, aunque en este caso la deducción no podrá superar el producto del dividendo por el tipo aplicado a la renta en el IRPF (que habrá pagado como parte especial de la base imponible o como base del ahorro).

Amortización fiscal

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

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

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

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

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

Amortización de intangibles

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

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

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

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

Deducibilidad del Fondo de Comercio

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

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

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

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

Libertad de amortización

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

Libertad de amortización con mantenimiento de plantilla

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

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

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

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

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

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

Contratos de arrendamiento financiero

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

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

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

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

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

Pérdidas por deterioro

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

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

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

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

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

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

razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias y activos financieros disponibles para la venta.

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

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

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

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

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

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

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

Operaciones vinculadas

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

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

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

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

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

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

Reglas de valoración especiales

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

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

En casos en que una entidad dona un bien a otra, sin que exista participación entre ellas y no tratándose de una subvención, la entidad donante deberá realizar dos ajustes

positivos por la operación: primero, uno por el valor neto contable del bien donado, que habrá contabilizado como un gasto siendo una liberalidad según la norma tributaria; y segundo, otro por la diferencia entre el valor de mercado del bien y su valor neto contable, según ordena el artículo 15 del TRLIS.

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

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

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

Subcapitalización

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

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

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

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

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

Compensación de bases imponibles negativas

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

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

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

Ajustes de primera aplicación del PGC 97

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

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

Tipo de gravamen reducido

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Deducciones por doble imposición

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

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

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

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

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

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

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

Bonificaciones y deducciones para incentivar actividades

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

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

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

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

Deducciones para incentivar determinadas actividades:

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

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

Deducción para el fomento de las TIC: en 2010 es del 3% de las inversiones y gastos relacionados con la mejora de la capacidad de acceso en la empresa y manejo de información de transacciones comerciales a través de internet, así como de sus procesos internos mediante el uso de las TIC, pudiéndose beneficiar de ella, únicamente, las empresas de reducida dimensión. En la base de deducción estará la adquisición de equipos, de periféricos y de software, computándose entre los gastos que forman también parte de la base los de instalación e implantación de sistemas y los de formación del personal para el uso del hardware y software. Por último, al contrario de lo que ocurre con el resto de deducciones, parece que de la base de deducción habrá que restar, en su caso, el total de las subvenciones percibidas y no el 65% solamente.

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

La deducción se aplica también a los gastos que efectúe el empleador para fomentar el uso de las TIC entre sus empleados, no para trabajar desde su domicilio, sino para facilitarles el acceso a Internet, proporcionándole equipos y software para ello aunque se realice para su uso fuera del horario de trabajo. A título de ejemplo se podrá aplicar

la deducción por la compra de ordenadores y por los gastos de instalación y mantenimiento de los mismos en el domicilio del empleado, de la agenda o el teléfono móvil, la instalación y cuota de ADSL del trabajador o de los cursos que se impartan a la plantilla para fomentar las nuevas tecnologías.

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

3. Gestión del Impuesto

3.1. Novedades

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

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

3.2. Modelos de declaración

Como en el ejercicio anterior coexisten dos modelos:

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

3.3. Forma de presentación

- ✓ Modelo 200: por impreso o por medios telemáticos. Esta última forma de presentación tendrá carácter obligatorio para los sujetos pasivos:
 - Adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Tributaria.
 - Los que tengan forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.
 - Quienes hayan consignado en la declaración una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 € en el apartado denominado “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias”.
 - Cuando el importe de cualquier de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000 €:
 - Reinversión de beneficios extraordinarios
 - Inversiones medioambientales
 - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica
 - Por actividades de exportación.
- ✓ Modelo 220: por medios telemáticos.

- ✓ Las declaraciones que deban presentarse ante la Administración del Estado los contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar los modelos 200 o 220 o el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente. Si optan por este último modelo deberán utilizar el documento de ingreso o devolución recogido en esta Orden.

3.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

- ✓ Modelo 200 (cuando se realice la declaración por vía telemática, los documentos se presentarán en el registro telemático general de la AEAT, que se encuentra alojado en la Oficina Virtual, dentro de la página web www.aeat.es).
- ✓ Fotocopia de la tarjeta del NIF, en el caso de no disponer de etiquetas identificativas (en caso de presentación en impreso).
- ✓ Los sujetos pasivos que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Transparencia Fiscal Internacional) deberán presentar; de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
 - Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
- ✓ Los contribuyentes por IRNR: la Memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.
- ✓ Sujetos pasivos con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe sobre la aplicación de la propuesta.
- ✓ Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizada con cargo a dotaciones futuras a la RIC.
- ✓ Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 € en el apartado denominado “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias” el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura en la Orden que aprueba los modelos y que se enviará por vía telemática a través del registro electrónico de la AEAT.

- ✓ Se solicitará información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000 €. Dicha información consistirá en:
 - Reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
 - Inversiones medioambientales: identificación de las inversiones realizadas.
 - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.
 - Por actividades de exportación: identificación de las inversiones y gastos que originan el derecho a la deducción.
- Cuando el contribuyente o el grupo fiscal deben tributar conjuntamente en las administraciones estatal y foral, se seguirán las siguiente reglas:
 - Presentación de la declaración ante la Administración del Estado: la forma y lugar será la que corresponda según se trate del modelo 200 ó 220.
 - Presentación de la declaración ante las Diputaciones Forales del País Vasco o ante la Comunidad Foral de Navarra: la forma y lugar será la que corresponda según la normativa foral correspondiente, utilizando los documentos de ingreso y devolución aprobados por la norma foral, sin perjuicio de que, en su caso, se puedan presentar los modelos de declaración 200 o 220 estatales.
 - En el caso de los grupos fiscales, las sociedades que integran dicho grupo presentarán, a su vez, las declaraciones en régimen de tributación individual, modelo 200, ante cada una de dichas Administraciones tributarias, estatal o foral.

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

- ✓ Resultado a devolver:
 - En cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria situadas en territorio español. Cuando el contribuyente solicite la devolución por transferencia bancaria en una cuenta abierta en entidad de crédito que no actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria, la declaración deberá ser presentada en las oficinas de la AEAT.
 - Si el sujeto pasivo no tiene cuenta en territorio español. En este último caso la devolución se realizará mediante la emisión de cheque cruzado del Banco de España.

- ✓ Resultado a ingresar: en cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria sitas en territorio español. La presentación podrá realizarse directamente, mediante entrega personal en dichas oficinas, o por correo certificado dirigido a las mismas.
- ✓ Los sujetos pasivos que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, si no están obligados a la presentación por vía telemática, efectuarán la presentación en al Delegación o Administración que les corresponda.

3.6. Plazo y presentación

- ✓ Modelo 200
 - En el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
 - Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2011, ambos inclusive.
 - De 1 mes a contar desde que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
 - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
 - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
 - Se produzca la transmisión del EP.
 - Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
 - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.

- ✓ Modelo 220

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

A continuación, en un cuadro, se reflejan los modelos, su forma de presentación, el lugar para efectuarla y los plazos.

4. Novedades 2011

Libertad de amortización.

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

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

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

Documentación de operaciones vinculadas

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

Régimen de empresas de reducida dimensión

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

Por un lado, aumenta de 8 a 10 millones de euros el importe neto de la cifra de negocios al que no se puede llegar en el ejercicio anterior para estar en el régimen.

Esto es, en 2011, una entidad podrá aplicar el régimen especial si en 2010 su cifra de negocios no llegó a 10 millones de euros.

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

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

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

Tipo reducido

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

Deducción por doble imposición interna

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

Un supuesto típico en el que puede ocurrir esto es el de un socio A de una sociedad B que tiene el 5% de ésta. Si esa última amplía capital para absorber una tercera (Sociedad C) para pagar a los socios de esta última con sus acciones, el socio A ve diluida su participación en B cayendo el porcentaje a menos del 5%.

Régimen de grupos fiscales

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

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

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

Deducción por innovación tecnológica

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

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

Deducciones medioambientales

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

I. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA: NOVEDADES

Documentación de operaciones vinculadas.

El supuesto de hecho consultado es el de una sociedad que ha recibido en 2010 un préstamo de más de 250.000 euros de uno de sus socios, persona física, procediendo a la devolución de parte del mismo ese año y pagando unos intereses que no superan los 100.000 euros, preguntando sobre los límites de la obligación de documentar operaciones vinculadas, y concretamente si debe tomarse el principal del préstamo, las cantidades reembolsadas o los intereses.

Después de recordarnos los límites legal y reglamentario que eximen de la obligación de documentar las operaciones vinculadas, y como la operación no es de las específicas que obligan a documentar en todo caso si la persona o entidad no queda excluida por la Ley, se concluye que la sociedad no está obligada a elaborar y conservar la documentación de esta operación vinculada ya que, a efectos de dicho límite, no deben tomarse en consideración ni el principal del préstamo ni las cantidades reembolsadas, sino únicamente el valor de mercado de la contraprestación de la operación vinculada, los intereses.

Recordamos que este ha sido un asunto especialmente controvertido sobre todo por las instrucciones para la cumplimentación del modelo 200 de autoliquidación en el apartado relativo a la obligación de informar sobre las operaciones vinculadas del ejercicio.

D.G.T. Nº V0767-11, 24 de marzo de 2011

Incidencia en el IVA de las retribuciones en especie a empleados.

La consulta ahora comentada viene a sustituir a la Nº 0745-11 a la que nos referimos en el anterior número de esta Revista.

La respuesta es la misma respecto a retribuciones en especie consistentes en la cesión al empleado de un vehículo contratado y sufragado por la empresa y en lo concerniente a adquisición o arrendamiento de equipos informáticos para ceder su uso a los empleados, corriendo con el gasto de la conexión a Internet.

En ambos casos, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se entiende que la empresa, al satisfacer estas retribuciones como contraprestación del trabajo de los empleados, está prestando servicios a título oneroso, ya que esas retribuciones en especie sustituyan a retribuciones dinerarias y, por consiguiente, ha de repercutir el impuesto.

Asimismo, el empleador podrá deducir las cuotas soportadas para la adquisición de esos bienes y servicios, aunque, naturalmente, habrá de estar en posesión de la correspondiente factura a su nombre y cumplir con el resto de requisitos.

Si, por ejemplo, el servicio de conexión a Internet del empleado estuviera contratado por éste y pagado por la empresa, no se consideraría que existe retribución en especie, sino dineraria.

La diferencia con la contestación sustituida está en la retribución en especie que se materializa por la cesión de vivienda al empleado, vivienda previamente alquilada por la empresa.

Si en la consulta anterior se interpretaba que el arrendamiento de la empresa estaba sujeto y no exento, lo mismo que la posterior cesión al empleado, ahora se considera que la cesión de la vivienda por parte de la empresa para su utilización por el trabajador está sujeta pero exenta.

Asimismo se recuerda que cuando se arrienda una vivienda a una entidad que no tiene la condición de empresario o profesional este servicio está exento, aunque se haga para su posterior cesión de uso a otras personas, ya que el destinatario está actuando como consumidor final.

D.G.T. Nº V1379-11, 30 de mayo de 2011

Imposibilidad de aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por las cantidades recibidas como consecuencia de un laudo arbitral.

Una entidad contabiliza un beneficio extraordinario, como resultado de la transmisión de un inmovilizado inmaterial, acogándose a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. El ingreso que originó el beneficio lo ha obtenido gracias a un laudo arbitral que declara extinguido un contrato por aplicación de una cláusula penal.

La Administración tributaria niega la deducción al entender que las rentas no provienen de la transmisión de ningún inmovilizado.

El Tribunal da la razón a la Inspección. La cantidad que percibe la sociedad no deriva de una transmisión onerosa del inmovilizado, sino que la misma se configuró contractualmente como un castigo o multa, siendo obvio que el componente de la sanción no va asociado a la transmisión onerosa de ningún activo.

T.E.A.C. Resolución Nº 808/2011, de 13 de abril de 2011

La entrega de una parcela por un Ayuntamiento se encuentra exenta del Impuesto General Indirecto Canario.

Un Ayuntamiento transmite al recurrente una parcela como parte del precio de una permuta acordado en un Convenio Urbanístico. El inmueble que se transmite por el Ente Local procede de las cesiones obligatorias previstas en la normativa del suelo.

El recurrente entiende que la operación se encuentra sujeta y no exenta al Impuesto, en virtud del contenido de la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos, que determinó que los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior venta de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción.

El Tribunal determina que es de aplicación el supuesto de exención, que regula la norma del Impuesto, que establece que están exentas las entregas de bienes realizadas por el Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales. La operación queda gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

T.E.A.C. Resolución Nº 01331/2009, de 8 de marzo de 2011

Fecha de una compraventa realizada a través de un contrato privado.

La Inspección levanta acta de disconformidad al no considerar acreditado por el recurrente una compraventa de un inmueble efectuada en el año 1986 mediante documento privado y elevada varios años después a escritura pública. En la vía judicial se confirma el criterio administrativo aunque sin motivar la decisión.

El recurrente entiende que la desestimación de su pretensión se funda en una interpretación del artículo 1227 del Código Civil, en virtud del cual solo puede acreditarse la fecha de los documentos privados cuando concurra cualquiera de las tres circunstancias siguientes: incorporación a un Registro Público, entrega a un funcionario o fallecimiento de alguno de los firmantes.

El Alto Tribunal determina que la fecha del contrato privado podrá ser fiscalmente fehaciente si es susceptible de prueba por algún medio alternativo a los contemplados en el citado artículo 1227, tal como el haber gestionado el cambio de titularidad del

inmueble en el catastro o, como ocurrió en el caso planteado, tener acreditada la nueva titularidad en los contratos de suministro eléctrico o de gas

Tribunal Supremo, Sentencia Nº 234/2006, de 3 de noviembre de 2010

Posibilidad de aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta cuando la propiedad se encuentra desmembrada en usufructo y nuda propiedad y los titulares de los derechos reales forman una unidad familiar.

La cuestión a determinar es si está conforme a Derecho la liquidación que practica la Administración Tributaria a un contribuyente cuando le minora la deducción por adquisición de vivienda habitual en un 50 por 100. Se motiva tal reducción porque ostenta el usufructo de la mitad de la vivienda, siendo de sus hijos la nuda propiedad.

En esta ocasión la desmembración del dominio no se produce por propia voluntad, sino como consecuencia del fallecimiento de uno de los cónyuges.

El Tribunal determina que, cuando la madre e hijos conviven y forman una unidad familiar y optan por tributar por la modalidad conjunta, el cónyuge supérstite tiene derecho a deducir el 100 por 100 por la adquisición de vivienda habitual, a pesar de que la propiedad se encuentre desmembrada.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencia Nº 415/2007 de 1 de diciembre de 2010.