COLECCIÓN DE PREGUNTAS Y RESPUESTAS RESPECTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES – EJERCICIO 2009

*(Fuente: **www.agenciatributaria.es**)*

CUESTIONES RELATIVAS A LAS DECLARACIONES

Pregunta: ¿Qué modelos de declaración existen para el ejercicio 2009?

Respuesta: Para la declaración del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) correspondiente a los periodos impositivos iniciados en el año 2009 existirá un único modelo de declaración: el modelo 200.

Además, para grupos fiscales existe un modelo específico de declaración: el modelo 220.

Por tanto, para la declaración del ejercicio 2009 no existen los modelos 201 (simplificado) y 225 (sociedades patrimoniales).

Pregunta: ¿Cómo se presenta la declaración del impuesto modelo 200?

Respuesta: Se presenta bien en modelo impreso, bien por vía telemática por Internet.

La presentación por Internet es obligatoria para las entidades que tengan la forma jurídica de SA o SL (NIFs que empiecen por las letras “A” ó “B”), así como para los sujetos pasivos que se califiquen como grandes empresas (adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades De Gestión de Grandes Empresas).

Novedad de este año es que también será obligatoria la presentación telemática obligatoria por Internet para todas aquellas entidades que deban presentar el formulario de datos adicionales a la declaración referente a las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias o a determinadas deducciones.

En el supuesto de presentación en papel, el modelo se puede presentar:

> En el modelo preimpreso distribuido por el Colegio de Huérfanos de Hacienda utilizando el sobre de envío que figura en el Anexo IV de la Orden HAC/1163/2004, de 14 de abril.
>
> Una declaración ajustada a los contenidos del modelo 200 que se genere exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Los datos impresos en estas declaraciones y en sus correspondientes documentos de ingreso o devolución prevalecerán sobre las alteraciones o correcciones manuales que pudieran contener, por lo que éstas no producirán efectos ante la Administración Tributaria.

Pregunta: Confección de la declaración.

Respuesta: Dejando a un lado el papel preimpreso del CHH, existen dos formas de confección de la declaración:

PADRE de sociedades 2009-modelo 200**:** Es el programa de ayuda a la declaración que sin necesidad de certificado electrónico se descarga de la página web de la AEAT. Dicho programa se instala en el ordenador de la entidad declarante y permite generar un fichero para la presentación de la declaración con las validaciones propias del programa. Si existiese una nueva versión más actualizada se avisará al momento de acceder al servidor de la AEAT.

Software comercial**:** Las entidades proveedoras de software también pueden generar el fichero de la declaración. Para ello la AEAT ha puesto a su disposición en internet las validaciones o especificaciones y el diseño de registro.

Una vez obtenido el fichero, por cualquiera de las dos formas anteriores, para su presentación se debe proceder como se indica en la pregunta siguiente.

Pregunta: Forma de presentación de la declaración confeccionada

Respuesta: Una vez generado el fichero de la declaración existen dos formas de presentación del mismo:

Telemáticamente**:** En la sede electrónica de la AEAT, dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es con certificado electrónico. Una vez haya sido presentada la declaración, se obtendrá una página de respuesta del servidor con un código seguro de verificación que sirve de justificante de la presentación. Mediante dicho código seguro de verificación se podrán obtener copias electrónicas de la declaración en formato PDF, para habilitar su impresión en papel.

En papel Impreso mediante el Servicio de Impresión de la AEAT: el Servidor de la AEAT dispondrá en internet de un servicio de impresión mediante el que se puede obtener la declaración en formato PDF. Este nuevo servicio sustituirá al módulo de impresión de campañas anteriores al año 2008. Las declaraciones correspondientes a titulares que estén obligados a su presentación telemática no podrán usar este servicio (ver nota al pie). En el resto de supuestos se obtendrá una declaración con dos ejemplares del documento de ingreso y devolución (DID), uno para el declarante y otro para la entidad colaboradora. Dicho DID tendrá un número de justificante que comenzará con un código (204 ó 205, según corresponda) distintos a los del modelo preimpreso del CHH. El contenido de estas declaraciones quedarán provisionalmente en el servidor de la AEAT a la espera de que sean confirmadas mediante la presentación del impreso correspondiente ante la entidad colaboradora. El contribuyente, una vez que ha presentado el impreso en la entidad colaboradora, recibe su copia así como su ejemplar del DID con el sello o "pique" de presentación.

En este último caso, el modo de proceder de las EECC y de la AEAT es el siguiente:

> La EECC graba el número de justificante en el fichero de autoliquidaciones del NPGT que transmite a la AEAT.
>
> La EECC no remite papel alguno a la AEAT porque se queda tan sólo con el ejemplar del DID validado (es decir como otra autoliquidación del NPGT).

Cuando llegue el numero de justificante con el fichero del NPGT a la AEAT se recuperan los datos de la declaración del fichero en el que se habían grabado provisionalmente, considerando la declaración como presentada.

En el supuesto de que estos impresos sean presentados en oficinas de la AEAT o por correo certificado (negativas, aplazamientos en papel, etc.) también se recuperarán los datos de la declaración del fichero en el que se habían grabado provisionalmente mediante el numero de justificante .

IMPORTANTE: Este formulario que se ha generado a través del servicio de impresión de la AEAT NO NECESITA ETIQUETAS, por lo que dicha impresión genera el código de barras de identificación con el NIF validado del declarante.

NOTA: Los contribuyentes obligados a dicha presentación telemática podrán usar el Servicio de Validación y Pruebas mediante el que podrán generar la declaración en PDF con la marca de agua "BORRADOR NO VÁLIDO PARA PRESENTACIÓN".

Pregunta: ¿Cómo se presenta la declaración en los supuestos en los que la misma se deba presentar conjuntamente al Estado y a la Administración Foral?

Respuesta:

1. Las declaraciones que se deban presentar ante la Administración del Estado por contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar una de estas dos formas de presentación:

a. Los modelos 200 y 220 aprobados por el Estado efectuando su presentación por vía telemática.

b. El modelo aprobado por la normativa foral correspondiente. En caso de presentar el modelo aprobado por la normativa foral, deberán utilizarse los documentos de ingreso o devolución que se aprueban en los Anexos I y II de la orden aprobatoria de los modelos estatales y que podrán obtenerse en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, dirección electrónica www.agenciatributaria.es. En este caso, los lugares de presentación serán los mismos que se establecen en el artículo 3 de la citada orden para los modelos de declaración del Estado.

2.- Para la obtención de las declaraciones que deban presentarse ante las Diputaciones Forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, los sujetos pasivos o contribuyentes podrán conectarse a la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es y, dentro del apartado “mis expedientes”, seleccionar la declaración presentada ante la Administración del Estado e imprimir un ejemplar de la misma, para su presentación ante las Diputaciones Forales del País Vasco y ante la Comunidad Foral de Navarra, utilizando como documento de ingreso o devolución el que corresponda de los aprobados por las Diputaciones Forales del País Vasco y por la Comunidad Foral de Navarra.

Pregunta: ¿Qué documentación debe presentar la entidad junto a la declaración? ¿Cómo se presenta dicha documentación?

Respuesta: Sin considerar la que se presenta a través del formulario, la documentación es la siguiente:

Fotocopia de la tarjeta del Número de Identificación Fiscal, en el caso de no disponer de etiquetas identificativas (sólo en caso de presentación de la declaración en papel del CHH).

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que incluyan en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes según lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberán presentar, además, los siguientes datos relativos a cada una de las entidades no residentes en territorio español:

1º Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

2º Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas) incluirán, en su caso, la memoria informativa a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Los sujetos pasivos o contribuyentes a quienes les haya sido aprobada una propuesta para la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, el informe a que hace referencia el artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Los sujetos pasivos a los que les resulte de aplicación lo establecido, bien en el artículo 15 o bien en el artículo 45, ambos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, presentarán la información prevista en dichos artículos.

Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizadas con cargo a dotaciones futuras a la reserva para inversiones en Canarias, conforme dispone el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La citada documentación en el caso de presentación en papel se introducirá en el sobre de envío correspondiente y, en el caso de presentación telemática se presentará a través del registro electrónico de la AEAT.

Cuando se haya 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 correspondiente a "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" (casilla 414 de la página 13 del modelo de declaración), el contribuyente, previamente a la presentación de la declaración, deberá describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III a orden aprobatoria de los modelos.

Asimismo, previamente a la presentación de la declaración, se solicitará, a través del citado formulario, información adicional cuando el importe de la deducción generada en el ejercicio (con independencia de que se aplique o quede pendiente para ejercicios futuros), sea igual o superior a 50.000 € en las siguientes deducciones:

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del ejercicio 2009 (artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades- casilla 040: Deducción art.42 L.I.S. 2009 de la página 16 del modelo de declaración): se deberán identificar los bienes transmitidos y los bienes en los que se materializa la inversión .

Deducción por inversiones para protección del medio ambiente correspondientes al ejercicio 2009 (casilla 792 de la página 17 del modelo de declaración): se deberán identificar las inversiones realizadas.

Deducción por gastos en investigación y desarrollo e innovación tecnológica correspondientes al ejercicio 2009 (casilla 798 de la página 17 del modelo de declaración): se deberán identificar las inversiones y gastos que originan el derecho a la deducción.

Deducción por empresas exportadoras correspondiente al ejercicio 2009 (casilla 813 de la página 17 del modelo de declaración): se identificarán las inversiones y gastos que originan el derecho a la deducción.

La presentación del citado formulario será efectuada por vía telemática a través del registro electrónico de la AEAT (dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es), para lo cual el declarante dentro de la opción de Impuestos, seleccionará la referida a los modelos correspondientes y procederá a rellenar el formulario e incorporar la documentación procediendo a su envío. El número de registro electrónico asignado en la presentación se hará constar en la página 18 del modelo de declaración.

Pregunta: ¿Existe posibilidad de domiciliar el pago del impuesto? ¿En qué consiste la domiciliación?

Respuesta: Los sujetos pasivos, contribuyentes o las sociedades dominantes o entidades cabeceras de grupos cuyo período impositivo haya finalizado el 31 de diciembre de 2009 y que efectúen la presentación telemática de la declaración podrán utilizar como medio de pago la domiciliación bancaria en la entidad de depósito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de Ahorro o Cooperativa de crédito), sita en territorio español en la que se encuentre abierta a su nombre la cuenta en la que se domicilia el pago.

La domiciliación bancaria del pago podrá realizarse desde el día 1 de julio hasta el 21 de julio de 2010, ambos inclusive.

La AEAT comunica la orden de domiciliación a la Entidad colaboradora señalada, la cual procede, en la fecha en que se le indique, que coincidirá con el último día de pago en periodo voluntario, a cargar en cuenta el importe domiciliado, ingresándolo en la cuenta restringida de colaboración en la recaudación de los tributos. Los pagos se entienden realizados en la fecha

de cargo en cuenta de las domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso realizado el que a tal efecto expida la entidad de depósito.

Las personas o entidades autorizadas a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas (colaboradores sociales) también pueden, por esta vía, dar traslado de las órdenes de domiciliación que previamente les hayan comunicado los terceros a los que representan.

Pregunta: ¿Cuáles son las condiciones para la presentación telemática de la declaración?

Respuesta: Son las siguientes:

El declarante deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (N.I.F.).

El declarante deberá tener instalado en el navegador un certificado electrónico X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, o cualquier otro certificado electrónico admitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Si la presentación telemática la realizara una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, será dicha persona o entidad autorizada quien deberá tener instalado en el navegador su certificado electrónico.

Se podrá descargar desde la dirección electrónica www.agenciatributaria.es programas que le permitirán cumplimentar los formularios ajustados al contenido de los modelos aprobados por esta orden que aparecerán en la pantalla del ordenador y, de este modo, obtener el fichero con la declaración a transmitir, o bien transmitir un fichero de las mismas características que el que se genera con la cumplimentación de los citados formularios.

Para realizar la presentación telemática de la declaración el sujeto pasivo, contribuyente o la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo podrá realizarlo a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es

Pregunta: ¿Cuál es el procedimiento de presentación telemática de una declaración sin ingreso?

Respuesta: Si el resultado de la declaración es a devolver, tanto con solicitud de devolución como con renuncia a la misma, así como si en el período impositivo no existe líquido a ingresar o a devolver, se procederá como sigue:

Primer paso**:** El declarante conectará con la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es y seleccionar, el concepto fiscal y el tipo de declaración a transmitir.

Segundo paso: A continuación, procederá a transmitir la correspondiente declaración con la firma electrónica generada al seleccionar el certificado de usuario X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, o cualquier otro certificado electrónico admitido por la AEAT. Si el presentador es una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, se requerirá una única firma, la correspondiente a su certificado.

Si la declaración es aceptada, la AEAT le devolverá en pantalla los datos del documento de ingreso o devolución, modelo 200, 220 ó 206 según corresponda, validado con un código seguro de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación.

En el supuesto de que la presentación fuese rechazada se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados. En este caso, se deberá proceder a subsanar los mismos con el programa de ayuda con el que se generó el fichero, o en los formularios de entrada, o repitiendo la presentación, si el error fuese originado por otro motivo.

El presentador deberá imprimir y conservar la declaración aceptada, así como el documento de ingreso o devolución debidamente validado con el correspondiente código seguro de verificación.

Pregunta: ¿Se puede presentar telemáticamente una declaración a ingresar con solicitud de aplazamiento o compensación o simple reconocimiento de deuda?

Respuesta: El procedimiento de transmisión telemática de las declaraciones con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, reconocimiento de deuda con solicitud de compensación o simple reconocimiento de deuda será el previsto para las declaraciones a ingresar con la particularidad de que el presentador, a través de la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, deberá obtener al inicio del proceso de presentación un número de referencia desde el registro electrónico (NRR).

Pregunta: ¿Se puede modificar una declaración de Sociedades ya presentada pero estando todavía dentro del plazo reglamentario de declaración?

Respuesta: La declaración de Sociedades tiene el carácter de autoliquidación.

En este sentido, el artículo 122 de la LGT señala que los contribuyentes pueden presentar autoliquidaciones complementarias dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, es decir, con carácter extemporáneo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Continúa el citado artículo señalando que las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

Por último, el mencionado artículo establece que, en los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de la LGT que señala que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con el procedimiento reglamentario regulado en los artículos 126 a 130 del RD 1065/2007, de 27 de julio, reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

. En conclusión:

Al contrario que lo previsto para declaraciones (p.e, las informativas) o comunicaciones (p..e. el ya derogado procedimiento de los no declarantes a través del modelo 104) , en donde sí cabe la posibilidad de declaraciones o comunicaciones sustitutivas, en las autoliquidaciones no existe la posibilidad de presentar autoliquidaciones sustitutivas ya que sólo se pueden presentar (en plazo reglamentario de declaración o con posterioridad al mismo, pero dentro del plazo de prescripción) , autoliquidaciones complementarias que impliquen un mayor ingreso o una menor devolución o compensación que la original.

Por tanto, si el contribuyente considera que la autoliquidación presentada ha perjudicado sus intereses debe acudir al procedimiento de rectificación de la autoliquidación.

Pregunta: ¿Cómo y cuándo se presenta la solicitud y cuáles son las grandes líneas del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones?

Respuesta: Las solicitudes se realizan mediante un escrito dirigido al órgano de gestión competente en el que aparte de la identificación del solicitante y la exposición de los , hechos y razones que la fundamentan, deberán constar los datos que permitan identificar la autoliquidación y, si como consecuencia de la rectificación se solicita una devolución, debe señalarse el medio elegido para realizar la misma. Asimismo, deberá acompañar la documentación en que se basa su solicitud y, en su caso, los justificantes del ingreso efectuado.

La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la autoliquidación y, sin perjuicio de la posible prescripción, antes de que la Administración tributaria haya practicado sobre la misma liquidación definitiva.

La solicitud no puede realizarse cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiere la autoliquidación presentada.

El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación; el plazo máximo para notificar la resolución es de 6 meses y hay silencio negativo; si se reconoce el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho, el importe de la misma y los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse.

Si, una vez presentada la solicitud, la Administración Tributaria inicia un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, éste finalizará con la notificación del inicio del procedimiento de comprobación o investigación.

Pregunta: ¿Qué ocurre si, dentro del plazo existente para domiciliar, me doy cuenta que la autoliquidación a ingresar ya presentada y domiciliada es incorrecta?

No cabe realizar otra nueva domiciliación y el modo de proceder depende de si de la autoliquidación que es correcta resulta una cantidad a ingresar mayor o menor que la ya presentada y domiciliada.

1- Si resulta una cantidad mayor a ingresar, se presentaría una autoliquidación complementaria: el importe diferencial a ingresar no podría ser nuevamente domiciliado sino que debería ser ingresado a través de la pasarela de pagos (de la AEAT o de la entidad colaboradora), ó a través de la obtención de un NRC. También cabría la posibilidad de solicitar aplazamiento, fraccionamiento compensación del importe diferencial o incluso reconocimiento de deuda.

2- Si resulta una cantidad a ingresar inferior, el contribuyente en todo caso debe instar la rectificación de la autoliquidación presentada.

En este segundo supuesto, el contribuyente tiene a su vez dos opciones, según que opte o no por revocar la orden de domiciliación efectuada.

a) El contribuyente no revoca la orden de domiciliación; en este caso, una vez efectuado el ingreso de la autoliquidación original mediante el correspondiente cargo en la cuenta señalada en la orden de domiciliación en la fecha del fin del plazo reglamentario de ingreso, si la administración tributaria posteriormente resuelve acordando la rectificación de la autoliquidación, se habrá producido un ingreso indebido por la diferencia que será devuelto junto con el correspondiente interés de demora.

b) El contribuyente puede revocar la domiciliación efectuada tal y como está regulado en la Orden EHA/ 1658/2009, de 12 de junio, reguladora de la domiciliación y que establece lo siguiente:

" Revocación de órdenes de domiciliación.–Podrán ser revocadas ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria aquellas domiciliaciones que hubieran sido ordenadas al tiempo de efectuar la presentación telemática de las autoliquidaciones, en los siguientes términos:

a) La revocación deberá instarse, en todo caso, por vía telemática a través de la Oficina Virtual de la dirección electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, empleando sistema de firma electrónica.

b) La revocación deberá producirse dentro del plazo para efectuar la presentación de autoliquidaciones con domiciliación del pago, salvo que la normativa reguladora de cada tributo establezca otro plazo diferente.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria mostrará en pantalla al presentador la información relativa a la aceptación o rechazo de la solicitud de revocación.

Si la solicitud de revocación resulta aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria confirmará este extremo en pantalla al solicitante, el cual deberá conservar el mensaje de aceptación, que servirá de justificación de la revocación efectuada.

Si la solicitud de revocación es rechazada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria mostrará en pantalla al solicitante las causas del rechazo, a los efectos de que, en su caso, proceda a la subsanación del mismo.

En caso de que la petición de revocación resulte aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria no dará curso posterior a la domiciliación, por lo que el obligado tributario podrá proceder al ingreso de la deuda a través de cualquiera de las Entidades de crédito que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. "

La ruta a seguir en la sede electrónica sería

Sede Electrónica< Inicio<Procedimientos, Servicios y Trámites (Información y Registro)<Otros servicios<Pago de impuestos<Pago de impuestos. Trámites<Anulación de cuenta de domiciliación

Se debe destacar que mediante la revocación de la domiciliación, lo que se anula es el medio de pago, pero no la autoliquidación original en sí misma, por lo que el contribuyente, respecto de la citada autoliquidación y en tanto no se resuelva a su favor la rectificación de la autoliquidación anulando la misma, deberá bien asegurar el ingreso de la deuda (pasarela de pagos, NRC) , bien solicitar aplazamiento, fraccionamiento, compensación o bien reconocer la deuda por imposibilidad de pago sin más.

Pregunta: ¿Cómo se debe proceder si el último día del plazo reglamentario existen dificultades técnicas para la transmisión telemática de la declaración de Sociedades?

Respuesta: Por parte de la AEAT se deberá señalar la zona del territorio afectada así como certificar la duración de la citada imposibilidad técnica de presentación

Hay que distinguir si se trata de autoliquidaciones a ingresar o de autoliquidaciones con solicitud de devolución o cuota cero.

Autoliquidaciones a ingresar

Cada una de las órdenes ministeriales que regula el modelo anual de declaración (La Orden EHA/1338/2010, de 13 de mayo, reguladora del modelo de Sociedades 2009 lo señala en su artículo 6.2), establece que, cuando se trata de declaraciones a ingresar, la transmisión telemática de la declaración deberá realizarse en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso resultante de la misma. No obstante lo anterior, en el caso de que existan dificultades técnicas que impidan efectuar la transmisión telemática de la declaración en la misma fecha del ingreso, podrá realizarse dicha transmisión telemática hasta el cuarto día hábil siguiente al del ingreso.

Por consiguiente, el contribuyente, antes de que acabe el plazo reglamentario de declaración, deberá cuantificar el importe a ingresar de la autoliquidación efectuando el ingreso del mismo. Esto lo puede realizar a través de la pasarela de pagos de su entidad colaboradora o bien dirigiéndose personalmente a la citada entidad y solicitando un número de referencia completo (NRC) con el importe a ingresar. Si se tratara de declaraciones a ingresar con solicitud de aplazamiento o solicitud de compensación, podrá presentar su solicitud en papel en el registro de cualquier oficina de la AEAT, en cualquier otro registro público o mediante correo certificado o bien, realizar el trámite por vía telemática dentro de los cuatro días siguientes a la finalización del plazo al tiempo de presentar la declaración. En ningún caso se presentará la solicitud de aplazamiento o compensación con posterioridad a la presentación de la declaración.

En uno u otro caso, dentro de los cuatro días siguientes a la finalización del plazo deberá presentarse la declaración completa por el registro telemático consignando el NRC suministrado en el supuesto de ingreso o bien con el número de referencia que se le asigne (NRR) en el supuesto de solicitud de aplazamiento, compensación o reconocimiento de deuda cuando este trámite se realice por vía telemática.

Autoliquidaciones a devolver o de cuota cero.

La imposibilidad técnica debidamente justificada de presentar por vía telemática la declaración el último día del plazo reglamentario por causas imputables a la AEAT debe considerarse como un supuesto de fuerza mayor de acuerdo con el artículo 179.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo que originará que la presentación telemática de la declaración fuera del plazo reglamentario y una vez que se hayan solventado las dificultades

técnicas no de lugar a ninguna infracción tributaria leve de las previstas en el artículo 198 de la citada Ley general Tributaria.

Pregunta: ¿Qué operaciones y con qué criterios se deben declarar y detallar en el apartado de la declaración correspondiente a Operaciones con personas o Entidades vinculadas (Pág. 20)?

Respuesta:
(NOTA: No se tiene en cuenta el proyecto de Real Decreto de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades- RIS que va a modificar la obligación de documentación de las operaciones vinculadas)

En este apartado del modelo de sociedades serán objeto de declaración aquellas operaciones vinculadas realizadas a partir de la entrada en vigor de los artículos del RIS en la materia (19 de febrero de 2009) y sobre las que exista obligación de documentación.

La obligación de documentación no es exigible en ningún caso en las siguientes operaciones:

Operaciones entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que hayan optado por el citado régimen especial.

Operaciones realizadas con sus miembros por las AIE y UTES.

Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores

Por consiguiente, en estos tres supuestos, no existirá obligación de documentación ni tampoco de consignar la información de las operaciones vinculadas en la declaración del impuesto.

En el modelo para 2009 aprobado se indica que, respecto del resto de operaciones, sólo se consignan en las distintas líneas de información de la página 20 del modelo aquéllas cuyo importe conjunto supere los 100.000 €, límite que no incluye el IVA y que se refieran al conjunto de las operaciones por persona o entidad vinculada del mismo tipo y con el mismo método de valoración. Los criterios de este cómputo son los siguientes:

Criterios de imputación y de suministro de información de las operaciones vinculadas (según el modelo de declaración)

En las operaciones que supongan gastos o ingresos se atenderá al criterio de devengo contable con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria del cobro o pago.

En las operaciones que no supongan gasto o ingreso se atenderá a la fecha de realización con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria derivada de las mismas.

En operaciones que se extienden a lo largo de varios ejercicios, si el valor de la operación supera los 100.000 € sólo debe declararse en la información adicional del ejercicio inicial en que se efectuó la operación.

En operaciones de prestaciones de servicio continuadas a lo largo del tiempo habrá que estar al valor de la operación en cada uno de los ejercicios.

El límite de los 100.000 € no incluye el IVA y se refiere al conjunto de operaciones por persona o entidad vinculada, del mismo tipo y con el mismo método de valoración.

En cada fila se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación si se ha utilizado el mismo método de valoración. Por consiguiente, se crearán registros distintos si se han realizado operaciones de distinto tipo o bien si, a pesar de ser operaciones del mismo tipo, se han utilizado métodos de valoración diferentes.

Pregunta: ¿Qué novedades hay en el apartado "Participaciones de la declarante en otras entidades" (página 2)?

Respuesta: En este apartado se solicita información respecto a determinados datos de las entidades participadas por la declarante (participaciones de importe igual o superior al 5% del capital o al 1% si se trata de valores cotizados en Bolsa) .

Además de los datos identificativos de la entidad participada (NIF, nombre o razón social, localización), se solicitan los siguientes:

Datos de la participada en los registros de la declarante.

Se solicita información sobre datos de la participación en los registros de la entidad declarante y, en concreto, además del porcentaje de participación y del valor nominal, se exige consignar el valor de la participación en los libros y los ingresos por dividendos percibidos en el ejercicio declarado. En el supuesto de participaciones en entidades fuera de la zona euro, los datos se expresarán en euros al tipo de cambio vigente en el último día del período impositivo.

NOTA: Deben incluirse también los datos correspondientes a dividendos de sociedades que a fin de ejercicio no cumplan el mínimo de participación (5% ó 1% si cotizan), pero que sí lo alcanzaban cuando se percibió el dividendo.

A. Correcciones valorativas por deterioro y cambios en el valor razonable

Se deberán consignar los siguientes datos siempre que se trate de participaciones en las que se haya tenido a lo largo del ejercicio un porcentaje de participación superior al 5 % del capital (o 1% en cotizadas) y cuyo valor nominal supere los 100.000 €, incluyendo en dicho cómputo las participaciones transmitidas en el ejercicio:

El importe de la variación o corrección de valor de las participaciones que, en el ámbito contable, haya sido de aplicación a la cuenta de pérdidas y ganancias, con su signo correspondiente(disminución o deterioro de valor con signo - y aumento de valor o reversión del deterioro con signo +) . En el supuesto de transmisiones, se consignará el importe correspondiente a la aplicación de los deterioros acumulados (signo +) o el importe de las correcciones positivas acumuladas (signo -) .

El importe de la corrección fiscal que proceda conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del art 12 del TRLIS y que se derive de la corrección valorativa del punto anterior. Si esta corrección fiscal es de aumento su importe tendrá (signo +) y si es de disminución (signo -).

El importe que representa el efecto de ambas correcciones señaladas en los puntos anteriores sobre la base imponible del impuesto sobre sociedades del período impositivo correspondiente, que es la suma algebraica de ambas correcciones.

El saldo de las correcciones fiscales que, con arreglo a lo previsto en el art 12.3 del TRLIS, por no haber sido integradas en la base imponible del período impositivo objeto de declaración

queden pendientes de integración en períodos impositivos futuros, con signo + si es de aumento o con signo – si es de disminución.

B. Datos adicionales de la participada

Los datos adicionales de la participada (Capital, Reservas, otras partidas del patrimonio neto con su signo + o - y resultados del último ejercicio con su signo + o -) sólo son exigibles si la entidad participada es extranjera y si el deterioro sufrido se determina en relación al patrimonio neto de la participada.

Pregunta: ¿Sobre qué estados contables se pide información (Págs. 3 a 11)?

Respuesta: Sin considerar los modelos específicos de entidades de crédito, aseguradoras, instituciones de inversión colectiva y Sociedades de Garantía Recíproca, la información se solicita de los siguientes estados contables:

Balance: Activo (Págs.3 y 4); Patrimonio Neto y Pasivo (Págs. 5 y 6)

Cuenta de Pérdidas y Ganancias (Págs. 7 y 8)

Estado de cambios en el Patrimonio Neto (Págs. 9 a 11)

El mayor o menor detalle de la información dependerá de cuál sea el modelo de cuentas anuales (normal, abreviado o Pymes) utilizado por el contribuyente, exigiéndose una mayor información en el modelo normal de cuentas.

Los estados contables de la declaración siguen la estructura básica de los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales aprobadas por la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, (BOE de 10 de febrero de 2009) con las diferencias señaladas en la pregunta 24 (?).

Pregunta: ¿Qué novedades hay en la cuenta de pérdidas y ganancias (Págs 7-8)?

Respuesta: La base imponible del impuesto sobre Sociedades se determina a partir del resultado contable del ejercicio, el cual se recoge en la cuenta de pérdidas y ganancias separando los ingresos y gastos imputables al mismo que se clasifican por naturaleza.

Debe destacarse la novedad del nuevo Plan General Contable que regula un modelo vertical de cuenta de pérdidas y ganancias, a diferencia del modelo de doble columna (debe y haber) anteriormente aplicable. Ello obliga a tener un especial cuidado en no olvidar consignar el signo matemático menos (-) en aquellas partidas que computen de forma negativa.

Otras novedades de interés consisten en la supresión del margen extraordinario y la separación en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias del resultado de las operaciones continuadas del originado por las operaciones o actividades interrumpidas, definidas estas últimas, con carácter general, como aquellas líneas de negocio o áreas geográficas significativas que la empresa bien ha enajenado o bien tiene previsto enajenar dentro de los doce meses siguientes

Pregunta: ¿Qué es el estado de cambios en el patrimonio neto (Págs 9 a 11)?

Respuesta: Constituye una destacada novedad del nuevo Plan General Contable que se compone de dos nuevos estados contables que se incorporan a las cuentas anuales: El estado de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio y el estado total de cambios en el patrimonio neto.

El estado de ingresos y gastos reconocidos recoge los ingresos y gastos devengados en el ejercicio y por diferencia el saldo global de los ingresos y gastos reconocidos, recogiendo por separado las transferencias que se hayan realizado durante el ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias conforme a los criterios fijados en las correspondientes normas de registro y valoración.

El estado total de cambios en el patrimonio neto contiene el conjunto de variaciones producidas en el patrimonio neto durante el ejercicio. Se incluirán por tanto, además del saldo de ingresos y gastos reconocidos, las demás variaciones en el patrimonio neto, entre las que se encuentran las que traigan su causa de las operaciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa, así como las reclasificaciones que puedan producirse en el patrimonio neto, como la derivada de la dotación de reservas en ejecución del acuerdo de distribución del resultado y los ajustes motivados por la subsanación de errores o cambios de criterio contable que, excepcionalmente, puedan producirse.

Pregunta: ¿Qué importes se trasladan a la casilla de Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (casilla 500 de la Pág. 12)?

Respuesta: Se trasladará a esta clave el importe que figure como resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en la clave [500] de la página 8 del modelo 200. En caso de resultado negativo, la cantidad que se consigne irá precedida del signo menos (-).

No obstante:

Si se trata de una entidad obligada a llevar su contabilidad de acuerdo con las normas del Banco de España, trasladará a esta clave el importe que figure como resultado del ejercicio en la clave [500] (página 28 del modelo 200). En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne irá precedida del signo menos (-).

Si la entidad declarante es una entidad aseguradora a la que sea de aplicación obligatoria el Plan de contabilidad aprobado por el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio trasladará a esta clave el importe que figure como resultado del ejercicio en la clave [500] (página 38 del modelo 200). En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne irá precedida del signo menos (-).

Si a la entidad declarante le es de aplicación la Circular 3/2008, de 11 de septiembre, y la Circular 11/2008, de 30 de diciembre, de la Comisión del Mercado de Valores, sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada de las instituciones de inversión colectiva, trasladará a esta clave el importe que figure como resultado del ejercicio en la clave [500] de la página 44 del modelo 200. En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne en dicha clave irá precedida del signo menos (-).

Si a la entidad declarante le es de aplicación la Orden EHA/1327/2009, de 26 de mayo, sobre normas especiales para la elaboración de la documentación y presentación de la información contable de las sociedades de garantía recíproca, trasladarán a esta clave el importe que figure como resultado del ejercicio en la clave [500] de la página 49 del modelo. En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne en dicha clave irá precedida del signo menos (-).

Pregunta: ¿Qué novedades hay en el apartado "Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" (páginas 12 y 13)?

Respuesta: En este apartado se ha efectuado una desagregación más completa de los diferentes ajustes extracontables que deben tenerse en cuenta para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Se ha procurado efectuar una relación sistemática siguiendo el orden que se contiene en el articulado de la Ley del Impuesto.

Las novedades más significativas de las correcciones al resultado de la cuenta de P y G respecto de la declaración de 2008 son las siguientes:

Casillas[309] (aumentos) y [310] (disminuciones).

Además de los supuestos de libertad de amortización recogidos en el art.11 apartado 2 letras a), b) y e) del TRLIS, también se recogen los ajustes que se produzcan como consecuencia de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo regulada en la disposición adicional undécima del TRLIS.

Casillas[359] (aumentos) y [360] (disminuciones**).**

Se modifica la denominación de las casillas por una más ajustada a la terminología contable. La anterior denominación : "recuperación del valor de elementos patrimoniales", se sustituye por la nueva de "reversión del deterioro del valor de elementos patrimoniales".

Nuevas casillas[250] (aumentos) y [251] (disminuciones).

Se consignan expresamente determinados ajustes de sociedades que realizan aportaciones o colaboran con entidades que gozan del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En concreto:

> La exención de las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones o aportaciones del art.17 de la citada Ley 49/2002.
>
> La deducción de los gastos realizados o cantidades satisfechas en las actividades que están dentro de un convenio de colaboración empresarial a que se refiere el art. 25 de la Ley 49/2002.

Nuevas casillas para reflejar los ajustes al resultado de la cuenta de P y G derivados del nuevo régimen fiscal de las sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (S.O.C.I.M.I), establecido por la Ley 11/2009, de 26 de octubre. En concreto:

> Casilla [503] (disminuciones).Régimen fiscal de S.O.C.I.M.I: rentas exentas (art. 9 Ley 11/2009**)**: recoge, para las entidades acogidas al régimen fiscal S.O.C.I.M.I , el importe de las rentas exentas a que tienen derecho en el período impositivo de declaración (art 9.1 de la Ley 11/2009).
>
> Casillas [504] (aumentos) y [505] (disminuciones).Integración de rentas socios de S.O.C.I.M.I (art.10 Ley 11/2009**)**: recoge determinados ajustes que deben realizar los socios de las S.O.C.I.M.I.

En concreto, respecto de los dividendos distribuidos con cargo a beneficios o reservas procedentes de rentas sujetas al tipo de gravamen del 18% (19% para períodos impositivos iniciados en 2010), los socios deberán incluir en la clave [504] el importe resultante de multiplicar la cuantía de los dividendos percibidos por la parte decimal del cociente 100/82 (100/81 para períodos iniciados en 2010)(art. 10.1.a. de la Ley 11/2009).

Asimismo, respecto de la **transmisión de participaciones** en el capital de entidades acogidas al régimen fiscal de las S.O.C.I.M.I, los socios efectuarán estos ajustes:

Por la parte de la plusvalía que se corresponda con beneficios no distribuidos generados por la sociedad participada durante todo el tiempo de tenencia de la participación transmitida

procedentes de rentas que estarían sujetas al 18% (19% en 2010) , deberán incluir en la casilla [504] el importe resultante de multiplicar esos beneficios por la parte decimal del cociente 100/82 (100/81 en 2010), conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del art. 10 de la Ley 11/2009.

En el supuesto de que en dicha transmisión se haya generado una pérdida y la participación se hubiese adquirido a una persona o entidad vinculada, se deberá incluir en la casilla [504] el importe de la renta exenta que obtuvo la vinculada en la transmisión de la participación (art. 10.2 a de la Ley 11/2009).

Casilla [517] Integración de bases por salida régimen S.O.C.I.M.I (art.12 Ley 11/2009)

Las sociedades que hubiesen estado tributando por el régimen especial S.O.C.I.M.I en el primer período impositivo en que hayan pasado a tributar por otro régimen distinto deberán consignar en la clave [517] de aumentos el importe de las bases imponibles que se correspondan con beneficios no distribuidos generados en períodos impositivos en los que fue de aplicación el régimen S.O.C.I.M.I que no se correspondan con rentas sujetas al tipo general de gravamen, siempre que dichos beneficios no se distribuyan en el plazo que establece el art. 6 de la Ley 11/2009.

Pregunta: ¿Existe alguna especialidad en la liquidación del impuesto en las entidades sometidas al régimen fiscal S.O.C.I.M.I?

Respuesta: Efectivamente, a la hora de efectuar la liquidación del impuesto en la página 13 del modelo se hace necesario, para este tipo de entidades, desglosar la base imponible en los siguientes apartados:

Casilla [520]: Parte de la BI del período impositivo que tributa al tipo general

Casilla [521]: Parte de la BI del período impositivo que tributa al tipo especial

Casilla [522]: Parte de la BI de períodos anteriores que tributa en este período al tipo especial.

Casilla [523]: Parte de la BI del período impositivo que no tributa en este período (beneficios no distribuidos).

De este modo, la casilla [552]:Base imponible, se calculará como la diferencia de la casilla [550]: Base imponible antes de la compensación de BI negativas menos la [547]: Compensación de BI negativas de períodos anteriores y deberá ser igual a la suma de las casillas [520], [521] y [523].

Pregunta: ¿Qué información se solicita en el apartado "Detalle de la compensación de bases imponibles negativas" (página 14 del modelo)?

Respuesta: En este apartado la entidad declarante (salvo que se trate de una sociedad cooperativa que efectuará la compensación de cuotas prevista en la página 20 en virtud de su régimen especial) detallará el importe de las bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del período impositivo objeto de declaración, distinguiendo el importe pendiente de aplicación al principio del mismo, lo aplicado en la presente declaración, en su caso, y el saldo pendiente de aplicar para períodos futuros, sin que deba incluirse el importe de la base imponible negativa que, en su caso, haya podido generarse en el período impositivo objeto de declaración.

Pregunta: ¿Qué información se solicita respecto a las deducciones por doble imposición (páginas 14 y 15 del modelo)?

Respuesta: En la página 14 se totalizan los importes consignados en estos apartados distinguiéndose entre las deducciones interna e internacional generadas en el ejercicio y las generadas en ejercicios anteriores (casillas 570, 571, 572 y 573).

En la página 15 se detalla la información relativa a las deducciones por doble imposición aplicadas en el ejercicio en dos tablas separadas, una para las deducciones por doble imposición interna 2002-2009 y otra para las deducciones por doble imposición internacional 2000-2009.

Con la finalidad de permitir efectuar mediante el programa de ayuda el cálculo de la deducción pendiente en 2009 que se hubiera generado en ejercicios anteriores en los que se hubiera tributado con un tipo impositivo distinto al que corresponda en 2009, se han añadido las siguientes casillas *"Tipo gravamen período generación", "Tipo gravamen 2009"* y *"2009 deducción pendiente"*, si bien éstas dos últimas serán autocalculadas por el programa de ayuda (excepto para las cooperativas fiscalmente protegidas), por lo que no se precisará su cumplimentación cuando se haga uso del programa de ayuda para la obtención de la declaración.

Novedad de este ejercicio es la incorporación de la fila correspondiente a las deducciones por doble imposición del propio ejercicio 2009 con el fin de consignar las deducciones pendientes de aplicar correspondientes a un período impositivo anterior, iniciado y finalizado en 2009 previamente al que ahora es objeto de declaración . Se trataría de un período partido (tipo 3) correspondiente a 2009.

Pregunta: ¿Qué novedades hay en el apartado de deducciones para incentivar determinadas actividades (página 17)?

Respuesta: En este apartado se han recogido la deducciones que, en base a la normativa vigente, son aplicables para 2009. Como novedades se añaden las siguientes:

Supresión de los apartados correspondientes a JJOO Pekín 2008, Expo Zaragoza 2008 y Año Jubilar Guadalupense 2007 e incorporación de las deducciones correspondientes a determinados eventos como Año Santo Xacobeo 2010, Caravaca Jubilar, Año Hernandiano en Orihuela, IX Centenario de Santo Domingo de la Calzada, Alzheimer Internacional, Programa de preparación deportistas JJOO Londres 2012, Centenario de la Costa Brava y Symposium 90 aniversario Salón Internacional Automóvil de Barcelona.

Además, continuando la línea del ejercicio anterior, en la información relativa a las deducciones aplicadas en 2009 que se hubieran generado en períodos anteriores, se ha suprimido el desglose relativo al diferimiento de dichas deducciones, que ahora se incluirá conjuntamente con el importe consignado en la fila correspondiente al período impositivo de que se trate, por lo que se logra simplificar el número de casillas de este apartado.

Pregunta: ¿Qué novedades hay en el apartado "Aplicación de resultados" (página 18)?

Respuesta: En este apartado, la entidad declarante consignará información sobre los resultados que son objeto de aplicación, tanto en lo relativo a su origen (claves [650], [651] y [652]) como al destino de los mismos (claves [654] a [665]).

Este apartado es común para todas las entidades declarantes del Impuesto sobre Sociedades, si bien, debido a las especialidades contables de determinadas entidades, determinadas casillas, debidamente señaladas en el modelo, únicamente podrán cumplimentarse por las cooperativas (casillas 655, 659 y 660), cajas de ahorro (casilla 658) o instituciones de inversión colectiva (casilla 662).

Novedad de este año es la desaparición de las casillas especiales correspondientes a entidades de crédito (casillas 657 y 661) y la de otros fines de las IICC (casilla 663), que se integrarán en las casillas de dividendos o de remanente y otros.

Pregunta: ¿Cómo se cumplimenta el apartado "Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)" de la página 18 del modelo 200?

Respuesta: En el mismo se suministra la información relativa al carácter permanente o temporario de las correcciones al resultado de la cuenta de P y G efectuadas en el ejercicio así como del saldo pendiente a fin de ejercicio de las correcciones temporarias y que dará lugar a aumentos o disminuciones en las cuentas de P y G futuras.

Esta información se relaciona en cuatro columnas que distinguen entre los aumentos y disminuciones que se corresponden con correcciones del ejercicio y , exclusivamente para las correcciones temporarias, el saldo pendiente existente a fin de ejercicio que dará lugar a aumentos o disminuciones futuras.

Dentro de las correcciones del ejercicio, el importe total de aumentos al resultado contable (casilla 417) y de disminuciones del mismo (casilla 418), que contiene la suma de los aumentos y disminuciones, respectivamente, relacionados en las casillas 303 a 416 del modelo (páginas 12 y 13) se desglosa en las filas correspondientes a correcciones permanentes, correcciones temporarias con origen en el ejercicio y correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores. Dentro de las correcciones temporarias, se solicita el desglose entre amortizaciones, deterioros de valor, pensiones, fondo de comercio y resto de correcciones.

Por último, también se solicita, en lo que respecta al saldo pendiente a fin de ejercicio de las correcciones temporarias no aplicadas , la distinción entre correcciones temporarias con origen en el ejercicio y con origen en ejercicios anteriores, con el mismo desglose indicado en el apartado anterior.

Pregunta: ¿Cómo se cumplimenta el apartado "Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)" de la página 18 del modelo 200?

Respuesta: En el mismo se suministra la información relativa al carácter permanente o temporario de las correcciones al resultado de la cuenta de P y G efectuadas en el ejercicio así como del saldo pendiente a fin de ejercicio de las correcciones temporarias y que dará lugar a aumentos o disminuciones en las cuentas de P y G futuras. Esta información se relaciona en cuatro columnas que distinguen entre los aumentos y disminuciones que se corresponden con correcciones del ejercicio y , exclusivamente para las correcciones temporarias, el saldo pendiente existente a fin de ejercicio que dará lugar a aumentos o disminuciones futuras.

Dentro de las correcciones del ejercicio, el importe total de aumentos al resultado contable (casilla 417) y de disminuciones del mismo (casilla 418), que contiene la suma de los aumentos y disminuciones, respectivamente, relacionados en las casillas 303 a 416 del modelo (páginas 12 y 13) se desglosa en las filas correspondientes a correcciones permanentes, correcciones temporarias con origen en el ejercicio y correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores. Dentro de las correcciones temporarias, se solicita el desglose entre amortizaciones, deterioros de valor, pensiones, fondo de comercio y resto de correcciones.

Por último, también se solicita, en lo que respecta al saldo pendiente a fin de ejercicio de las correcciones temporarias no aplicadas , la distinción entre correcciones temporarias con origen en el ejercicio y con origen en ejercicios anteriores, con el mismo desglose indicado en el apartado anterior.

Pregunta: ¿En qué consiste el apartado de presentación de documentación previa por registro electrónico?

Respuesta: La Orden EHA/1338/2009, de 13 de mayo, aprobatoria de los modelos de 2009 exige, con carácter previo a la presentación de la declaración, la presentación por vía telemática de un formulario en el que se deberá describir la naturaleza del ajuste realizado cuando se haya 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 correspondiente a "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" (casilla 414 de la página 13 del modelo de declaración.

Asimismo, previamente a la presentación de la declaración, se solicitará, a través del formulario telemático, información adicional cuando el importe de la deducción generada en el ejercicio (con independencia de que se aplique o quede pendiente para ejercicios futuros), sea igual o superior a 50.000 € en determinadas deducciones: a) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del ejercicio 2009; b) Deducción por inversiones para protección del medio ambiente correspondientes al ejercicio 2009; c) Deducción por gastos en investigación y desarrollo e innovación tecnológica correspondientes al ejercicio 2009; d) Deducción por empresas exportadoras correspondiente al ejercicio 2009.

La presentación del citado formulario será efectuada a través del registro electrónico de la AEAT (dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es), para lo cual el declarante dentro de la opción de Impuestos, seleccionará la referida a los modelos correspondientes y procederá a rellenar el formulario e incorporar la documentación procediendo a su envío.

En este apartado de la declaración se deberá consignar el número de registro electrónico suministrado por el sistema informático a la hora de realizar la presentación del formulario.

Pregunta: ¿Por qué desaparece para 2009 el apartado "Información adicional sobre los ajustes derivados de la primera aplicación (D.T. 26ª, 28ª y 29ª L.I.S.)" de la página 18 del modelo 200?

Respuesta: Con motivo de la primera aplicación del Plan General Contable se originaron ajustes extracontables que debieron relacionarse en apartado ad-hoc existente en el modelo de 2008.

Concretamente el total de los citados ajustes se consignaron en las casillas[505] (total aumentos) y [506] (total disminuciones)del modelo de 2008 que, junto con la disminución de la disposición transitoria vigésimo novena de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, originó el cálculo del saldo neto de ajustes de la disposición transitoria 28ª de la LIS y que se reflejaron en las casillas [507] ó [508] según resultara un saldo neto de aumentos o de disminuciones, respectivamente.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 1, inciso segundo, de la disposición transitoria vigésimo octava de la LIS se pudo optar por aplicar el citado saldo neto, recogido en una de las dos casillas anteriores, en el primer período iniciado a partir de 1 de enero de 2008 o, por partes iguales, en dicho período impositivo y en cada uno de los dos períodos impositivo inmediatos y posteriores a aquél. En consecuencia, en la declaración de 2008 se consignó en las casillas [415] ó [416] el importe del saldo neto integrado en el período impositivo 2008 y, en su caso, en la clave [509] ó [510] el importe del saldo pendiente de integración en períodos posteriores.

De esta forma, para el ejercicio 2009 tan sólo se pide información en las casillas [415] ó [416] de la página 13 del modelo del saldo neto de los ajustes de primera aplicación del PGC integrados en 2009 y que deberá ser coherente con la información que se declaró en el modelo de 2008 en las casillas [509] ó [510].

Pregunta: ¿Qué operaciones y con qué criterios se deben declarar y detallar en el apartado de la declaración correspondiente a Operaciones con personas o Entidades vinculadas (Pág. 20)?

Respuesta: (NOTA: No se tiene en cuenta el proyecto de Real Decreto de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades- RIS que va a modificar la obligación de documentación de las operaciones vinculadas)

En este apartado del modelo de sociedades serán objeto de declaración aquellas operaciones vinculadas realizadas a partir de la entrada en vigor de los artículos del RIS en la materia (19 de febrero de 2009) **y** sobre las que exista obligación de documentación.

La obligación de documentación no es exigible en ningún caso en las siguientes operaciones:

Operaciones entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que hayan optado por el citado régimen especial.

Operaciones realizadas con sus miembros por las AIE y UTES.

Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores

Por consiguiente, en estos tres supuestos, no existirá obligación de documentación ni tampoco de consignar la información de las operaciones vinculadas en la declaración del impuesto.

En el modelo para 2009 aprobado se indica que, respecto del resto de operaciones, sólo se consignan en las distintas líneas de información de la página 20 del modelo aquéllas cuyo importe conjunto supere los 100.000 €, límite que no incluye el IVA y que se refieran al conjunto de las operaciones por persona o entidad vinculada del mismo tipo y con el mismo método de valoración. Los criterios de este cómputo son los siguientes:

Criterios de imputación y de suministro de información de las operaciones vinculadas (según el modelo de declaración)

En las operaciones que supongan gastos o ingresos se atenderá al criterio de devengo contable con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria del cobro o pago.

En las operaciones que no supongan gasto o ingreso se atenderá a la fecha de realización con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria derivada de las mismas.

En operaciones que se extienden a lo largo de varios ejercicios, si el valor de la operación supera los 100.000 € sólo debe declararse en la información adicional del ejercicio inicial en que se efectuó la operación.

En operaciones de prestaciones de servicio continuadas a lo largo del tiempo habrá que estar al valor de la operación en cada uno de los ejercicios.

El límite de los 100.000 € no incluye el IVA y se refiere al conjunto de operaciones por persona o entidad vinculada, del mismo tipo y con el mismo método de valoración.

En cada fila se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación si se ha utilizado el mismo método de valoración. Por consiguiente, se crearán registros distintos si se han realizado

operaciones de distinto tipo o bien si, a pesar de ser operaciones del mismo tipo, se han utilizado métodos de valoración diferentes.

Pregunta: ¿Qué información debe ser objeto de detalle en el apartado de operaciones con entidades o personas vinculadas?

Respuesta:

Tipo de vinculación: según art. 16. 3 de la LIS apartados a) .....l)

Tipo de operación (todos los conceptos que se refieren a operaciones de ingreso pago indistintamente). Son los siguientes:

Adquisición/Transmisión de bienes tangibles (existencias, inmovilizados materiales, etc.)

Adquisición/Transmisión/Cesión de uso de intangibles: cánones y otros ingresos/pagos por utilización de tecnología, patentes, marcas, know-how, etc.

Adquisición/Transmisión de activos financieros representativos de fondos propios (excl. operaciones tipo 4)

Operaciones financieras de fondos propios: ampliaciones/reducciones de capital, aportaciones de socios para cancelación de pérdidas , etc. (excluidos dividendos)

Adquisición/Transmisión de derechos de crédito y activos financieros representativos de deuda (excluidas operaciones de tipo 6)

Operaciones financieras de deuda: constitución/amortización de créditos o préstamos, emisión/amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos intereses)

Servicios entre personas o entidades vinculadas (art. 16.5 LIS) (incluidos rendimientos actividades profesionales, artísticas, deportivas, etc.)

Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios (artº 16.6 LIS)

Alquileres y otros rendimientos por cesión de uso de inmuebles. No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones(plusvalías/minusvalías)

Rendimientos de activos financieros representativos de fondos propios (dividendos, etc.). No incluye rendimientos derivados de transmisiones o adquisiciones de estos activos financieros (plusvalías o minusvalías)

Intereses de créditos, préstamos y demás activos financieros representativos de deuda (obligaciones, bonos, etc.). No incluye rendimientos derivados de transmisiones/ adquisiciones de estos activos financieros (plusvalías o minusvalías)

Rendimientos del trabajo, pensiones y aportaciones a fondos de pensiones y a otros sistemas de capitalización o retribución diferida, entrega de acciones u opciones sobre las mismas, etc.

Otras operaciones.

Método de valoración (art.16.4 de la LIS)

Son los siguientes:

Método del precio libre comparable

Método del coste incrementado

Método del precio de reventa

Método de la distribución del resultado

Método del margen neto del conjunto de operaciones

Pregunta: Principales notas características de la cumplimentación del modelo 200 para Fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro.

Respuesta:

Caracteres de la página 1 del modelo de declaración que deberán de rellenar las fundaciones:

Si se trata de una entidad sin ánimo de lucro que reúna los requisitos para poder acogerse al régimen especial contemplado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, deberá de marcar una X en la casilla 001 de la página 1.

Si por el contrario, se trata de una entidad que no reúne los requisitos para acogerse al régimen previsto en la Ley 49/2002, pero si al régimen de exención parcial previsto en el artículo 9.3 del TRLIS, en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de el TRLIS, deberá de marcar una X en la casilla 002 de la página 1.

Principales ajustes de las correcciones al resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias:

Si se trata de una entidad sin ánimo de lucro que reúna los requisitos para poder acogerse al régimen especial contemplado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, efectuará los ajustes al resultado de la cuenta de P y G en las casillas 391 y 392 respectivamente, según se traten de aumentos o disminuciones al resultado..

Si por el contrario, se trata de una entidad que no reúne los requisitos para acogerse al régimen previsto en la Ley 49/2002, pero si al régimen de exención parcial previsto en el artículo 9.3 del TRLIS, en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de el TRLIS, efectuará los ajustes al resultado de la cuenta de P y G en las **casillas 389 y 390** respectivamente, según se traten de aumentos o disminuciones al resultado.

Casilla específica para entidades que aportan o colaboran a favor de entidades sin fines lucrativos.

Las casillas [250] ó [251] recogen expresamente determinados ajustes de sociedades que realizan aportaciones o colaboran con entidades que gozan del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002 tales como la exención de las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones o aportaciones del art.17 de la citada Ley 49/2002 o la deducción de los gastos realizados o cantidades satisfechas en las actividades que están dentro de un convenio de colaboración empresarial a que se refiere el art. 25 de la Ley 49/2002.

En relación con las deducciones en la cuota íntegra que pueden efectuar las sociedades que realicen donaciones a estas fundaciones:

> Si las donaciones se han realizado a favor de una entidad que reúna los requisitos para poder acogerse al régimen especial contemplado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la deducción en la cuota íntegra, deberá realizarse introduciendo el importe que corresponda en la casilla 565 de la página 14, *"deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002) (desglose en página 17)".*

> Por el contrario, las donaciones pueden haberse realizado a favor de una entidad que no reúna los requisitos para acogerse al régimen previsto en la Ley 49/2002, pero si al régimen de exención parcial previsto en el artículo 9.3 del TRLIS, en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de el TRLIS. En tal caso, en relación con los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que realicen donaciones o aportaciones en metálico a estas asociaciones sin ánimo de lucro, no declaradas de utilidad pública, el artículo 14.1.e) del TRLIS establece la no deducibilidad con carácter general de los donativos y liberalidades. En consecuencia, las donaciones en metálico realizadas a favor de estas asociaciones no tendrán la consideración de gasto deducible para determinar la base imponible de la entidad donante. Tampoco tendrán derecho a practicar deducciones en la cuota por las donaciones realizadas. (consulta vinculante de la DG de Tributos V1963-05)

Forma de presentación de la declaración

Al no tener NIFs que empiecen con las letras A o B, estas entidades, con carácter general, no estarán obligadas a presentar la declaración obligatoriamente por Internet.

Pregunta: Cuestiones sobre la cumplimentación del modelo 200 en entidades inactivas

Respuesta:

Caracteres de la página 1 del modelo de declaración

Deberán consignar la clave 026 "Entidad inactiva"

Deberán de cumplimentar obligatoriamente un estado de cuentas (N, A, P) tanto en balance y ECPN como en Pérdidas y Ganancias, todo ello en función de los parámetros de activo, importe neto de cifra de negocios y número medio de trabajadores señalados en la pregunta específica. Con carácter general tendrán los estados de Pymes (P)

Estados contables: Balance (activo - Patrimonio Neto y Pasivo)

En principio deberían de consignar algún contenido (aunque sea Capital con Resultados negativos de ejercicios anteriores). No obstante, si se deja con 0 o sin contenido (a blancos), se permite la presentación con mensaje de Advertencia.

Estados contables: Cuenta de pérdidas y ganancias

En principio, se bloquea cualquier cumplimentación al ser inactiva.

Estados contables: ECPN

Se permite dejarlo sin contenido

NOTA: Se obtiene la correspondiente impresión y envío en el fichero de las páginas correspondientes a los estados contables aunque las mismas carezcan de contenido.

Pregunta: ¿Cuál es la estructura general del modelo 200?

Respuesta:

Se mantiene en líneas generales la estructura de años anteriores adaptada a la nueva normativa, si bien, en este ejercicio se ha intentado conseguir una mejora de la estructura general de la información contenida en la declaración que, agrupada en función de las páginas del modelo, puede resumirse del siguiente modo:

- **Páginas 1 y 2:** Información general de la declaración, administradores y participaciones de entidades.
- **Páginas 3 a 11:** Estados contables (modelos normal, abreviado y PYMES)
- **Páginas 12 a 14:** Liquidación del impuesto.
- **Páginas 15 a 20:** Información de detalle y adicional a la declaración.
- **Páginas 20 a 24:** Regímenes especiales (Cooperativas, Navieras, Fusión, Escisión y Canje de valores, Agrupaciones de interés económico y UTES, Transparencia fiscal internacional y Tributación conjunta al Estado y a País Vasco o Navarra)
- **Páginas 25 a 52:** Estados contables de entidades de crédito, aseguradoras, instituciones de inversión colectiva y sociedades de garantía recíproca.

Pregunta: ¿Cómo afecta el nuevo Plan General Contable a la declaración del Impuesto sobre Sociedades?

Respuesta:

Los principales cambios en la declaración del Impuesto sobre Sociedades se introdujeron en la declaración del ejercicio anterior 2008 y tienen su origen en el nuevo marco contable que regula la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, la cual, en su disposición final primera autorizó al Gobierno para que mediante Real Decreto, aprobara el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias, al objeto de desarrollarlos aspectos contenidos en dicha Ley. El nuevo **Plan General de Contabilidad , se aprobó por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre**, y constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil.

Dicho Plan sustituye al anterior aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y es de **aplicación obligatoria** para todas las empresas cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de las especialidades que para las entidades financieras se establecen en su formativa contable específica.

La quinta parte del Plan General de Contabilidad, definiciones y relaciones contables no será de aplicación obligatoria, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de registro o valoración, que desarrollen lo previsto en la segunda parte relativa a normas de registro y valoración, o sirva para su interpretación y sin perjuicio del carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales.

En consideración a las especiales características de las pequeñas y medianas empresas el **Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre**, aprobó el **Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas** y los **criterios contables específicos para microempresas**. Este Plan General de Contabilidad de PYMES es de aplicación opcional para las empresas que, no quedando excluidas de su ámbito subjetivo, puedan formular sus cuentas anuales empleando los modelos abreviados de balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria. A estos efectos, deberán cumplir las condiciones establecidas en el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

Pregunta: ¿Qué modelos de cuentas anuales se han integrado en el modelo 200?

Respuesta:

En el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades se han **integrado los modelos de cuentas normales, abreviadas y PYMES de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto**. No se incluyen, por tanto, el estado de flujos de efectivo ni la memoria.

Además, las entidades sometidas a las normas de contabilidad del Banco de España, las entidades aseguradoras, las Instituciones de inversión colectiva y las sociedades de garantía recíproca disponen de modelos específicos e incluirán la información relativa a sus estados contables en las páginas 25 a 52 del modelo 200.

Pregunta: ¿Qué modelo de cuentas debe consignarse en la declaración?

Respuesta: En el apartado "Estados de cuentas" de la página 1 de la declaración se consignará el modelo de balance, estado de cambios en el patrimonio neto y cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda al declarante. No obstante las entidades sometidas a las normas de contabilidad del Banco de España, las entidades aseguradoras, las Instituciones de inversión colectiva y las sociedades de garantía recíproca no cumplimentarán este apartado ya que disponen de modelos específicos e incluirán la información relativa a sus estados contables en las páginas 25 a 52 del modelo 200.

Pregunta: ¿Cómo se integran los modelos de cuentas anuales en el modelo 200?

Respuesta:

En el modelo 200 **se ha instrumentado un sistema mixto o conjunto de cumplimentación que integra los modelos normal, abreviado y PYMES de estados contables. La pertenencia de cada una de las partidas a uno u otro modelo se señala al final del literal de las mismas constando entre paréntesis las iniciales N, A y/o P**, según corresponda a las partidas de los modelos de cuentas anuales normales, abreviadas o PYMES, respectivamente.

IMPORTANTE:
la utilización del programa de ayuda Sociedades 2009 simplifica notablemente la cumplimentación de este apartado ya que, para evitar errores y facilitar la cumplimentación, únicamente se podrán consignar datos en las claves del modelo de cuentas que corresponda al declarante y que previamente se haya seleccionado al inicio de la declaración.

Pregunta: ¿Qué modelos de cuentas deben presentarse para su depósito en el registro mercantil?

Respuesta:

La presentación en el Registro Mercantil competente de las cuentas anuales por parte de las sociedades mercantiles y demás entidades y empresarios que conforme a las disposiciones vigentes vengan obligados a dar publicidad a las mismas, así como las de quienes voluntariamente las presenten, deberán formularse en los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero (B.O.E. de 10 de febrero). Estos modelos no serán obligatorios para la presentación de las cuentas consolidadas ni las de aquellos empresarios que de acuerdo con la normativa específica que les es aplicable deban formular sus cuentas con arreglo a sus modelos.

Pregunta: ¿Quiénes no pueden utilizar los modelos de cuentas normal, abreviado y de Pymes (páginas 3 a 11 del modelo de declaración)?

Respuesta:

Las entidades sometidas a las normas de contabilidad del Banco de España, las entidades aseguradoras, las Instituciones de inversión colectiva y las sociedades de garantía recíproca no podrán utilizar los modelos normal abreviado y Pymes de cuentas anuales ya que disponen de modelos de cuentas específicos e incluirán la información relativa a sus estados contables en las páginas 25 a 52 del modelo 200.

Pregunta: ¿Con qué signo deben consignarse las partidas negativas en los estados contables del modelo 200?

Respuesta:

En general, en caso que se cumplimente una partida negativa del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado de cambios en el patrimonio neto, ésta se consignará precedida del signo matemático menos (-).

Pregunta: ¿Son iguales los modelos de cuentas anuales utilizados para su presentación en el Registro Mercantil y los que contiene el modelo 200?

Respuesta:

Existe una correspondencia muy estrecha entre ambos modelos. Las diferencias existentes consisten en que la declaración del Impuesto sobre Sociedades se ha considerado necesario efectuar un **desglose o desagregación de determinadas partidas que se relacionan a continuación:**

- **Diferencias del modelo 200 con el modelo normal de cuentas existente para la presentación en el registro mercantil**
    - En la cuenta de **pérdidas y ganancias:**
        - Ingresos accesorios y otros de gestión corriente (casilla 266) se desglosa en Ingresos por arrendamientos (casilla 267) y Resto (casilla 268).
        - En Gastos de personal (casilla 270) se incluyen Indemnizaciones (casilla 273), Seguridad Social a cargo de la empresa (casilla 274), Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación o prestación definida (casilla 275), Retribuciones mediante instrumentos de patrimonio (casilla 276) y Otros gastos sociales (casilla 277), y se suprime Cargas sociales.
        - Deterioro y pérdidas (casilla 288) se desglosa en Deterioros (casilla 289) y Reversión de deterioros (casilla 290).
        - Resultados por enajenaciones y otras (casilla 291) se desglosa en Beneficios (casilla 292) y Pérdidas (casilla 293).
        - Deterioros y pérdidas (casilla 314) se desglosa en Deterioros, empresas del grupo y asociadas a largo plazo (casilla 315), Deterioros, otras empresas (casilla 316), Reversión de deterioros, empresas del grupo y asociadas a largo plazo (casilla 317) y Reversión de deterioros, otras empresas (casilla 318).
        - Resultados por enajenaciones y otras (casilla 319) se desglosa en Beneficios, empresas del grupo y asociadas a largo plazo (casilla 320), Beneficios, otras empresas (casilla 321), Pérdidas, empresas del grupo y asociadas a largo plazo (casilla 322) y Pérdidas, otras empresas (casilla 323).

- **Diferencias respecto a los modelos de cuentas abreviados y PYMES para la presentación ante el registro mercantil**
    - **En el activo del balance:**
        - Inmovilizado intangible (casilla 102) se desglosa en Fondo de comercio (casilla 106) y Resto (casilla 110).
        - Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo (casilla 118) se desglosa en Instrumentos de patrimonio (casilla 119) y Resto (casilla 125).
        - Inversiones financieras a largo plazo (casilla 126) se desglosa en Instrumentos de patrimonio (casilla 127) y Resto (casilla 133).
        - Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo (casilla 160) se desglosa en Instrumentos de patrimonio (casilla 161) y Resto (casilla 167).

- Inversiones financieras a corto plazo (casilla 168) se desglosa en Instrumentos de patrimonio (casilla 169) y Resto (casilla 175).

- **En la cuenta de pérdidas y ganancias:**
  - Otros ingresos de explotación (casilla 265) se desglosa en Ingresos accesorios y Otros de gestión corriente (casilla 266) que, a su vez, se divide en Ingresos por arrendamientos (casilla 267) y Resto (casilla 268), y Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio (casilla 269).
  - En Gastos de personal (casilla 270), además de las ya indicadas en el apartado anterior comunes con el modelo normal, se incluye el desglose de Sueldos, salarios y asimilados (casilla 271) y Provisiones (casilla 278), excepto para Pymes.
  - En Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado (casilla 287) se distingue entre Deterioro y pérdidas (casilla 288) y Resultados por enajenaciones y otros (casilla 291), cada una de las cuales se divide a su vez de la forma indicada para el modelo normal.
  - En Ingresos financieros (casilla 297) se añade el desglose De participaciones en instrumentos de patrimonio (casilla 298) y De valores negociables y otros instrumentos financieros (casilla 301) que a su vez se dividen en Empresas del grupo y asociadas (casillas 299 y 302) y De terceros (casillas 300 y 303), respectivamente.
  - Gastos financieros (casilla 305) se desglosa en Por deudas con empresas del grupo y asociadas (casilla 306), Por deudas con terceros (casilla 307) y Por actualización de provisiones (casilla 308).
  - Novedad de la declaración de 2009 es que la casilla 327 “Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas” se exige no sólo en el modelo normal de cuentas sino también en los modelos abreviados y de Pymes.

Pregunta: ¿Qué son los caracteres de la declaración?

Respuesta:

Los caracteres de la declaración determinan la naturaleza de la entidad declarante. Los caracteres de la declaración que se marcan con "x" en la página 1 de la declaración, se han agrupado en tres bloques o conjuntos de caracteres con la finalidad de facilitar la cumplimentación del modelo. Éstos son los siguientes:

- Tipo de entidad
- Regímenes aplicables(si le es aplicable algún régimen especial del impuesto)
- Otros caracteres que predeterminan algunos aspectos de la declaración

Novedad de la declaración del ejercicio 2009 son los **nuevos caracteres 036** (sociedad de garantía recíproca) **y 056** (sociedad con tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo)

El señalar adecuadamente los caracteres de la declaración es primordial ya que va a condicionar en buena medida el resto de los apartados a cumplimentar en la declaración. Así por ejemplo:

- Si señala el carácter 024-entidad de crédito- va a tener que declarar los datos contables en un formato específico.
- Si se señala el carácter 006 - incentivos de empresas de reducida dimensión - van a ser aplicables una serie de incentivos fiscales y un tipo de gravamen reducido.
- Si se señala que la entidad es una sociedad dependiente de un grupo fiscal - clave 010 - no va estar obligada a liquidar el impuesto,....

En muchas ocasiones, el rechazo de la presentación se produce al haberse marcado caracteres incompatibles. Para la definición de los distintos caracteres de la declaración se aconseja acudir al Manual del Impuesto.

CORRECCIONES DE VALOR: AMORTIZACIONES.

Pregunta: Los activos sometidos a reversión, ¿se tienen que amortizar fiscalmente durante su vida útil o durante el periodo concesional si éste es menor?

Respuesta: En los activos sometidos a reversión, el límite anual máximo de amortización se calculará atendiendo al periodo concesional, si éste es menor que la vida útil.

NORMATIVA: Articulo 1 del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.

Pregunta: Los derechos de traspaso, calificados como inmovilizado intangible con vida útil definida, ¿deben amortizarse necesariamente en diez años?

Respuesta: En principio, el inmovilizado intangible con la vida útil definida, debe amortizarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.4 del TRLIS. No obstante, si la vida útil es inferior a diez años, el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración.

NORMATIVA: Artículo 1 del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre. Artículo 11.4 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: El arrendatario de un local de negocio realiza inversiones que no son separables del activo arrendado y que tienen la consideración de activo conforme al PGC, ¿cómo se imputa fiscalmente el gasto?

Respuesta: En la segunda parte del PGC, relativo a normas de registro y valoración, en las normas particulares sobre inmovilizado material se señala que en estos supuestos las inversiones se contabilizarán como inmovilizado material cuando cumplan la definición de activo, siendo la amortización en función de su vida útil, que será la duración del contrato del arrendamiento o cesión cuando sea inferior dicha duración a la vida económica del activo.

En cuanto que el artículo 10.3 del TRLIS remite al resultado contable con las correcciones previstas en el TRLIS, al tener la consideración la inversión de inmovilizado material, la amortización fiscal se realizará conforme a los métodos de amortización fiscalmente admisibles previstos en el artículo 11.1 del TRLIS.

NORMATIVA: Artículo 10.3 del TRLIS. Artículo 11.1 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: ¿Cómo se amortiza fiscalmente cada parte de elementos del inmovilizado material que tienen un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta? ¿Cómo opera en el sistema de amortización según tablas?

Respuesta: La norma de registro y valoración 2ª del Plan General de Contabilidad establece la amortización independiente de aquellas partes de un elemento del inmovilizado material con un coste significativo y una vida útil distinta de la del propio elemento.

En cuanto que por aplicación del artículo 10.3 del TRLIS la base imponible del impuesto sobre Sociedades toma como punto de partida el resultado contable determinado por las normas previstas en el Código de Comercio y demás normas de desarrollo, con las correcciones previstas en el TRLIS, se parte en principio de la amortización realizada correctamente conforme a las normas contables.

El artículo 11 del TRLIS se limita a establecer condiciones a la amortización contabilizada. En este caso concreto, será válida la depreciación que resulte de la aplicación de cualquiera de los métodos de amortización previstos en el artículo 11.1 del TRLIS.

En el caso de que se aplique el método de amortización según tablas, si éstas diferencian cada parte del elemento del inmovilizado material que se amortice independientemente, habrá de estarse a lo dispuesto en dichas tablas de amortización.

Si las tablas de amortización no diferencian cada parte del elemento, el posible exceso de amortización contable respecto al coeficiente máximo de amortización será deducible fiscalmente sólo si se justifica la depreciación.

NORMATIVA: Artículo 11.1 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.
Consulta Vinculante del DGT V1544-09, de 26 de junio de 2009.
Artículo 10.3 del TRLIS.

Pregunta: ¿Qué condiciones deben cumplirse para poder aplicar la libertad de amortización manteniendo el empleo, en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012?

Respuesta: Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012 podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril.

Pregunta: ¿A qué tipo de inversiones afecta la libertad de amortización con mantenimiento de empleo prevista en la disposición adicional undécima del TRLIS?

Respuesta: A inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas. Por inversiones en inmovilizado material e inversiones inmobiliarias ha de estarse a los elementos del activo fijo así definidos en el Plan General de Contabilidad. En cuanto a que sean nuevos, significa que no hayan sido puestos en condiciones de funcionamiento. Respecto a la afectación a actividades económicas, ha de estarse a lo dispuesto en los artículos 27 y 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dichos requisitos, de que estén afectos a actividades económicas y de que sean nuevos, se predican tanto de las inversiones en inmovilizado material como de las inversiones inmobiliarias.

Cumpliéndose los requisitos establecidos en la disposición adicional undécima del TRLIS, será aplicable la libertad de amortización con independencia de que los elementos objeto de la inversión estén localizados en el extranjero y de que haya personas que prestan sus servicios igualmente en el extranjero, siempre que estos sean empleados en los términos de la legislación laboral.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Artículos 27 y 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Consulta Vinculante de la D.G.T. V1388-09, de 15 de junio de 2009.

Pregunta: ¿Cómo se aplica el requisito de puesta a disposición de los activos, a los efectos de la aplicación de la libertad de amortización regulada en la disposición adicional 11ª del TRLIS?

Respuesta: Para poder aplicar el incentivo de libertad de amortización señalado es preciso, en primer lugar que los inmuebles sean nuevos, esto es, que no se hayan puesto en condiciones de funcionamiento para otra actividad anterior. Además, se exige que se pongan a disposición del sujeto pasivo dentro de los períodos impositivos iniciados en los años 2009, 2010, 2011 y 2012.

En relación a la fecha de puesta a disposición, los términos entrega y puesta a disposición empleados en la norma fiscal deben entenderse, conforme a su sentido jurídico, como la disponibilidad de la cosa objeto del contrato.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Consulta Vinculante de la D.G.T. V2061-09, de 17 de septiembre de 2009.

Pregunta: A efectos de determinar el gasto fiscalmente deducible de libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del TRLIS, ¿es precisa la contabilización del gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias?

Respuesta: No, la libertad de amortización, como señala la disposición adicional undécima, no condiciona la previa imputación contable para su deducibilidad fiscal, por lo que bastará el correspondiente ajuste negativo a efectos de determinar la base imponible del impuesto sin perjuicio de que, como establece el artículo 11.2 del TRLIS, las cantidades aplicadas a libertad de amortización incrementarán la base imponible del impuesto con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de aquélla.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril.

Pregunta: En el supuesto de una inversión en inmovilizado material (maquinaria) adquirido a través de un contrato de arrendamiento financiero, de los previstos en el artículo 115 del TRLIS ¿cuál es el importe que goza de libertad de amortización?

Respuesta: El valor de contado del bien, siempre que se ejercite la opción de compra y para aquellos sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa.

NORMATIVA: Artículo 115 del TRLIS. Disposición transitoria trigésima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril.

Pregunta: ¿Se puede aplicar la libertad de amortización a unos locales comerciales nuevos destinados al arrendamiento?

Respuesta: De la redacción de la disposición adicional 11ª del TRLIS se desprende claramente que las inversiones a las que, en su caso, puede resultar de aplicación la libertad de amortización son las realizadas, dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, en elementos que, con arreglo a su destino o finalidad en el seno de la empresa tengan la consideración de inmovilizado material o de inversión inmobiliaria y sean elementos nuevos que estén afectos a actividades económicas.

Por lo tanto, para que se pueda aplicar la libertad de amortización a los locales arrendados es preciso que los mismos queden afectos a una actividad económica, en este caso, el arrendamiento.

Para que el arrendamiento de inmuebles se realice como una actividad económica es preciso que concurran las circunstancias descritas en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006: que se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y que se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa encargada de la ordenación de la actividad.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Consulta Vinculante de la D.G.T. V2246-09, de 7 de octubre de 2009.

Pregunta: A efectos de aplicar la disposición adicional undécima del TRLIS, ¿debe tenerse en cuenta la jornada contratada del trabajador respecto de la jornada completa?

Respuesta: En cuanto al requisito del mantenimiento de empleo, la plantilla media total durante los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento debe mantenerse respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, entendiéndose por plantilla todos los trabajadores que prestan sus servicios en régimen de dependencia y por cuenta ajena de acuerdo con la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa, de acuerdo con lo establecido en el artículo 109 del TRLIS, para un régimen equivalente al establecido en la citada disposición adicional undécima.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Consulta Vinculante de la D.G.T. V0073-10, de 20 de enero de 2010.

Pregunta: A efectos de computar la plantilla media total, ¿deben considerarse incluidos los empleados que se encuentren en situación de baja temporal por maternidad, enfermedad o situaciones similares?

Respuesta: Para el cálculo del promedio de plantilla es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa. En consecuencia, se tendrán en cuenta tanto los trabajadores que formen parte de la plantilla fija de la empresa, como los contratados con carácter temporal, siempre que se trate de personas empleadas en los términos previstos por la legislación laboral, de igual forma que se establece en el artículo 109 del TRLIS sobre la aplicación de la libertad de amortización con creación de empleo en las empresas de reducida dimensión.

Por lo tanto, los empleados con baja temporal por maternidad, enfermedad o situaciones similares se computarán a la hora de determinar la plantilla media en cuanto tengan la consideración de empleados a efectos de la legislación laboral.
NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Consulta Vinculante de la D.G.T. V2805-09, de 21 de diciembre de 2009.

Pregunta: Compatibilidad de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, con la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y con la deducción por inversiones medioambientales.

Respuesta: Respecto a la compatibilidad, la libertad de amortización con mantenimiento de empleo, será compatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 del TRLIS), con la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (artículo 35 del TRLIS) y con la deducción por inversiones medioambientales (artículo 39 del TRLIS), al no establecerse incompatibilidad alguna al respecto.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Consulta Vinculante de la D.G.T. V0073-10, de 20 de enero de 2010.

Pregunta: ¿Cómo se aplica el incentivo fiscal de la libertad de amortización al inmovilizado en curso?

Respuesta: Respecto de la inversión en curso, la norma limita, para aquellas inversiones de duración superior a dos años, tanto encargadas a terceros como realizadas por el propio sujeto pasivo, el alcance de la libertad de amortización a la parte de la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, de forma que el ejercicio de esta libertad podrá ejercitarse una vez que la inversión esté finalizada y el activo entre en funcionamiento, momento en que se computará el requisito de mantenimiento de empleo.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Consulta Vinculante de la D.G.T. V2805-09, de 21 de diciembre de 2009.

Pregunta: ¿Se podría aplicar el incentivo fiscal de la libertad de amortización en el supuesto de una sociedad constituida en el año 2009, por tanto carente de plantilla media en los doce meses anteriores al inicio de su actividad pero siempre que la plantilla media en los veinticuatro meses siguientes sea de una persona o superior?

Respuesta: La disposición adicional undécima exige que la inversión vaya acompañada de un mantenimiento de la plantilla media de la empresa referida a los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, en relación a la plantilla media de los doce meses anteriores.

Si la entidad tiene previsto la contratación en régimen laboral común o especial de, al menos, una persona y la adquisición de determinados activos fijos materiales nuevos, el hecho de que la sociedad se constituya en el año 2009, no impide aplicar el incentivo fiscal de libertad de amortización en tanto en cuanto la plantilla media total de la empresa necesariamente será superior a la del año anterior.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Consulta Vinculante de la D.G.T. V2746-09, de 11 de diciembre de 2009.

Pregunta: ¿Están incluidos dentro de los elementos susceptibles de acogerse a la libertad de amortización los desarrollos y licencias de software que, conforme a las normas contables internacionales y la normativa española, se integran contablemente dentro del inmovilizado material?

Respuesta: El Plan General de Contabilidad define, dentro del subgrupo 21 Inmovilizado Material, las Instalaciones Técnicas, así: Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

En la medida en que nos encontremos ante sistemas informáticos contabilizados como inmovilizado material de acuerdo con la normativa contable, serán susceptible de acogerse a la libertad de amortización, si bien estas circunstancias son cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación Administrativa.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Consulta Vinculante de la D.G.T. V2805-09, de 21 de diciembre de 2009.

CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR DE ELEMENTOS PATRIMONIALES.

Pregunta: El régimen del ajuste negativo previsto en el artículo 12.3 del TRLIS, en sus párrafos cuarto a séptimo ¿es un régimen especial para las participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas, o es un régimen bien opcional bien simultáneo al previsto en el apartado primero del artículo 12.3 del TRLIS?

Respuesta: No es un régimen alternativo sino especial para determinar la corrección fiscal del valor de las participaciones tenidas en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, al margen del tratamiento contable de la dotación por la pérdida por deterioro.

NORMATIVA: Artículo 12.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: La limitación existente en orden a la corrección de los fondos propios de la entidad participada por el importe de los gastos fiscalmente no deducibles ¿es aplicable también a las participaciones en entidades que no sean sociedades del grupo, multigrupo y asociadas?

Respuesta: No, en este supuesto no rige la regla especial contenida en el artículo 12.3 en sus párrafos cuarto a séptimo, sino la regla general contenida en los apartados primero a tercero en los que no existe dicha precisión.

NORMATIVA: Artículo 12.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: A efectos de determinar la corrección de la diferencia de los fondos propios prevista en el artículo 12.3 del TRLIS, los gastos del ejercicio que no tienen la consideración de deducibles ¿son sólo los señalados en el artículo 14 del TRLIS o todos los que prevé el TRLIS?

Respuesta: Son todos los gastos no deducibles de acuerdo con el TRLIS, tanto los derivados de una diferencia de imputación temporaria, como, por ejemplo, un exceso de amortizaciones contables respecto a las fijadas por la norma fiscal, como las diferencias permanentes (las del artículo 14 del TRLIS).

NORMATIVA: Artículo 12.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Artículo 14 del TRLIS.

Pregunta: Los gastos no deducibles en un ejercicio que lo sean en un ejercicio posterior (diferencias temporarias por imputación temporal) ¿deben corregir los fondos propios de la entidad participada a efectos de determinar el importe de depreciación de la participación en una empresa del grupo, multigrupo o asociada, que es deducible aún cuando no exista gasto contable por deterioro?

Respuesta: Sí, los fondos propios deben corregirse incrementándose en el importe de los gastos no deducibles ya sean estos diferencias permanentes o temporarias.

NORMATIVA: Artículo 12.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: Una entidad contabiliza una provisión fiscalmente no deducible en el año 2009, que en cuanto al gasto fiscalmente no deducible, corrige el importe de los fondos propios a los efectos de determinar el ajuste negativo del artículo 12.3 del TRLIS. Si en 2010 revierte la provisión, y genera un incremento de los fondos propios ¿se corrigen éstos a efectos de no computar dicho incremento de fondos propios para determinar la corrección fiscal de la participada que es una sociedad de grupo, multigrupo o asociada?

Respuesta: El ingreso contable de la reversión de la provisión no debe incluirse en los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio 2010, a los efectos de calcular la diferencia entre fondos propios al inicio y cierre del ejercicio para determinar la corrección fiscal por deterioro.

NORMATIVA: Artículo 12.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Debe considerarse ingreso fiscal la recuperación del valor de los fondos propios al cierre del ejercicio sobre los fondos propios al inicio del ejercicio, en el caso de que, por aplicación del régimen especial previsto en el artículo 12.3 TRLIS, se hubiera deducido un importe por depreciación de la participación en empresa del grupo, multigrupo o asociada en un supuesto en el que no existió gasto contable por deterioro?

Respuesta: Aunque no exista ingreso contable, la recuperación del valor de los fondos propios al cierre del ejercicio sobre los fondos propios al inicio, correspondiente a la pérdida de valor que dio lugar a un importe deducible en la base imponible en el ejercicio anterior, de conformidad con lo dispuesto en el mencionado artículo 12.3, deberá integrarse en la base imponible con signo positivo.

NORMATIVA: Artículo 12.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: Las pérdidas por deterioro de un inmovilizado material ¿son fiscalmente deducibles?

Respuesta: Por cuanto la norma fiscal no señala nada, por aplicación del artículo 10.3 del TRLIS, se asume la norma contable, por lo que la correspondiente pérdida será fiscalmente deducible en cuanto se contabilice el gasto o el cargo de reservas, en los términos del artículo 19.3 del TRLIS, sin perjuicio de que la prueba del deterioro recaiga sobre el contribuyente.

NORMATIVA: Artículos 12, 10 y 19 del TRLIS.

Pregunta: ¿Qué requisitos deben cumplirse para que sea deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio?

Respuesta: Será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

NORMATIVA: Artículo 12.6 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: En el supuesto de que se minore el importe de un fondo de comercio por un deterioro de valor, el importe de la dotación a la reserva indisponible prevista en el artículo 213.4 del TRLSA se realizará sobre el valor originario del fondo de comercio, minorado en el deterioro. Ahora bien, el artículo 12.6 del TRLIS prevé la deducción fiscal, condicionada a que se realice una dotación de la reserva indisponible sobre el precio de adquisición originario del fondo de comercio. Si la entidad realiza una dotación contable inferior a la prevista en el artículo 12.6 del TRLIS, ¿cuál es el importe fiscalmente deducible?

Respuesta: El importe fiscalmente deducible será el de la dotación contable de la reserva indisponible, inferior al 5 por 100 del fondo de comercio originario. Si la entidad quiere deducirse fiscalmente el 5 por 100 del fondo de comercio originario, la dotación contable a la reserva indisponible debe realizarse por dicho importe.

NORMATIVA: Artículo 12.6 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Artículo 213.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

Pregunta: La norma fiscal ¿prevé algún requisito en orden al mantenimiento de las reservas indisponibles a que se refiere el artículo 12.6 del TRLIS?

Respuesta: No, y al aplicar como derecho supletorio las normas mercantiles, dicha reserva es disponible cuando desaparezca el fondo de comercio del activo del balance o, caso de reducciones del valor del fondo de comercio, en la medida que el importe de la reserva dotada exceda del valor contable del fondo de comercio.

NORMATIVA: Artículo 12.6 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Artículo 213.4 del TRLSA, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Artículo 7 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT)

Pregunta: Una entidad tiene la intención de adquirir a título oneroso determinadas marcas. ¿Serán fiscalmente deducibles las dotaciones a la amortización de las marcas que en su día practique la entidad?

Respuesta: Las marcas se califican como inmovilizado intangible con vida útil indefinida. Tratándose de una adquisición a título oneroso, y no formando parte de un grupo de sociedades las entidades adquirente y transmitente, serán deducibles, con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las marcas adquiridas sin que dicha deducción esté condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán el valor fiscal del inmovilizado.

NORMATIVA: Artículo 12.7 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: ¿El artículo 12.6 del TRLIS se refiere al fondo de comercio así definido en la norma contable, o puede aplicarse a cualquier otro activo intangible que surja como consecuencia de la aplicación de la nueva normativa contable?

Respuesta: El artículo 12.6 del TRLIS se refiere exclusivamente al fondo de comercio que tenga tal consideración en el ámbito contable, y no a otros activos intangibles que pudieran surgir por la nueva normativa contable.

NORMATIVA: Artículo 12.6 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Consulta Vinculante del DGT V1544-09, de 26 de junio de 2009.

Pregunta: Una entidad adquiere un fondo de comercio en el que se cumplen todos los requisitos exigidos por el artículo 12.6 del TRLIS a efectos de la deducción fiscal en la base imponible del impuesto de la veinteava parte del precio de adquisición del fondo de comercio adquirido en una transmisión onerosa. En el supuesto de que la entidad no practicase los correspondientes ajustes negativos en 2009, ¿podría en 2010 computar el ajuste negativo de 2009 más el correspondiente al periodo impositivo 2010?

Respuesta: El ajuste negativo previsto en el artículo 12.6 del TRLIS se configura como un ajuste estrictamente fiscal, independiente de lo establecido en la contabilidad, sin perjuicio de que lógicamente caso de producirse el ajuste se minore a los efectos exclusivamente fiscales, el valor del fondo de comercio. Por ello, y teniendo en cuenta que la propia norma configura a este ajuste negativo con un límite anual de la veinteava parte de su importe, no pueden acumularse defectos de ajustes negativos en los periodos siguientes, no siendo de aplicación a estos efectos lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS.

NORMATIVA: Artículos 12.6 y 19.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Una entidad adquiere un fondo de comercio en el que concurren los requisitos previstos en el artículo 12.6 del TRLIS por importe de 1.000 euros, realizando en el periodo impositivo 2008 un ajuste negativo de 50 euros. Si la entidad en 2009 sufre una pérdida por deterioro de 200 euros que contabiliza, ¿qué efectos fiscales tiene la citada pérdida en 2009?; ¿puede realizar la entidad un ajuste negativo en 2010 por 50 euros?

Respuesta: En cuanto que la norma fiscal no establece una regulación específica relacionada con la corrección valorativa por deterioro del fondo de comercio, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS, la corrección de valor será fiscalmente deducible con independencia de los requisitos previstos en el artículo 12.6 del TRLIS en la medida que se justifique dicha corrección valorativa conforme a la normativa contable sin que valga como justificación suficiente la mera anotación contable.

No obstante, en el supuesto de que previamente a la corrección contable el contribuyente hubiere practicado ajustes negativos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.6 del TRLIS, no será fiscalmente deducible el importe del deterioro contable equivalente a las cantidades deducidas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.6 del TRLIS.

En este caso, en cuanto que la entidad ya se practicó un ajuste negativo de 50 euros en 2008, y, en consecuencia disminuyó el valor del fondo de comercio a efectos fiscales en 50 euros, la pérdida por deterioro producida en 2009 por importe de 200 será deducible por 150 euros.

Respecto al periodo 2010, el importe del ajuste negativo de 50 será fiscalmente deducible, en cuanto que el importe de la deducción fiscal del fondo de comercio es la veinteava parte del coste originario, esto es, sin tener en cuenta la pérdida por deterioro no sujeta a reversión, sin perjuicio de que el valor fiscal del fondo de comercio a 31 de diciembre de 2010 sea de 750 euros (1.000 - 50 - 150 - 50).

NORMATIVA: Artículo 12.6 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio
Consulta Vinculante del DGT V1544-09, de 26 de junio de 2009. Artículo 10.3 del TRLIS.

Pregunta: Cuando una entidad ha amortizado contablemente en su integridad un fondo de comercio, ¿debe dotarse la reserva indisponible a efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 12.6 del TRLIS?

Respuesta: Si el fondo de comercio se encuentra totalmente amortizado, por aplicación de la normativa mercantil -en cuanto que el TRLIS nada establece al respecto, por lo que, conforme al artículo 7 de la Ley General Tributaria, dado el carácter supletorio de las disposiciones generales de Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común, ha de estarse a lo dispuesto en la normativa mercantil-, no será necesario dotar reserva indisponible alguna al no existir valor contable del mismo, a efectos de la aplicación del artículo 12.6 del TRLIS.

NORMATIVA: Artículo 12.6 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.
Consulta Vinculante del DGT V1544-09, de 26 de junio de 2009.Artículo 7 de la LGT.

Pregunta: La corrección valorativa por deterioro de valor del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, por aplicación de las normas contables, ¿es fiscalmente deducible? ¿o bien existe algún condicionante por aplicación del artículo 12.7 del TRLIS?

Respuesta: El artículo 12.7 del TRLIS no establece ninguna regulación específica relacionada con la corrección valorativa por deterioro del activo intangible de vida útil indefinida, por lo que por aplicación del artículo 10.3 del TRLIS dicha corrección de valor determinada conforme a la normativa mercantil será fiscalmente deducible.

No obstante, en cuanto que el artículo 12.7 del TRLIS, condicionado al cumplimiento de determinados requisitos, permite una deducción fiscal de la décima parte de su importe, como límite anual máximo, sin que la citada deducción esté condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, dichas cantidades deducidas minoran a efectos fiscales el valor del inmovilizado.

Por ello, no será fiscalmente deducible el importe del deterioro contable equivalente a las cantidades deducidas con anterioridad al deterioro contable.

NORMATIVA: Artículo 12.7 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.
Consulta Vinculante del DGT V1544-09, de 26 de junio de 2009. Artículo 10.3 del TRLIS.

Pregunta: La corrección valorativa por deterioro de valor del inmovilizado intangible de vida útil definida, por aplicación de las normas contables, ¿es fiscalmente deducible? ¿o bien existe algún condicionante por aplicación del artículo 11.4 del TRLIS?

Respuesta: El TRLIS no establece ninguna regulación específica relacionada con la corrección valorativa por deterioro del activo intangible de vida útil definida, por lo que por aplicación del artículo 10.3 del TRLIS dicha corrección de valor determinada conforme a la normativa mercantil será fiscalmente deducible.

NORMATIVA: Artículo 11.4 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.
Consulta Vinculante del DGT V1544-09, de 26 de junio de 2009.
Artículo 10.3 del TRLIS.

REGLAS DE VALORACIÓN: DE ELEMENTOS PATRIMONIALES Y OPERACIONES SOCIETARIAS.

Pregunta: La transmisión de acciones propias ¿genera renta positiva o negativa a efectos de determinar la base imponible del impuesto, caso de diferencia entre el importe de adquisición y transmisión a terceros?

Respuesta: No se genera renta positiva ni negativa derivada de la transmisión de acciones propias a efectos de determinar la base imponible, por cuanto la incidencia positiva o negativa no determina un resultado a computar en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino una simple variación del patrimonio neto de la entidad.

NORMATIVA: Artículo 10.3 del TRLIS. Artículo 15.1 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Norma de Valoración 9ª, Apartado 4 del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Pregunta: Los gastos derivados de transacciones con instrumentos de patrimonio propio, así como los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios y registradores, impresión de memorias, boletines y títulos, tributos, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación ¿son fiscalmente deducibles?

Respuesta: El PGC establece que estos gastos se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas. Dado que estos gastos cumplen la definición de gasto contable, son fiscalmente deducibles aun cuando no estén registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias, por cuanto su registro contra reservas se realiza en cumplimiento de una norma reglamentaria como es el PGC.

NORMATIVA: Artículo 19.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Norma de Valoración 9ª, Apartado 4 del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Pregunta: En los activos financieros calificados como disponibles para la venta, las variaciones, positivas o negativas, que se produzcan en el valor razonable ¿se ajustan fiscalmente a efectos de determinar la base imponible del impuesto?

Respuesta: No, dichas variaciones de valor, en cuanto no se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, no tienen efectos fiscales.

NORMATIVA: Artículo 15.1 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: ¿Puede una entidad considerar afecto a su actividad un vehículo?

Respuesta: El apartado 3 del artículo 10 del TRLIS, establece que en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

A estos efectos, de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad (PGC), el activo no corriente comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año. En este sentido, la cuestión fundamental que se plantea es el destino definitivo que recibirán los vehículos a adquirir. Así, en la medida en que los vehículos sean adquiridos por la entidad y se destinen al desarrollo de su actividad, habrán de integrarse en su inmovilizado material y valorarse, tanto contable como fiscalmente, por su precio de adquisición, siendo, por tanto, irrelevantes las características técnicas de los vehículos.

De esta forma, en cuanto los elementos estén afectos a la realización de la actividad de la entidad, lo cual deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho, todos aquellos gastos que se deriven de dicha afectación, tales como los de mantenimiento, reparaciones, suministros o amortizaciones, siempre que estén contabilizados, tendrían la consideración de deducibles en la determinación de la base imponible de la entidad.

NORMATIVA: Artículo 10.3 del TRLIS. Consulta Vinculante de la D.G.T. V0394-05, de 14 de marzo de 2005. Consulta Vinculante de la D.G.T. V0442-10, de 8 de marzo de 2010. Plan General de Contabilidad – Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Pregunta: ¿Cómo tributan en el Impuesto sobre Sociedades las subvenciones?

Respuesta: El artículo 10.3 del TRLIS establece que en el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable. El artículo 15.3 del TRLIS señala, por otra parte, que, a los efectos previstos en dicho precepto, no se consideran a las subvenciones como adquisiciones a título lucrativo.

En consecuencia, las subvenciones se incorporarán a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades conforme a lo establecido en el Código de Comercio y PGC de desarrollo, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

NORMATIVA: Artículo 10.3 y 15.3 del TRLIS.

Pregunta: Algunos de los socios tienen previsto realizar a una entidad diversas aportaciones en efectivo y en especie, en concepto de donaciones no reintegrables. ¿Han de tener dichas aportaciones la consideración de ingresos de carácter fiscal?

Respuesta: La norma de registro y valoración 18ª del PGC 2007 regula en el apartado 2 una regla especial señalando que las donaciones no reintegrables recibidas de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiendo registrarse directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de donación de que se trate.

Dicho importe, de conformidad con lo previsto en el apartado 15 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 6ª Balance, se mostrará en el epígrafe A-1.VI Otras aportaciones de socios. ...

Los socios, en sintonía con el criterio recogido en la consulta 7 del BOICAC nº 75 contabilizarán, con carácter general, un mayor valor de su participación salvo que no sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de dicha aportación, en cuyo caso debería registrarse como un gasto. En particular esto se entenderá que sucede cuando existiendo otros socios, los donantes realicen una aportación en términos proporcionales superior a la que correspondería por su participación efectiva. El exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales, es decir, un gasto para los socios donantes y un ingreso para la donataria;

Por tanto, partiendo de la presunción de que todos los socios realizan la donación en la misma proporción que sus participaciones en el capital de la entidad, tanto a efectos contables como fiscales para la entidad esa operación tendrá la consideración de aportaciones de los socios a los fondos propios de la entidad y, en consecuencia, no tiene la consideración de ingreso tanto a efectos contables como fiscales.

NORMATIVA: Artículo 10 del TRLIS. Norma de Valoración 18ª del PGC-Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Consulta Vinculante de la D.G.T. V2180-09, de 29 de septiembre de 2009.

REGLAS DE VALORACIÓN: OPERACIONES VINCULADAS. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN. GRUPOS.

Pregunta: En las operaciones entre sociedades vinculadas ¿son de aplicación las normas previstas en el artículo 16 del TRLIS sobre esta materia y, en concreto, lo previsto en el artículo 16.8 del TRLIS, conocido como el ajuste secundario?

Respuesta: Sí, son de aplicación las normas previstas en el artículo 16 TRLIS, incluyendo lo previsto en el artículo 16.8 TRLIS, y ello sin perjuicio de que en la determinación de la base imponible consolidada se realicen las eliminaciones por operaciones internas que procedan.

NORMATIVA: Artículo 16 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre y el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril.

Pregunta: ¿Cuáles son las obligaciones de documentación de una operación, vinculada fiscalmente, realizada a partir de la entrada en vigor del RD 1793/2008 en materia de obligaciones documentales de operaciones vinculadas?

Respuesta (*): Desde la fecha de aplicación efectiva de la normativa reglamentaria sobre obligaciones de documentación, esto es, respecto de las operaciones realizadas o en curso de realización a partir de 19 de febrero de 2009, resultan de aplicación las exigencias de documentación previstas en los artículos 18 a 20 del RIS, según proceda, con respecto a las obligaciones documentales relativas al propio obligado tributario y, en su caso, las relativas al grupo.
Se excluye de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo sea inferior a 8 millones de euros, cuando el importe total de las operaciones vinculadas realizadas por ellas en el ejercicio no supere 100.000 euros de valor de mercado.

No obstante, la exoneración de la obligación de documentación no se aplica, en ningún caso, a las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

(*) Respuesta de acuerdo con la normativa vigente a 1 de julio de 2010. No obstante, se informa que, actualmente, se encuentra en tramitación un Proyecto de Real Decreto en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, cuyo contenido se puede consultar en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda (www.meh.es)

NORMATIVA: Artículo 16.2 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre y el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Disposición adicional séptima.2 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. Disposición transitoria tercera del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre por el que se modifica el RIS. Artículos 18 a 20 del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.

Pregunta: ¿Se consideran satisfechas las obligaciones documentales en una operación vinculada, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, dando cumplimiento a las exigencias previstas en la normativa contable?

Respuesta (*): Aunque en buena parte pueda coincidir la información relativa a una operación vinculada que debe recoger la memoria en las cuentas anuales, con las exigencias documentales previstas en el RIS, se requiere dar satisfacción específica a lo previsto en los artículos 18 a 20 de dicho Reglamento, según proceda, con respecto a las obligaciones documentales relativas al propio obligado tributario y, en su caso, las relativas al grupo.

Debe tenerse asimismo presente que las normas previstas en el PGC, tanto en lo que se refiere a la calificación de las operaciones consideradas vinculadas, como a las técnicas a seguir para su valoración, pueden diferir de las previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

(*) Respuesta de acuerdo con la normativa vigente a 1 de julio de 2010. No obstante, se informa que, actualmente, se encuentra en tramitación un Proyecto de Real Decreto en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, cuyo contenido se puede consultar en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda (www.meh.es)

NORMATIVA: Artículo 16.2 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre y el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Artículos 18 a 20 del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre. Norma Nº 15 de Elaboración de las Cuentas Anuales, Punto 23 del Contenido de la Memoria y Punto 12 del Contenido de la Memoria Abreviada del PGC.

Pregunta: ¿Cuál es el régimen sancionador aplicable al régimen de operaciones vinculadas a partir de la entrada en vigor de las obligaciones documentales previstas en el RIS (19/02/2009)?

Respuesta (*): El previsto en el apartado 10 del artículo 16 del TRLIS, de suerte que se considera tipo infractor, tanto no aportar o aportar de forma inexacta, falsa o incompleta la documentación, como que el valor de mercado que se deduzca de la documentación no sea el que se refleje en la declaración.

Las sanciones aplicables dependen de:

- Si no hay que hacer corrección valorativa por la Administración:

    1.500 euros por dato omitido, falso o inexacto.

    15.000 por conjunto de datos.

La definición de dato y conjunto de datos se contiene en los artículos 19.3 y 20.4 del RIS.

En los supuestos de empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a 8 millones de euros a las que no resulte de aplicación la exoneración de documentación establecida en el apartado 2 del artículo 16 del TRLIS, la sanción tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantía siguientes: el 10% del importe conjunto de las operaciones realizadas en el período impositivo respecto de las que se hayan producido incumplimientos de la obligación o el 1% del importe neto de la cifra de negocios.

- Si hay corrección valorativa la sanción es del 15% del importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la que procedería aplicando el apartado anterior.

Esta sanción es incompatible con las reguladas en los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley General Tributaria.

(*) Respuesta de acuerdo con la normativa vigente a 1 de julio de 2010. No obstante, se informa que, actualmente, se encuentra en tramitación un Proyecto de Real Decreto en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, cuyo contenido se puede consultar en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda (www.meh.es)

NORMATIVA: Artículo 16.10 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre y el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Artículos 18 a 20 del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre. Artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT)

Pregunta: ¿Cuál es el concepto de grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio?

Respuesta: Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

NORMATIVA: Artículo 42 del Código de Comercio, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Una entidad que es dominante de un grupo fiscal (grupo A) es absorbida por otra dominante de un grupo fiscal (grupo B). ¿Qué efectos fiscales supone dicha absorción a efectos de lo establecido en el artículo 81 del TRLIS en orden a las eliminaciones pendientes de incorporar, bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicar del grupo A?

Respuesta: El artículo 81.1.a) del TRLIS señala que, como excepción a la regla general de incorporación de eliminaciones como consecuencia de la extinción del grupo, en cuanto que la dominante de un grupo fiscal fuera absorbida por una entidad (dominante o dependiente) de un grupo fiscal, y todas las sociedades dependientes del primitivo grupo se integrasen en el grupo fiscal de la absorbente, las eliminaciones pendientes de incorporar no se incorporan en la base imponible del último periodo en el que, en este caso, el grupo A, tributa en consolidación fiscal, sino que se incorporará en el grupo de la absorbente, grupo B, en la forma prevista con carácter general en el artículo 73 del TRLIS.

En consecuencia, no se integrarán en la base imponible del grupo fiscal A las eliminaciones pendientes de incorporar, sin perjuicio de que sí se den los demás efectos previstos en el artículo 81 del TRLIS, en orden a la asunción entre las entidades que integran el grupo fiscal A, en la proporción en que hubieran contribuido a las mismas, de las bases imponibles pendientes de compensación, de las deducciones pendientes de aplicar y de los pagos fraccionados.

NORMATIVA: Artículo 81 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Artículo 73 del TRLIS.

Pregunta: Transmisión de activo no amortizable de socio a sociedad, con participación del 100%. Una entidad (A) transmite a otra participada al 100 por 100 (entidad B) un terreno que forma parte de su inmovilizado por 1.000 euros, siendo su valor de mercado de 1.500. ¿Cuáles son las consecuencias fiscales en el impuesto derivadas de esta transmisión?

Respuesta: El artículo 16.1 del TRLIS establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, añadiendo el artículo 16.8 del TRLIS que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores, cuando la relación de vinculación se define en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda, la consideración de distribución de beneficios de entidades si dicha diferencia fuere a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportación de del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

En consecuencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.1 TRLIS, procedería practicar un ajuste positivo a la entidad A por importe de 500 (diferencia entre 1.500 de valor de mercado y 1.000 de valor convenido). Por otro lado, la entidad B que contabilizó el terreno por 1.000 practicará en el momento de su transmisión a terceros un ajuste negativo de 500, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 18 del TRLIS.

Adicionalmente, por aplicación del artículo 16.8 del TRLIS y 21 bis del RIS, como en este caso, la diferencia entre el valor convenido y el de mercado es a favor de la sociedad participada, la entidad B, por importe de 500 se entenderá producida en este caso, una aportación de fondos propios de A a B. Dicha aportación de fondos recibida por B no se integra en la base imponible del impuesto, y para la entidad A supone incrementar, a efectos fiscales, el valor de la participación que tiene respecto de la entidad participada B.

NORMATIVA : Artículos 16.1 y 16.8 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre. Artículo 21 bis del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre. Artículo 18 del TRLIS.

Pregunta: Una entidad (A) transmite a su matriz entidad B (participa en el 100 por 100 de A) un terreno que forma parte de su inmovilizado por 1.000 euros, siendo su valor de mercado de 1.500. ¿Cuáles son las consecuencias fiscales en el impuesto derivadas de esta transmisión?

Respuesta: El artículo 16.1 del TRLIS establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, añadiendo el artículo 16.8 del TRLIS que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores, cuando la relación de vinculación se define en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda, la consideración de distribución de beneficios de entidades si dicha diferencia fuere a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportación del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

En consecuencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.1 TRLIS, procedería practicar un ajuste positivo a la entidad A por importe de 500 (diferencia entre 1.500 de valor de mercado y 1.000 de valor convenido. Por otro lado, la entidad B que contabilizó el terreno por 1.000 practicará en el momento de su transmisión a terceros un ajuste negativo de 500, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 18 del TRLIS.

Adicionalmente, por aplicación del artículo 16.8 del TRLIS y 21 bis del Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio, como en este caso la diferencia entre el valor convenido y el de mercado es a favor del socio, la entidad B, por importe de 500 se entenderá producido en este caso, un dividendo a favor de la entidad B. Este dividendo, en cuanto que el porcentaje de participación es al menos del 5 por 100, y cumpliendo el resto de los requisitos previstos en el artículo 30 del TRLIS, tendrá derecho a la deducción por doble imposición de dividendos.

NORMATIVA: Artículos 16.1 y 16.8 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre. Artículo 21 bis del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre. Artículo 30 del TRLIS. Artículo 18 del TRLIS.

Pregunta: Una entidad (A) transmite a otra participada al 80 por 100 (entidad B) una maquinaria (amortización 10 por 100 anual) por importe de 1.000 siendo su valor de mercado de 1.200. ¿Cuáles son las consecuencias fiscales en el impuesto derivadas de esta transmisión?

Respuesta: El artículo 16.1 del TRLIS establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, añadiendo el artículo 16.8 del TRLIS que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores, cuando la relación de vinculación se define en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda, la consideración de distribución de beneficios de entidades si dicha diferencia fuere a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportación del socio o partícipe a los fondos propios, si la diferencia fuese a favor de la entidad .

El artículo 21 bis del RIS establece que en el supuesto de que la diferencia fuera a favor de la entidad participada, la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad (la entidad B en este caso), y de liberalidad para el socio o partícipe.

En consecuencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.1 TRLIS, procedería practicar un ajuste positivo a la entidad A por importe de 200 (diferencia entre 1.200 de valor de mercado y 1.000 de valor convenido). Por otro lado, la entidad B que contabilizó la maquinaria por 1.000 practicará sobre el diferencial de 200, en el momento de su amortización, los ajustes negativos al ritmo de la amortización (10 por 100 sobre 200 anual), o el remanente si lo hubiere, en el momento de su transmisión, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 18 del TRLIS.

Adicionalmente, por aplicación del artículo 16.8 del TRLIS y 21 bis del RIS, como en este caso la diferencia entre el valor convenido y el de mercado es a favor de la sociedad participada, la entidad B, por importe de 200 se entenderá producida en este caso, una aportación de fondos propios de A a B por importe de 160 (80 % de 200). Dicha aportación de fondos de 160 recibida por B no se integra en la base imponible del impuesto, y para la entidad A supone incrementar, a efectos fiscales, el valor de la participación que tiene respecto de la entidad participada B.

Respecto al 20 por 100 de 200, esto es, el porcentaje de terceros, será una renta de 40 para la entidad B y una liberalidad para la entidad A.

NORMATIVA: Artículos 16.1 y 16.8 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre. Artículo 21 bis del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre. Artículo 18 del TRLIS.

Pregunta: Una entidad (A) transmite a su matriz entidad B (participa en el 80 por 100 de A) un terreno que forma parte de su inmovilizado por 1.000 euros, siendo su valor de mercado de 1.400. ¿Cuáles son las consecuencias fiscales en el impuesto derivadas de esta transmisión?

Respuesta: El artículo 16.1 del TRLIS establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, añadiendo el artículo 16.8 del TRLIS que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores, cuando la relación de vinculación se define en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda, la consideración de distribución de beneficios de entidades si dicha diferencia fuere a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportación del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

El artículo 21 bis del RIS establece que en el supuesto de que la diferencia fuera a favor del socio, la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de retribución de los fondos propios para la entidad (la entidad A en este caso), y de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio o partícipe, para el socio o partícipe (entidad B).

En consecuencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.1 TRLIS, procedería practicar un ajuste positivo a la entidad A por importe de 400 (diferencia entre 1.400 de valor de mercado y 1.000 de valor convenido). Por otro lado, la entidad B que contabilizó el terreno por 1.000 practicará en el momento de su transmisión a terceros un ajuste negativo de 400, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 18 del TRLIS.

Adicionalmente, por aplicación del artículo 16.8 del TRLIS y 21 bis del RIS, como en este caso la diferencia entre el valor convenido y el de mercado es a favor del socio, la entidad B, por importe de 320 (80 % de 400) se entenderá producido en este caso, un dividendo a favor de la entidad B. Este dividendo, en cuanto que el porcentaje de participación es al menos del 5 por 100, y cumpliendo el resto de los requisitos previstos en el artículo 30 del TRLIS, tendrá derecho a la deducción por doble imposición de dividendos.

Respecto del resto, 80 (20 % de 400), se entenderá producida por dicho importe una retribución de fondos propios de A a B, y una utilidad o contraprestación por el mismo importe de 80 en la entidad B.

NORMATIVA: Artículos 16.1 y 16.8 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre. Artículo 21 bis del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre. Artículo 30 del TRLIS. Artículo 18 del TRLIS.

Pregunta: El requisito de mantenimiento de empleo a que se refiere la disposición adicional undécima del TRLIS, referente a la libertad de amortización con mantenimiento de empleo, caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, ¿se refiere al grupo o a las entidades que lo forman individualmente consideradas?

Respuesta: La base imponible del grupo fiscal se determina, entre otros componentes, mediante la suma de bases imponibles, positivas y negativas, de las entidades que forman parte del grupo.

La libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del TRLIS, sólo se puede realizar a nivel individual, por lo que determinada la base imponible individual de cada entidad del grupo fiscal, se convierte en un componente más de la base imponible consolidada.

Por ello, la aplicación y cumplimiento de los requisitos exigidos en la disposición adicional undécima del TRLIS se realiza a nivel individual, incluido el requisito de mantenimiento de empleo.

NORMATIVA: Disposición adicional undécima del TRLIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril.Artículo 71 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Consulta Vinculante de la D.G.T. V1544-09, de 26 de junio de 2009.

BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES.

Pregunta: ¿Qué bonificación tienen las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos de contenido homogéneo o editados conjuntamente con aquellos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico?

Respuesta: Tendrá una bonificación del 62% (50% para los iniciados a partir de 1.1.2010, 38% para los iniciados a partir de 1.1.2011, 25% para los iniciados a partir de 1.1.2012 y 13% para los iniciados a partir de 1.1.2013) la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de dicha actividad exportadora, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1.1.2014, queda derogada esta bonificación.

NORMATIVA: Artículo 34 del TRLIS. Disposición adicional novena del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿Cuáles son los porcentajes de deducción aplicables a los gastos efectuados por actividades de investigación y desarrollo?

Respuesta: En general, el 25% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42% sobre el exceso respecto de ésta.
Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, se practicará una deducción adicional del 17% del importe de los gastos de personal de la entidad correspondiente a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

NORMATIVA: Artículo 35 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Artículo 2 del Real Decreto-ley 3 / 2009, de 27 de marzo.

Pregunta: ¿Qué deducción puede practicarse sobre las inversiones afectas exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo?

Respuesta: Podrá practicarse una deducción del 8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

NORMATIVA: Artículo 35 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Artículo 2 del Real Decreto-ley 3 / 2009, de 27 de marzo.

Pregunta: ¿Cuál es el porcentaje de deducción aplicable a los gastos efectuados por los conceptos que integran la base de deducción por actividades de innovación tecnológica?

Respuesta: El porcentaje de deducción aplicable será 8% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

NORMATIVA: Artículo 35 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Artículo 2 del Real Decreto-ley 3 / 2009, de 27 de marzo.

Pregunta: ¿Cuál es la base de la deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica?

Respuesta: La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

1. Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.

2. Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

3. Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros.

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

NORMATIVA: Artículo 35 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Artículo 2 del Real Decreto-ley 3 / 2009, de 27 de marzo.

Pregunta: ¿Tienen la consideración de gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, a efectos de la deducción en la cuota íntegra, los realizados por el sujeto pasivo en el extranjero?

Respuesta: Los gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, correspondientes a actividades realizadas en el exterior, también gozarán de la deducción siempre y cuando correspondan a actividades efectuadas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

NORMATIVA: Artículo 35 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Artículo 2 del Real Decreto-ley 3 / 2009, de 27 de marzo.

Pregunta: ¿Tiene derecho a la deducción en la cuota íntegra por actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica un sujeto pasivo que contrata su realización a terceros?

Respuesta: Sí, tendrán derecho a la deducción por actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

NORMATIVA: Artículo 35 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Artículo 2 del Real Decreto-ley 3 / 2009, de 27 de marzo.

Pregunta: Cuál es el porcentaje de deducción aplicable a las inversiones y gastos realizados en actividades de exportación por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que tienen derecho a una deducción en la cuota íntegra por este concepto?

Respuesta: La realización de actividades de exportación dará derecho a una deducción en la cuota íntegra del 6% (3% para los iniciados a partir de 1.1.2010) del importe de las inversiones y gastos que se realicen por este concepto.

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

NORMATIVA: Artículo 37 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿Cuál es el porcentaje de deducción aplicable a las inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que tienen derecho a una deducción en la cuota íntegra por este concepto?

Respuesta: Tienen derecho a una deducción del 10% (8% para los iniciados en 2010, 6% para los iniciados en 2011, 4% para los iniciados en 2012 y 2% para los iniciados en 2013) del importe de las inversiones y gastos que se realicen por este concepto.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2014, queda derogada esta deducción.

NORMATIVA: Artículo 38.1 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿A qué deducción tendrá derecho el coproductor financiero que partícipe en una producción española de largometraje cinematográfico?

Respuesta: El coproductor financiero que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción del 5% de la inversión que financie, con el límite del 5% de la renta del período derivada de dichas inversiones.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2012, queda derogada esta deducción.

NORMATIVA: Artículo 38.2 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre.

Pregunta: ¿Sobre qué inversiones podrá aplicar el productor la deducción por inversiones en producciones cinematográficas?

Respuesta: Únicamente sobre las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción seriada.

El porcentaje a aplicar será del 18%.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2012, queda derogada esta deducción.

NORMATIVA: Artículo 38.2 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre.

Pregunta: ¿Cuál es la deducción prevista para las inversiones en la edición de libros?

Respuesta: Las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 4% (3% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2010, 2% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2011 y 1% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2013) de las inversiones efectuadas por este concepto.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2014, queda derogada esta deducción.

NORMATIVA: Artículo 38.3 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿A cuánto asciende la deducción por las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera?

Respuesta: Las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 4% (2% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2010) del importe de dichas inversiones.

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

NORMATIVA: Artículo 38.4 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿Qué deducción puede aplicarse sobre las plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas incorporados a vehículos de transporte público de viajeros por carretera?

Respuesta: Las inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 4% (2% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2010)del importe de dichas inversiones.

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

NORMATIVA: Artículo 38.5 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿Qué deducción se aplica por las inversiones y gastos en locales homologados para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad?

Respuesta: Las inversiones y gastos en guarderías para hijos de trabajadores, que cumplan los requisitos establecidos en la normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 4% (2% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2010) del importe de dichas inversiones y gastos.

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

NORMATIVA: Artículo 38.6 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿Qué deducción se aplicará a las inversiones en instalaciones para proteger el medio ambiente?

Respuesta: Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, tanto para evitar la contaminación como para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables, que cumplan los requisitos establecidos en la normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 4% (2% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2010) del importe de dichas inversiones.

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

NORMATIVA: Artículo 39, apartados 1 y 3 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre. Artículo 33 del RIS.

Pregunta: ¿Qué deducción se aplicará en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera que puedan acogerse a la misma?

Respuesta: En el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, el porcentaje de deducción a aplicar sobre la base de la deducción que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica, será el 5% (3% para los períodos impositivos iniciados a partir del 1.1.2010) del importe de las inversiones que cumplan los requisitos establecidos en la normativa.

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

NORMATIVA: Artículo 39.2 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 25/2006, de 17 de julio. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre. Artículo 34 del RIS.

Pregunta: ¿Qué entidad tiene derecho a la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales regulada en el artículo 39.3 del TRLIS en los siguientes supuestos?:

1. **Cesión en arrendamiento de las instalaciones.**
2. **Venta de las instalaciones.**

Respuesta:

1. En el supuesto de cesión en arrendamiento de las instalaciones, hay que distinguir:

- La entidad propietaria de las instalaciones que las cede en arrendamiento no puede aplicar la deducción regulada en el artículo 39.3 del TRLIS, puesto que, no destina las inversiones a la actividad de aprovechamiento de fuentes de energía renovables, sino a su cesión a terceros en arrendamiento.

- La entidad arrendataria de las instalaciones tampoco puede aplicar la deducción regulada en el artículo 39.3 del TRLIS, puesto que para poder aplicar la deducción es preciso haber realizado las inversiones, registrándose las mismas en el activo material del propietario y no del arrendatario.

2. En el supuesto de venta de las instalaciones, dado que la norma exige que las inversiones se realicen en bienes de activo material nuevos, la entidad adquirente podrá aplicar la deducción regulada en el artículo 39.3 del TRLIS siempre que, con anterioridad, los bienes no hayan sido usados por la propia adquirente, por la transmitente o por un tercero.

NORMATIVA: Artículo 39 del TRLIS. Artículos 33 y 36 del RIS. Consulta Vinculante de la D.G.T. V1463-08, de 11 de julio de 2008

Pregunta: ¿Cuál es la deducción para incentivar la realización de actividades de formación profesional?

Respuesta: La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 2% (1% para los períodos impositivos iniciados a partir del 1.1.2010) de los gastos efectuados por este concepto en el período impositivo, que cumplan los requisitos establecidos en la normativa.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 4% (2% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2010) sobre el exceso respecto de la misma.

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

NORMATIVA: Artículo 40 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿Se puede aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuando los elementos transmitidos o los adquiridos sean valores representativos de la participación en entidades cuyo activo esté configurado mayoritariamente por existencias o derechos de crédito?

Respuesta: Sí, se permite la aplicación de la deducción en los supuestos de transmisión o adquisición de valores representativos de la participación en entidades donde más de la mitad de su activo esté integrado por elementos patrimoniales que no tengan la consideración de inmovilizado material, intangible o valores distintos de los que dan derecho a la aplicación de la deducción, según lo dispuesto en la letra b) de los apartados 2 y 3 del artículo 42 del TRLIS.

NORMATIVA: Artículo 42 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: ¿Se puede aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuando los elementos transmitidos o los adquiridos sean valores representativos de la participación en entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas?

Respuesta: Cuando los valores transmitidos o adquiridos correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15% del activo, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta que corresponda a dicho porcentaje superior.

Si se trata de la transmisión, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido.

Si se trata de la reinversión, no se entenderá realizada la reinversión en el importe que resulte de aplicar al precio de adquisición de esos valores el porcentaje que se haya obtenido.

En el supuesto de que los elementos no afectos a actividades económicas representen el 15% o menos del activo de la entidad, la totalidad de la renta obtenida en la transmisión, o, en su caso, la totalidad de la adquisición de la participación, se considerarán aptas para la aplicación de la deducción.

NORMATIVA: Artículo 42 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: ¿Cuál es la deducción a aplicar por la realización de contribuciones empresariales a planes de pensiones?

Respuesta: Las contribuciones empresariales a planes de pensiones, imputadas a favor de los trabajadores, que cumplan los requisitos establecidos en la normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 4% (2% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2010) del importe de dichas contribuciones.

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

NORMATIVA: Artículo 43 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿Cuál es la deducción a aplicar por la realización de aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad?

Respuesta: El sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 4% (2% para los períodos impositivos iniciados a partir de 1.1.2010) de las aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos de los trabajadores o de sus parientes, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa.

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

NORMATIVA: Artículo 43 del TRLIS. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: En el supuesto de que una entidad fuera titular de una sociedad perteneciente al mismo grupo mercantil y a efectos fiscales, por aplicación del artículo 12.3 del TRLIS, hubiese practicado un ajuste negativo a la base imponible del impuesto, en el supuesto de la transmisión onerosa de dicha participación, ¿cuál es el importe de la renta susceptible de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del TRLIS?

Respuesta: El artículo 12.3 del TRLIS regula como una especialidad aplicable exclusivamente a las pérdidas por deterioro de participaciones en el capital de sociedades de grupo, multigrupo y asociadas, conforme a la legislación mercantil, un ajuste negativo al resultado contable, ajuste negativo que minora el valor de dichas participaciones y que a efectos fiscales tiene la consideración de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación.

El artículo 42.7 del TRLIS, relativo a la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, señala, entre otros conceptos, que no forman parte de la renta obtenida en la transmisión que determina la base de la deducción, el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los elementos patrimoniales o, en este caso, valores, por lo que en consecuencia la recuperación del ajuste negativo como consecuencia de la transmisión de la cartera no forma parte de la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

NORMATIVA: Artículo 12.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Artículo 42 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Pregunta: ¿Se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna cuando la distribución de un dividendo suponga para el socio una minoración del valor de la participación en lugar de un ingreso?

Respuesta: En caso de que el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá aplicar la deducción cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ese dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible de las personas o entidades propietarias anteriores de la participación.

NORMATIVA: Artículo 30.4 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Pregunta: ¿Se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional cuando la distribución de un dividendo suponga para el socio una minoración del valor de la participación en lugar de un ingreso?

Respuesta: En caso de que el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá aplicar la deducción cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ese dividendo o participación en beneficios ha tributado en España a través de cualquier transmisión anterior de la participación.

NORMATIVA: Artículo 32.5 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

Pregunta: A las rentas que se consideran utilidad o contraprestación para el socio sociedad, por aplicación de las normas sobre ajuste secundario previstas en el artículo 16.8 del TRLIS y del artículo 21 bis del RIS, ¿se les puede aplicar la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30.2 del TRLIS cuando su porcentaje de participación es de al menos el 5 por 100?

Respuesta: No, dichas rentas se califican como utilidad o contraprestaciones derivadas de la condición de socio o partícipe y no se entienden incluidas en la expresión dividendos o participaciones de beneficios a que se refiere el artículo 30.2 del TRLIS.

NORMATIVA: Artículo 30.2 del TRLIS. Artículo16.8 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre. Artículo 21 bis del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre.

IMPUTACIÓN TEMPORAL. INSCRIPCIÓN CONTABLE DE INGRESOS Y GASTOS.

Pregunta: En los activos financieros calificados como disponibles para la venta, en determinadas condiciones se permite que se reconozca una pérdida por deterioro imputable en la cuenta de pérdidas y ganancias. ¿tiene efecto fiscal? En el supuesto de recuperación del valor, porque el valor razonable del activo se incremente, si la reversión va a patrimonio neto ¿tiene efectos fiscales dicha reversión?

Respuesta: La pérdida por deterioro en cuanto que se reconozca en pérdidas y ganancias tiene efectos fiscales. Si se recupera el valor, aun cuando la reversión vaya a patrimonio neto, se incorporará dicha recuperación de valor por aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.6 del TRLIS.

NORMATIVA: Artículo 19.6 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Las variaciones de valor de los activos financieros mantenidos para negociar ¿tienen efectos fiscales?

Respuesta: Sí, en cuanto que dichos activos se valoran a valor razonable y las variaciones de valor se imputan en la cuenta de pérdidas y ganancias, dichas variaciones, cargos o abonos, tienen efectos fiscales.

NORMATIVA: Artículo 15.1 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Artículo 19.1 del TRLIS.

Pregunta: Una entidad recoge un cargo a reservas correspondiente a un gasto no contabilizado en un ejercicio anterior ¿dicho cargo a reservas es fiscalmente deducible?

Respuesta: El artículo 19.3 del TRLIS establece la deducibilidad fiscal de este cargo a reservas, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido si se hubiere contabilizado el gasto en el ejercicio anterior, que es el que le hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

NORMATIVA: Artículo 19.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Los gastos e ingresos por cambios en el valor razonable que deben registrarse directamente en el patrimonio neto ¿deben integrase en la base imponible?

Respuesta: Los gastos e ingresos por cambios de valor razonable no deberán integrarse en la base imponible hasta el ejercicio en el que deban imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias.

NORMATIVA: Artículo 15.1 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: En relación con unos activos financieros registrados contablemente como activos financieros disponibles para la venta, se registró un ingreso por cambio de valor razonable directamente en el patrimonio neto. Ahora se han trasmitido, ¿debe integrarse en la base imponible dicho ingreso?

Respuesta: De acuerdo con el PGC, los cambios en el valor razonable de estos activos deberán imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio en que causen baja en el balance o se deterioren. En consecuencia, en el momento de la venta, el ingreso que en su día se registró directamente en el patrimonio neto deberá imputarse como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias. En el mismo ejercicio en el que el ingreso se impute en la cuenta de pérdidas y ganancias deberá integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

NORMATIVA: Artículo 15.1 TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Norma de Valoración 9ª, Apartado 2.6 del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Pregunta: Una entidad recibe unas subvenciones por la creación de empleo estable. El período mínimo de mantenimiento de los puestos de trabajo indefinidos será de tres años, recibiéndose la subvención en su totalidad en el año de contratación de los trabajadores. ¿Cómo debe imputarse esta subvención?

Respuesta: Al no contener la Ley del Impuesto un criterio específico de imputación del ingreso derivado de las subvenciones percibidas, siguiendo lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS, resultará de aplicación el criterio de imputación temporal establecido por la norma contable.

En particular, resultará de aplicación lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 18ª, apartado 1, bajo la rúbrica Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, contenida en el Plan General de Contabilidad, en vigor desde 1 de enero de 2008.

De acuerdo con lo anterior, la imputación al resultado del ejercicio de estas subvenciones deberá realizarse sobre una base sistemática y racional, de forma correlacionada con los gastos que financian tales subvenciones, a medida que se vayan devengando los mismos, hecho que ocurrirá cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidas para cada año de vigencia del contrato con el trabajador, de forma tal que aunque se subvencione la contratación indefinida, en tanto la obtención de la misma estuviera condicionada a un periodo mínimo de permanencia del trabajador, será ese periodo el utilizado para correlacionar el ingreso de la subvención con los gastos asociados, en este caso tres años.

NORMATIVA: Artículo 10 del TRLIS. Norma de Valoración 18ª del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Consulta Vinculante de la D.G.T. V0882-09, de 27 de abril de 2009.

Pregunta: Una entidad recogió en su cuenta de pérdidas y ganancias de un ejercicio X un ingreso que en realidad correspondía a un ejercicio posterior X+1. ¿Cuándo se incorpora a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ese ingreso contabilizado erróneamente?

Respuesta: El artículo 19.3 del TRLIS establece que cuando se imputen ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo distinto a aquel que proceda su imputación temporal, el de devengo, la imputación temporal del ingreso se hará en el periodo en el que se haya realizado la imputación contable, en este caso X, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores.

NORMATIVA: Artículo 19.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Una entidad debió haber contabilizado como gasto en un ejercicio X las retribuciones satisfechas a sus trabajadores, de manera que este error contable va a ser corregido en un ejercicio posterior X+1 a través de una cuenta de reservas. ¿Es deducible?

Respuesta: De acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3 del TRLIS, en la medida en que la retribución satisfecha a los trabajadores tenga la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, la imputación contable en el ejercicio X+1 en una cuenta de reservas de un gasto del ejercicio X, se integrará en la base imponible del ejercicio X+1 a través de un ajuste extracontable negativo, siempre que de ello no se derive una menor tributación a la que hubiera correspondido por su imputación en el año X.

NORMATIVA: Artículo 19.3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Consulta Vinculante de la D.G.T. V2462-08, de 22 de diciembre de 2008.

INGRESOS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES.

Pregunta: ¿Resulta aplicable la reducción en la base imponible a los ingresos procedentes de la venta de una patente?

Respuesta: La reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles, entre los que se incluyen las patentes, se refiere a los "procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación" que cumpla una serie de requisitos. Por lo tanto, no tienen derecho a la reducción en la base imponible los ingresos derivados de la transmisión de la propiedad de intangibles, en este caso, una patente.

NORMATIVA: Artículo 23 TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Una entidad adquiere la propiedad de una patente y posteriormente cede a un tercero el uso de la misma. ¿Cabe incluir en la base imponible sólo el 50% de los ingresos procedentes de dicha cesión?

Respuesta: No es aplicable la reducción del 50% de los ingresos cuando el activo intangible ha sido adquirido por la empresa a un tercero. Sólo tiene derecho a la reducción en la base imponible la entidad que haya creado el intangible y cumpla todos los requisitos establecidos en la norma.

NORMATIVA: Artículo 23 TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Si se aplica la reducción de ingresos por la cesión de uso de un intangible ¿son deducibles en su totalidad los gastos en que se incurre para su creación?

Respuesta: Aún cuando los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de determinados intangibles se incluyan en la base imponible al 50%, los gastos en que se haya incurrido para su creación serán deducibles al 100%. La entidad debe disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y los gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos cedidos.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.

NORMATIVA: Artículo 23 TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Una entidad ha celebrado, antes de 1 de enero de 2008, un contrato por el que se cede el derecho a explotar un intangible. ¿Resulta aplicable la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles a ese contrato?

Respuesta: Este incentivo resulta aplicable en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008. En la medida que en un período impositivo iniciado a partir de dicha fecha, se obtengan ingresos derivados de la cesión del derecho de uso o de explotación de un activo intangible, que cumpla los requisitos establecidos en la norma, resultará aplicable la reducción, con independencia de la fecha en que se haya celebrado el contrato de cesión.

NORMATIVA: Artículo 23 TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

PROVISIONES.

Pregunta: Las provisiones dotadas por una empresa por un plan de stock options para sus empleados ¿son fiscalmente deducibles con su dotación contable?

Respuesta: No, la deducibilidad fiscal se producirá en el período impositivo en que se liquide en efectivo o se entreguen los instrumentos de patrimonio (las acciones) a los empleados.

NORMATIVA: Artículos 13.1.f) y 19.5 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: ¿Es fiscalmente deducible la provisión derivada de una reestructuración, debido a un futuro ERE dada la evolución de los negocios?

Respuesta: Mientras no exista una obligación legal o contractual del futuro ERE, dicha provisión no es fiscalmente deducible, sin perjuicio de que cuando concurran los requisitos previstos para su deducibilidad fiscal se realice el ajuste negativo correspondiente.

NORMATIVA: Artículo 13.1.d) del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: ¿Son deducibles los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales?

Respuesta: Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. Si estos gastos no hubieran resultado fiscalmente deducibles se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

NORMATIVA: Artículo 13, apartados 2 y 3 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Una entidad dota una provisión para otras responsabilidades en concepto de pasivos por litigios en curso. ¿Es fiscalmente deducible dicha dotación a la provisión?

Respuesta: El artículo 13.1 del TRLIS señala una serie de gastos, por dotaciones a provisiones, que no son fiscalmente deducibles, entre los cuales no se especifican las provisiones para otras responsabilidades, por lo que en cuanto tengan el carácter de provisiones contables y no se exceptúen en la relación contenida en el artículo 13 del TRLIS, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS , dicha dotación es fiscalmente deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, salvo que la dotación corresponda a un gasto que no sea fiscalmente deducible.

NORMATIVA: Artículo 13.1 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Artículo 10.3 del TRLIS.

Pregunta: ¿Es deducible la provisión que cada año dotará un centro educativo para poder hacer frente al pago del premio por jubilación, estipulado en convenio, hasta el momento que el trabajador cumpla 65 años?

Respuesta: En lo que respecta a la deducibilidad a efectos fiscales de la provisión que la entidad dote cada año para hacer frente al pago del premio por jubilación hasta el momento en que el trabajador cumpla 65 años, ha de tenerse en cuenta que el apartado 5 del artículo 19 del TRLIS establece que los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.

Dado que la renta se genera con ocasión de la jubilación, esto es, cubre una contingencia análoga a la de los planes de pensiones, los gastos por la provisión dotada por la entidad, en la medida en que se trate de una retribución del personal, serán deducibles en el período impositivo en que la misma abone el premio por jubilación, y no en el periodo impositivo en el que se dote la provisión.

NORMATIVA: Artículo 19 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Consulta Vinculante de la D.G.T. V0468-10, de 12 de marzo de 2010.

Pregunta: Una sociedad pretende dotar una provisión para cubrir el riesgo derivado de la posible indemnización por despido que deberá satisfacer a sus empleados ¿es fiscalmente deducible?

Respuesta: En el supuesto de que la entidad hubiera dotado una provisión para cubrir el riesgo derivado de la posible indemnización en caso de despido de los trabajadores, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 13.1 d) del TRLIS, en virtud del cual:

1. No serán deducibles los siguientes gastos:
(...)
d) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

Teniendo en cuenta que en este caso, la provisión no responde a una obligación actual, legal o contractual, sino que tiene por finalidad cubrir el posible riesgo derivado de una posible indemnización futura en caso de despido del trabajador, la provisión no será gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que se hubiere dotado, puesto que, en el momento en que la entidad pretende llevar a cabo dicha dotación, no existe la obligación cierta de indemnizar a los trabajadores sino una simple expectativa de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 13.1 d) del TRLIS.

No obstante, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 13 del TRLIS, los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad. Por tanto, la dotación a la provisión practicada por la entidad tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que, finalmente, la provisión se aplique a su finalidad, no en el período en que se hubiese practicado su dotación.

NORMATIVA: Artículo 13 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Consulta Vinculante de la D.G.T. V0225-09, de 9 de febrero de 2009.

Pregunta: Los gastos por abandono de explotaciones económicas o para la cobertura de reparaciones extraordinarias contabilizados en períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008, y que no fueron fiscalmente deducibles, por no solicitar el correspondiente plan a la A.E.A.T o solicitado no fue aprobado, ¿cuándo se pueden integrar en la base imponible?

Respuesta: Estos gastos se integrarán en la base imponible de los períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha en los que se realice el abandono de la explotación o las reparaciones.

NORMATIVA: Disposición transitoria primera del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el RIS.

RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LAS ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

Pregunta: ¿Qué componentes hay que considerar para determinar el importe neto de la cifra de negocios?

Respuesta: El artículo 108.1 del TRLIS señala que "Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros."

Los componentes a considerar para determinar el importe neto de la cifra de negocios son los siguientes:

- Componentes positivos:

1. Las ventas y prestaciones de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa.
2. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe la empresa a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella.
3. La parte de las subvenciones otorgadas en función de las unidades de producto vendidas y que forma parte de su precio de venta.

- Componentes negativos:

1. Las devoluciones de ventas.
2. Los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios.
3. Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

NORMATIVA: Artículo 108 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.
Resolución del I.C.A.C. de 16 de mayo de 1991.

Pregunta: Una entidad de reducida dimensión que tiene en su activo un inmovilizado intangible, ¿puede acelerar su amortización?

Respuesta: Si se trata de un elemento de inmovilizado intangible que figura en las tablas de amortización, podrá acelerar la amortización en un 200%.

Si se trata de un elemento de inmovilizado intangible que no figura en las tablas de amortización:

Si tiene vida útil definida, podrá acelerar la amortización en un 150%.

Si tiene vida útil indefinida:

Si se trata de un fondo de comercio, será deducible en concepto de corrección del valor, el porcentaje regulado en el artículo 12.6 del TRLIS incrementado en un 150%.

Si se trata de otro elemento del inmovilizado intangible diferente del fondo de comercio, no se podrá acelerar la amortización
.

NORMATIVA: Artículo 108 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.
Artículos 111, 11.4, 12.6 y 12.7 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: ¿Cómo podrán amortizar las empresas de reducida dimensión los elementos afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias también afectos a explotaciones económicas?

Respuesta: Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el período impositivo en el que la entidad tenga la consideración de reducida dimensión, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

La exigencia de afectación se refiere tanto a la inversión de inmovilizado material como a la inversión inmobiliaria.

NORMATIVA: Artículo 113 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Si la adquisición de un fondo de comercio se produce en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, ¿cuál es el importe del ajuste negativo previsto en el artículo 12.6 del TRLIS caso de que la entidad adquirente del mismo sea una empresa de reducida dimensión?

Respuesta: El artículo 12.6 recoge el tratamiento fiscal del fondo de comercio, al señalar que será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe siempre que se cumplan una serie de requisitos a que se refiere dicho precepto, sin que la citada deducibilidad fiscal esté condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por su parte, el artículo 111.5 del TRLIS establece que los elementos del inmovilizado intangible a que se refieren los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12, respectivamente, de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en ellos, adquiridos en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dichos apartados.

En consecuencia, los fondos de comercio adquiridos en los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008, por entidades que tengan en el periodo impositivo de adquisición la condición de empresa de reducida dimensión, podrán deducir fiscalmente, sin exigencia de previa imputación contable, un 150 por 100 de la veinteava parte del precio de adquisición originario del fondo de comercio siempre que se cumplan las condiciones previstas en el artículo 12.6 del TRLIS.

NORMATIVA: Artículos 108, 111, 12.6 y 11 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Una empresa de reducida dimensión adquiere a título oneroso un fondo de comercio, que a efectos fiscales quiere deducir por aplicación de los artículos 12.6 y 111 del TRLIS. ¿Cuál es el importe que debe dotar a la reserva indisponible a que se refiere la letra c) del artículo 12.6 TRLIS, el 5 por 100 o el 7,5 por 100 (150 por 100 del 5 por 100)?

Respuesta: El artículo 12.6 del TRLIS exige entre otros requisitos que deben concurrir para que sea "deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe", el que "se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la normativa mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de los ejercicios siguientes".

Por otro lado, el apartado quinto del artículo 111 del TRLIS establece que "los elementos del inmovilizado intangible a que se refieren los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12, respectivamente, de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en ellos, adquiridos en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dichos apartados".

De la lectura de ambos preceptos se deduce que el importe fiscalmente deducible que puede darse una empresa de reducida dimensión sería del 150 por 100 de la veinteava parte del precio de adquisición del fondo de comercio, esto es, el 7,5 por 100, si bien el 12.6 del TRLIS condiciona dicha deducción a la dotación de una reserva indisponible por el importe fiscalmente deducible, que sería del 7,5 por 100 y no del 5 por 100.

NORMATIVA: Artículo 111 y 12.6 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: ¿Cuál es la deducción aplicable para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación?

Respuesta: La deducción aplicable para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación será del 6% (3% para los períodos impositivos iniciados a partir del 1.1.2010) del importe de las inversiones y gastos que cumplan lo establecido en la normativa.

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

NORMATIVA: Artículo 36 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre. Disposición adicional décima del TRLIS, según redacción dada por la Ley 55/2007, de 28 de diciembre. Disposición derogatoria segunda de la Ley 35 / 2006, de 28 de noviembre.

Pregunta: ¿Qué documentación debe tenerse a disposición de la Inspección tratándose de una operación celebrada entre una entidad de reducida dimensión y otro sujeto vinculado fiscalmente?

Respuesta (*): Dando por supuesto que la operación tenga lugar en o a partir del 19 de febrero de 2009, y al tratarse de una operación en que una de las partes sea una empresa de reducida dimensión -sin que la contraparte resida en un paraíso fiscal- no procederá aportar documentación alguna relativa al grupo, si lo hubiere, y como documentación específica del propio obligado tributario, al margen de otra información que se considere relevante, con carácter general, bastará con aportar, tanto la identificación de las personas intervinientes y la descripción de la operación, como la identificación del método de valoración elegido, así como el valor o intervalos de valores resultantes del mismo.

Existen ciertas exigencias adicionales cuando se trate de operaciones que versen sobre inmuebles, intangibles, valores o negocios, o determinadas prestaciones de servicios profesionales.

Se excluye de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas a las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo sea inferior a 8 millones de euros, cuando el importe total de las operaciones vinculadas realizadas por ellas en el ejercicio no supere 100.000 euros de valor de mercado.

No obstante, la exoneración de la obligación de documentación no se aplica, en ningún caso, a las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

(*) Respuesta de acuerdo con la normativa vigente a 1 de julio de 2010. No obstante, se informa que, actualmente, se encuentra en tramitación un Proyecto de Real Decreto en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, cuyo contenido se puede consultar en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda (www.meh.es)

NORMATIVA: Artículo 16.2 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de 29 de noviembre y el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril. Disposición transitoria tercera del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el RIS. Artículo 20 del RIS, según redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre. Artículo 108 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Pregunta: Una entidad que no realiza ningún tipo de actividad económica, al derivar sus ingresos de la mera titularidad de un patrimonio ¿puede aplicar el tipo reducido establecido para las empresas de reducida dimensión?

Respuesta: No procederá la aplicación de la escala de gravamen establecida en el artículo 114 del TRLIS, aplicable a las empresas de reducida dimensión que cumplan los requisitos establecidos en la normativa, a las entidades de mera tenencia de bienes generadoras de rentas pasivas, teniendo tal consideración las entidades que, dedicándose al arrendamiento de bienes inmuebles, no desarrollan una actividad económica, por no contar con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad, ni utilizar para la ordenación de la misma, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

NORMATIVA: Artículo 108 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio. Artículo 114 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Resolución del T.E.A.C. de 29 de enero de 2009. Artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS SOCIMI.

Pregunta: El régimen fiscal especial regulado en la Ley 11/2009, ¿es obligatorio para todas las SOCIMI que cumplan los requisitos establecidos en dicha Ley?

Respuesta: No, las SOCIMI podrán optar por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en la Ley 11/2009, el cual también será de aplicación a sus socios. No obstante, tratándose del primer período impositivo de aplicación del régimen fiscal especial, la obligación de negociación establecida en el artículo 4 de dicha Ley se exigirá desde la fecha de la opción por aplicar dicho régimen.

La opción deberá adoptarse por la junta general de accionistas y deberá comunicarse a la Delegación de la A.E.A.T. del domicilio fiscal de la entidad, antes de los tres últimos meses previos a la conclusión del período impositivo. La comunicación realizada fuera de este plazo impedirá aplicar este régimen fiscal en dicho período impositivo.

El régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique la renuncia al régimen.

NORMATIVA: Artículo 8 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Cómo deben de presentar su declaración del Impuesto las sociedades que hayan optado por este régimen fiscal especial?

Respuesta: La autoliquidación del Impuesto será única e incluirá la base imponible que corresponda a los beneficios y reservas distribuidas, a las reservas dispuestas, así como las demás rentas a que se refiere el artículo 9 de la Ley 11/2009 que estén sujetas al tipo general de gravamen.

Las rentas no serán gravadas mientras no sean objeto de distribución a los socios.

La declaración se presentará en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

NORMATIVA: Artículo 9 de la Ley 11/2009, de 29 de octubre.

Pregunta: ¿Cómo aplicarán la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios las sociedades que hayan optado por la aplicación de este régimen?

Respuesta: La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se aplicará, en las condiciones y con los requisitos establecidos en el artículo 42 del TRLIS, exclusivamente respecto de las transmisiones de inmuebles y participaciones afectos a su objeto social principal realizadas una vez transcurridos los plazos de mantenimiento, de 3 o 7 años, a que se refiere el artículo 3.3 de la Ley 11/2009, siendo la deducción el importe que resulte de aplicar el 6% a la renta generada en esas operaciones que se haya integrado en la base imponible de la sociedad como consecuencia de la distribución de dividendos correspondiente a los beneficios derivados de esas operaciones.

Tratándose de rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales sujetas al tipo general de gravamen, podrá aplicarse la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 42 del TRLIS.

NORMATIVA: Artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Cuándo se devenga el Impuesto para las sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal especial establecido en la Ley 11/2009?

Respuesta: En cuanto al devengo del impuesto, éste se realiza de forma proporcional a la distribución de dividendos que realiza la sociedad. Se establecen dos fechas distintas de devengo:

- Para la base imponible gravada al 18% (19% para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010), el impuesto se devengará el día del acuerdo de la junta general de accionistas de distribución de los beneficios.

- Para la base imponible gravada al tipo general o en el caso de que se hayan obtenido pérdidas, no haya beneficio repartible o la sociedad disponga de reservas de forma diferente a su distribución, el impuesto se devengará el último día del período impositivo.

NORMATIVA: Artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Disposición final primera de la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Disposición final decimoquinta de la Ley 26/ 2009, de 23 de diciembre.

Pregunta: ¿Están sometidos a retención los dividendos distribuidos por las SOCIMI que hayan optado por la aplicación de este régimen especial?

Respuesta: Los dividendos distribuidos por la sociedad no estarán sometidos a retención o ingreso a cuenta, cualquiera que sea la naturaleza del socio que perciba los dividendos.

NORMATIVA: Artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Qué renta debe integrar en su base imponible una sociedad por los dividendos distribuidos con cargo a beneficios procedentes de rentas sujetas al 18% (19% para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010)?

Respuesta: La renta a integrar en la base imponible correspondiente al dividendo con cargo a beneficios o reservas procedentes de rentas sujetas al tipo de gravamen del 18% (19% para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010), será el resultado de multiplicar por 100/82 (100/81 para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010) el ingreso contabilizado correspondiente a los dividendos percibidos.

Sobre dicha renta no será de aplicación la deducción para evitar la doble imposición regulada en el artículo 30 del TRLIS.

En este caso, de la cuota íntegra podrá deducirse el 18% (19% para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010), o el tipo de gravamen del sujeto pasivo de ser inferior, de la renta integrada en la base imponible.

No se aplicará esta deducción cuando se manifieste alguno de los casos establecidos en el apartado 4 del referido artículo 30, excepto en el caso de la letra e) de ese apartado, donde la deducción será del 18% (19% para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010) del dividendo percibido. A efectos de la prueba a que se refiere dicho apartado, cuando la adquisición de la participación se haya realizado a una entidad, se entenderá también como deducción de doble imposición interna de plusvalías la establecida en la letra a) del apartado 2 del artículo 10 de la Ley 11/2009.

NORMATIVA: Artículo 10 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Disposición final decimoquinta de la Ley 26/ 2009, de 23 de diciembre.

Pregunta: La opción por la aplicación de este régimen especial ¿es compatible con la aplicación de los regímenes especiales previstos en el TRLIS?

Respuesta: La opción por la aplicación del régimen establecido en la Ley 11/2009 es incompatible con la aplicación de cualquiera de los regímenes especiales previstos en el Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, excepto el de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, el de transparencia fiscal internacional y el de determinados contratos de arrendamiento financiero.

NORMATIVA: Artículo 8 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Cuáles son las consecuencias del incumplimiento del requisito de permanencia, de tres o siete años, a que se refiere el artículo 3.3 de la Ley 11/2009?

Respuesta: El incumplimiento del requisito de permanencia de tres o siete años a que se refiere el artículo 3.3 de la Ley 11/2009 implicará, para cada inmueble, que junto con la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe resultante de aplicar el porcentaje del 12% (11% para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010) o, tratándose de rentas parcialmente exentas, del 15%, a las rentas generadas por dichos inmuebles que formó parte de la base imponible de la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen fiscal especial, sin perjuicio de los intereses de demora que resulten procedentes.

La renta procedente del arrendamiento de dichos inmuebles devengada en el período impositivo en el que se produce el incumplimiento, tributará al tipo general de gravamen, así como la renta correspondiente a los beneficios no distribuidos derivada del arrendamiento de

esos inmuebles en ejercicios anteriores que se integrará en la autoliquidación del período impositivo en el que se produce el incumplimiento.

Esta misma regularización procedería en el caso de que la sociedad, cualquiera que fuese su causa, pase a tributar por otro régimen distinto en el Impuesto sobre Sociedades antes de que se cumpla el referido plazo de tres o siete años, según corresponda.

NORMATIVA: Artículo 3.3 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Disposición final decimoquinta de la Ley 26/ 2009, de 23 de diciembre.

Pregunta: ¿Por qué normativa se regirán las sociedades que hayan optado por la aplicación de este régimen especial?

Respuesta: Las sociedades que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal establecido en la Ley 11/2009, se regirán por lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en la citada Ley, y determinarán la base imponible del período impositivo de acuerdo con la normativa vigente en el último día de dicho período.

NORMATIVA: Artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Puede ejercitarse la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las SOCIMI para el ejercicio 2009?

Respuesta: De la lectura del artículo 8 de la Ley 11/2009 se deduce que, para los casos en los que el ejercicio coincide con el año natural, la opción deberá realizarse antes de los tres últimos meses del año, es decir, la fecha límite para ejercitar la opción será el 30 de septiembre. Por tanto, tratándose de entidades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, no podrán ejercitar la opción por aplicar el régimen fiscal de las SOCIMI para el ejercicio 2009, puesto que la fecha límite para haberlo hecho fue el 30 de septiembre y la Ley 11/2009 fue publicada en el BOE el día 27 de octubre.

Aquellas entidades cuyo ejercicio económico no coincida con el año natural y haya empezado, por ejemplo, el 1 de julio de 2009, sí podrán ejercer la opción respecto del período en curso.

NORMATIVA: Artículo 8 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Puede optarse por la aplicación de este régimen aún cuando todavía no se cumplan los requisitos exigidos para su aplicación?

Respuesta: Podrá optarse por la aplicación del régimen fiscal especial en los términos establecidos en el artículo 8 de la Ley 11/2009, aún cuando no se cumplan los requisitos exigidos en la misma, a condición de que tales requisitos se cumplan dentro de los dos años siguientes a la fecha de la opción por aplicar dicho régimen.

El incumplimiento de tal condición supondrá que la sociedad pase a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades a partir del propio periodo impositivo en que se manifieste dicho incumplimiento. Además, la sociedad estará obligada a ingresar, junto con la cuota de dicho periodo impositivo, la diferencia entre la cuota que por dicho impuesto resulte de aplicar el régimen general y la cuota ingresada que resultó de aplicar el régimen fiscal especial

en los periodos impositivos anteriores, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

Tratándose de socios que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, aplicarán el régimen fiscal previsto en el artículo 10 de dicha Ley aún cuando la sociedad no cumpla los requisitos exigidos en la misma en el momento en que el sujeto pasivo o contribuyente presente la autoliquidación por dicho impuesto. Si dichos requisitos no se cumplieran en el plazo señalado en el párrafo primero, el sujeto pasivo podrá solicitar la rectificación de la misma al objeto de poder aplicarse el régimen fiscal general.

NORMATIVA: Artículo 8 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.Disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: Las entidades que hubieran optado por aplicar el régimen fiscal de las SOCIMI ¿bajo qué circunstancias pierden el derecho a disfrutar del mismo?

Respuesta: Las entidades perderán este régimen fiscal especial, pasando a tributar por el régimen general, en el propio período impositivo en el que se manifieste alguna de las circunstancias siguientes:

- La exclusión de negociación en mercados regulados.

- Incumplimiento sustancial de las obligaciones de información, excepto que en la memoria del ejercicio inmediato siguiente se subsane ese incumplimiento.

- La falta de acuerdo de distribución y pago, total o parcial, de los dividendos en los términos y plazos establecidos. En este caso, la tributación por el régimen general tendrá lugar en el período impositivo correspondiente al ejercicio de cuyos beneficios hubiesen procedido tales dividendos.

- La renuncia a la aplicación de este régimen fiscal especial.

- El incumplimiento de cualquier otro de los requisitos legales exigidos para que la entidad pueda aplicar este régimen, excepto que se reponga la causa de incumplimiento dentro del ejercicio inmediato siguiente. No obstante, el incumplimiento del plazo a que se refiere el artículo 3.3 de la Ley 11/2009 no supondrá la pérdida del régimen fiscal especial.

NORMATIVA: Artículo 13 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Qué reglas les serán de aplicación a las sociedades que opten por la aplicación de este régimen fiscal especial, que estuviesen tributando por otro régimen distinto?

Respuesta: Las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensación en el momento de aplicación del presente régimen, se compensarán con las rentas positivas obtenidas en los períodos impositivos posteriores en los términos establecidos en el artículo 25 del TRLIS.
La renta derivada de la transmisión de inmuebles poseídos con anterioridad a la aplicación de este régimen, realizada en períodos en que es de aplicación dicho régimen, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del inmueble transmitido. La parte de dicha renta imputable a los períodos impositivos anteriores se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario anterior a la aplicación de este régimen fiscal especial. Este mismo criterio se aplicará a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones en otras sociedades a que se refiere el artículo 2.1 de la Ley 11/2009 así como al resto de elementos del activo.
Las deducciones en la cuota íntegra pendientes de aplicar, se deducirán en los términos establecidos en el Título VI del TRLIS.

NORMATIVA: Artículo 12 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Qué reglas les serán de aplicación a las sociedades que estuviesen tributando por este régimen especial y pasen a tributar por otro régimen distinto?

Respuesta: Las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensación procedentes de períodos en los que fue de aplicación este régimen, se compensarán en los términos establecidos en el artículo 25 del TRLIS.

Las bases imponibles que se correspondan con beneficios no distribuidos generados en períodos en los que fue de aplicación este régimen, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo en el que la sociedad pase a tributar por otro régimen, excepto que se distribuyan en este último período en el plazo establecido en el artículo 6 de la Ley 11/2009, en cuyo caso, sería de aplicación lo establecido en sus artículos 9 y 10.

Los beneficios obtenidos en el último ejercicio en que sea de aplicación este régimen que no se correspondan con rentas sujetas al tipo general, deberán distribuirse obligatoriamente según el mencionado artículo 6, siendo aplicable lo establecido en dichos artículos 9 y 10.

La renta derivada de la transmisión de inmuebles poseídos al inicio del período en que la sociedad pase a tributar por otro régimen, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del inmueble transmitido. La parte de dicha renta imputable a los períodos impositivos en los que a la sociedad le fue de aplicación este régimen especial, se gravará según lo establecido en el artículo 9 de la citada Ley a condición de que se distribuya en forma de dividendos la totalidad del beneficio imputable a esa renta en el plazo establecido en su artículo 6, siendo aplicable a esos dividendos el régimen establecido en el artículo 10. Este mismo criterio se aplicará a las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones a que se refiere el artículo 2.1 de esa Ley.

Las deducciones en la cuota íntegra pendientes de aplicar, se deducirán según el Título VI del TRLIS.

La renta generada en la transmisión de participaciones, realizada en períodos en los que no sea de aplicación a las mismas este régimen, estará sujeta al régimen general. Lo anterior sería igualmente aplicable para los dividendos distribuidos con cargo a reservas, excepto que sea de aplicación lo indicado anteriormente

NORMATIVA: Artículo 12 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Cómo se determinan las rentas de los inmuebles a efectos de la aplicación de este régimen?

Respuesta: Las rentas a que se refiere este régimen estarán integradas para cada inmueble o participación por el ingreso obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

NORMATIVA: Artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Cuáles son las rentas exentas de las sociedades que hayan optado por la aplicación de este régimen especial?

Respuesta: Estarán exentas en el 20% las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas siempre que más del 50% del activo de la sociedad, determinado según sus balances individuales en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 11/2009, esté formado por viviendas.

NORMATIVA: Artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre.

Pregunta: ¿Cuál es el tipo de gravamen de las sociedades que hayan optado por la aplicación de este régimen?

Respuesta: Las SOCIMI tributarán por los beneficios distribuidos a un tipo reducido del 18% (19% para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010) en el Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, tributarán al tipo general de gravamen las rentas procedentes:

a) De la transmisión de los inmuebles o participaciones afectos a su objeto social principal cuando se haya incumplido el requisito de permanencia, de 3 o 7 años, a que se refiere el artículo 3.3 de la Ley 11/2009, así como cuando el adquirente sea una entidad vinculada que forma parte del mismo grupo en el sentido del artículo 16 del TRLIS o resida en un país o territorio con el que no exista efectivo intercambio de información tributaria, en los términos establecidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

b) Del arrendamiento de dichos inmuebles cuando el arrendatario sea una entidad que forme parte del mismo grupo en el sentido del artículo 16 del TRLIS o resida en un país o territorio, en los términos establecidos en la letra anterior.

c) De operaciones que no determinen un resultado por aplicación de la normativa contable.

NORMATIVA: Artículo 9 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Disposición final decimoquinta de la Ley 26/ 2009, de 23 de diciembre.

Pregunta: ¿Qué tratamiento recibirán las rentas obtenidas por una sociedad en la transmisión de la participación en el capital de las sociedades que hayan optado por la aplicación de este régimen?

Respuesta: La entidad transmitente podrá aplicarse la deducción en la cuota íntegra en las condiciones establecidas en el artículo 30.5 del TRLIS sobre la parte de plusvalía que se corresponda, en su caso, con los beneficios no distribuidos generados por la sociedad durante todo el tiempo de tenencia de la participación transmitida procedentes de rentas sujetas al tipo general de gravamen.

La parte de plusvalía que se corresponda, en su caso, con los beneficios no distribuidos generados por la sociedad durante todo el tiempo de tenencia de la participación transmitida procedentes de rentas que estarían sujetas al tipo de gravamen del 18% (19% para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010), la renta a integrar en la base imponible será el resultado de multiplicar el importe de esos beneficios por 100/82 (100/81 para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010), pudiéndose deducir de la cuota íntegra el 18% (19% para períodos impositivos iniciados a partir de 01/01/2010), o el tipo de gravamen del sujeto pasivo de ser inferior, del importe que resulte de dicha integración.

Esta deducción será también aplicable a los supuestos a los que se refiere el artículo 30.3 del TRLIS.

La pérdida generada en la transmisión de la participación no será deducible en el caso de que se hubiese adquirido a una persona o entidad vinculada en los términos establecidos en el artículo 16 del TRLIS, hasta el importe de la renta exenta que obtuvo dicha persona o entidad en la transmisión de esa participación.

NORMATIVA: Artículo 10 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre. Disposición final decimoquinta de la Ley 26/ 2009, de 23 de diciembre. Artículo 30.5 del TRLIS, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

TIPO DE GRAVAMEN.

Pregunta: ¿Cuál es el tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo?

Respuesta: En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades que cumplan determinados requisitos tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de la LIS deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20%.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25%.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 de la LIS.

NORMATIVA: Disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

Pregunta: ¿Qué requisitos deben cumplir las entidades para poder tributar aplicando el tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo?

Respuesta: Podrán aplicar el tipo reducido en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados.

La aplicación del tipo reducido está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

NORMATIVA: Disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

Pregunta: ¿Qué personas se tienen en cuenta a la hora de efectuar el cálculo de la plantilla media, a efectos de la aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo?

Respuesta: Para el cálculo de la plantilla media de la entidad, se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

NORMATIVA: Disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre.

Pregunta: En los supuestos de entidades que tributen según el régimen fiscal especial de consolidación fiscal, ¿los requisitos exigidos por la normativa deben cumplirse a nivel individual o a nivel de grupo?

Respuesta: Dado que, conforme a lo establecido en el artículo 67.4 c) del TRLIS, no pueden formar parte de los grupos fiscales las sociedades dependientes que estén sujetas a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante, la aplicación de la escala reducida por mantenimiento o creación de empleo exigirá que dicho requisito se cumpla a nivel individual por todas las entidades.

NORMATIVA: Disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre. Artículo 67.4 c) del TRLIS.