



En ejercicios iniciados en 2009 las entidades que hayan mantenido o aumentado empleo tienen importantes beneficios fiscales

La Dirección General de Tributos ha establecido criterios para el cambio de tipo de IVA

Junio 2010

ÍNDICE

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	4
A) Normativa Estatal.....	4
II. ANÁLISIS NORMATIVO	5
A) Zona Especial Canaria (ZEC).....	5
B) Declaración de Sociedades 2009.....	7
III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA: NOVEDADES.....	27
IV. NOTICIAS DE PRENSA	29
V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE	31

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Orden EHA/1160/2010, de 29 de abril, por la que se modifican diversas normas

La Orden de 1 de febrero de 1996, por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado, aprobada por Orden de 1 de febrero de 1996; y la Orden HAC/1300/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado.

B.O.E. 7 de mayo de 2010

Resolución de 30 de abril de 2010, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera

Sobre el procedimiento para la realización de ciertos pagos a través de Agentes Mediadores.

B.O.E. 8 de mayo de 2010

Orden EHA/1198/2010, de 4 de mayo

Regula el Registro Electrónico del Ministerio de Economía y Hacienda.

B.O.E. 11 de mayo de 2010

Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

En relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por Internet ante la Agencia Tributaria.

B.O.E. 21 de mayo de 2010

Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo

Se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público.

B.O.E. 24 de mayo de 2010

Orden EHA/1338/2010, de 13 de mayo

Se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de

rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2009, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

B.O.E. 24 de mayo de 2010

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Zona Especial Canaria (ZEC)

La **Zona Especial Canaria (ZEC)** es un instrumento del **Régimen Económico y Fiscal (REF) de Canarias**, una normativa específica con la que cuenta el Archipiélago canario dada su condición de Región Ultraperiférica en el contexto de la Unión Europea. El REF canario le confiere a las Islas un marco económico diferenciado con la garantía de ciertos incentivos fiscales, entre ellos la ZEC. Esta herramienta fue concebida para promover la creación de empresas que diversifiquen la estructura productiva de Canarias. Autorizada por la Comisión Europea (CE) en el año 2000, la ZEC lleva en funcionamiento casi una década con un registro actual de más de setecientas empresas nacionales e internacionales que disfrutan de un conjunto de ventajas fiscales únicas en el contexto europeo.

Principales beneficios para las empresas

Las empresas adscritas a la ZEC pueden disfrutar de las exenciones fiscales hasta finales de 2019, aunque este período puede ser prorrogado previa autorización de la CE. Los principales beneficios derivados de esta herramienta fiscal son los siguientes:

- Impuesto de Sociedades al 4 por ciento** (frente al 30 por ciento de la media europea).
- Exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos.
- Exención en el IGIC por las entregas de bienes o prestaciones de servicios entre entidades ZEC y en las importaciones de bienes que realicen.
- Liberación de retenciones en la fuente en dividendos, intereses y cánones.

Requisitos para crear una empresa ZEC

Las entidades adscritas a la ZEC deben de cumplir una serie de criterios y requisitos que les otorgan el disfrute de las exenciones fiscales derivadas de este incentivo, que se citan a continuación.

- Empleo: Durante los primeros seis meses de operación de las empresas crear **cinco puestos de trabajo** (específico para **Tenerife y Gran Canaria**) o **tres**, para (**El Hierro, La Gomera, Lanzarote y Fuerteventura**).
- Inversión: Durante los dos primeros años, invertir **100.000 euros en activos fijos** (específico para **Tenerife y Gran Canaria**) ó **50.000 euros** para el resto de las islas.
- Ser una entidad o filial de nueva creación
- Residir uno de los administradores de la empresa ha de residir en Canarias
- Tener el domicilio social y sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC
- Presentar de una memoria descriptiva del proyecto
- Encajar en el glosario de actividades económicas permitidas en la ZEC

En relación al listado de actividades empresariales permitidas bajo este régimen fiscal, cabe señalar que es muy amplio y es más sencillo detallar las que no están recogidas como los servicios financieros, la hostelería, la construcción, el comercio minorista, las actividades sanitarias, la agricultura y el alquiler.

En estos momentos, los sectores de actividad empresarial más relevantes por ser nichos emergentes de negocio son: el trading, las TIC,s, la externalización de servicios, las actividades anexas al turismo, la producción audiovisual y las energías renovables.

Principales modelos de negocio que despuntan en el marco de la ZEC

-El trading

Se ha convertido en los últimos años en una actividad clave dentro de las operaciones comerciales. Bajo esta modalidad, la mercancía puede ser distribuida a cualquier parte del mundo por medio de una empresa ZEC mediante el uso de las TIC's.

-Las TIC's

Éste es uno de los campos con gran proyección y en su seno se pueden desarrollar actividades relacionadas con el software y los servicios informáticos: venta, instalación y mantenimiento de sistemas, registro y proceso de datos, venta de programas, programación y análisis, asesoramiento, formación y consultoría. Además está la fabricación de hardware y todas las operaciones relacionadas con los servicios de telecomunicaciones y las de localización y control.

-La externalización de servicios

En la ZEC tienen cabida las actividades relacionadas con la consultoría, la dirección y gestión empresarial, los estudios de mercado, I+D y Diseño, Outsourcing documental, servicios técnicos de arquitectura e ingeniería, selección de personal, formación, call centres y telemarketing, formación, servicios de aplicaciones y consultoría informática y de externalización de procesos de negocios.

-Las actividades anexas al turismo

Bajo este epígrafe, en el marco de la ZEC entran las agencias de viajes, las centrales de reserva, las compañías aéreas, renovación de plantas hoteleras, entre otras actividades.

-La producción audiovisual

En relación a este apartado la ZEC posibilita la entrada de servicios de producción, asistencia en rodajes y post-producción, producciones cinematográficas, de vídeo, de radio, televisión, actividades auxiliares (doblajes y localizaciones), actividades de los estudios de grabaciones de sonido, actividades relacionadas con la fotografía, el diseño y la publicidad.

-Las energías renovables y el reciclaje

Este campo de actividad engloba la producción de energía solar, eólica, marina, geotérmica, biomasa, biocombustible, biogas, además de reciclaje y todas aquellas actividades anexas a éstas como son la fabricación, el mantenimiento, la instalación, el asesoramiento y la I+D.

En estos momentos la ZEC cuenta con un total de setecientos treinta empresas autorizadas cuyo nivel de inversión se eleva a 1.350 millones de euros y con el compromiso de la creación de 10.965 puestos de trabajo.

B) Declaración de Sociedades 2009

1. Introducción

Al igual que otros años por estas fechas en CRUCES Y ASOCIADOS procuramos, antes de que comience la presentación para la generalidad de sujetos pasivos de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, poner a disposición de las entidades obligadas a autoliquidar un documento de ayuda.

Como es obvio no se trata de hacer un tratado del impuesto, sino únicamente de realizar un recordatorio de novedades legislativas y doctrinales, resaltar la importancia de este tributo con las cifras relativas a la recaudación, número de liquidaciones o beneficios fiscales, y repasar las claves de la gestión en este impuesto como son los modelos, plazos o lugar y forma de presentación de las declaraciones.

En cuanto a las novedades normativas se pueden resaltar dos medidas tendentes a estimular o premiar el mantenimiento de empleo por las empresas: la libertad de amortización de ciertas inversiones cuando se mantiene empleo, para todo tipo de entidades, y la aplicación de tipos superreducidos del 20 ó 25% para micropymes que, al menos, mantengan plantilla en ejercicios iniciados en 2009 (también en 2010 y 2011) con respecto a los 12 meses anteriores.

Asimismo hay que resaltar la eliminación para empresas de reducida dimensión de la obligación de documentar sus operaciones vinculadas cuando la suma de las mismas no supere en el ejercicio 100.000 euros, estando pendientes de la publicación de una modificación reglamentaria que libere de documentación a otras operaciones vinculadas.

En lo referente a la gestión del impuesto, quizás lo más novedoso sea la inclusión de un nuevo formulario en el que se pide detalle de los otros ajustes negativos al resultado contable y de las deducciones por reinversión, mediambientales, por I+D+i y por actividades de exportación, aunque sólo en el caso de que dicho ajuste y deducciones sean, al menos, de 50.000 euros.

2. Los números del Impuesto

Cuadro Nº 1 Recaudación total Estado (millones de euros)

	2007	2008	2009	% 07 - 08	% 08 - 09
Impuesto sobre la Renta	72.614	71.341	63.857	-1,75%	-10,49%
Impuesto sobre Sociedades	44.823	27.301	20.188	-39,09%	-26,05%
IRNR	2.427	2.262	2.342	-6,80%	3,54%
Otros	1.104	1.120	1.134	1,45%	1,25%
Total I. Directos y Cotiz. Social	120.968	102.024	87.521	-15,66%	-14,22%
Impuesto sobre el Valor Añadido	55.850	48.015	33.573	-14,03%	-30,08%
Impuestos Especiales	19.787	19.570	19.349	-1,10%	-1,13%
Otros	3.223	3.086	2.741	-4,25%	-11,18%
Total I. Indirectos	78.860	70.671	55.661	-10,38%	-21,24%
Varios	14.416	16.010	19.278	11,06%	20,41%
Total Ingresos no Financieros	214.244	188.705	162.460	-11,92%	-13,91%

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda

Cuadro Nº 2 Evolución del número total de declarantes en IS

Ejercicios	Número de declarantes	Tasas de variación
2001	928.897	5,97%
2002	1.008.744	8,60%
2003	1.083.564	7,42%
2004	1.167.974	7,79%
2005	1.256.998	7,62%
2006	1.350.864	7,47%
2007	1.413.095	4,60%

Dirección General de Tributos. S.G. Política tributaria

Cuadro Nº 3 Beneficios fiscales presupuestados para 2010

Conceptos	miles de €	%
Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	1.139.710	31,31%
Tipos reducidos: Pymes	681.680	18,73%
SalDOS ptes.incentivos inver. ejercicios anteriores	311.140	8,55%
Ajuste B.I: Reserva para inversiones en Canarias	245.910	6,76%
Deducción por Actividades de I+D+i	175.500	4,82%
Tipos reducidos: Restantes entidades	175.210	4,81%
Acontecimientos de especial interés público	163.380	4,49%
Bonific: Exportadores y prestación de servicio públicos locales	113.060	3,11%
Deducción por Inversiones en Canarias	109.540	3,01%
Deducción por Donaciones	101.140	2,78%
Ajuste B.I: Libertad amortización y amortizaciones especiales	85.740	2,36%
Bonific: Actividades financieras	49.500	1,36%
Deducción protección del medio ambiente	46.340	1,27%
Bonificaciones: Entidades que operan en Ceuta y Melilla	35.400	0,97%
Bonific: empresas navieras en Canarias	33.550	0,92%
Deducción por actividades de exportación	29.920	0,82%
Tipos reducidos: Sociedades de inversión	28.850	0,79%
Deducción producciones cinematográficas	23.900	0,66%
Bonific. venta de bienes corporales producidos en Canarias	19.140	0,53%
Bonificación cooperativas especialmente protegidas	18.740	0,51%
Deducción formación profesional	12.800	0,35%
Deducción por Contribuciones empresariales planes de pensiones	12.400	0,34%
Bonific. de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	11.120	0,31%
Deducción fomento tecnologías de la información y comunicación	8.040	0,22%
Deducción por Creación de empleo para minusválidos	4.790	0,13%
Otros ajustes	1.510	0,04%
Deducciones: Edición de libros	1.220	0,03%
Deducciones: Vehículos de transporte por carretera	720	0,02%
Deducciones: Guarderías para hijos de trabajadores	150	0,00%
Deducciones: Patrimonio Histórico	130	0,00%
Total	3.640.230	

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaria de Estado de Hacienda y Presupuestos

Cuadro Nº 4 Distribución de declarantes por situación económica. Ejercicio 2007

Tramos de ingresos (miles de euros)	Inactivas		Con pérdidas		B. Imponible ≤ 0		B. Imponible > 0	
	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución
< 6	153.320	100,00	110.372	21,39%	272.499	33,03%	11.169	1,90%
6 - 60	0	0,00	145.585	28,22%	177.794	21,55%	68.981	11,73%
60 - 150	0	0,00	95.311	18,47%	129.071	15,64%	88.835	15,11%
150 - 300	0	0,00	62.929	12,20%	91.258	11,06%	93.867	15,96%
300 - 600	0	0,00	43.894	8,51%	66.408	8,05%	96.721	16,45%
600 - 1.500	0	0,00	32.196	6,24%	49.402	5,99%	105.600	17,96%
1.500 - 6.000	0	0,00	18.306	3,55%	27.703	3,36%	88.778	15,10%
6.000 - 12.000	0	0,00	3.456	0,67%	5.020	0,61%	16.169	2,75%
12.000 - 30.000	0	0,00	2.300	0,45%	3.458	0,42%	10.732	1,82%
30.000 - 45.000	0	0,00	518	0,10%	797	0,10%	2.539	0,43%
45.000 - 60.000	0	0,00	285	0,06%	436	0,05%	1.237	0,21%
60.000 - 90.000	0	0,00	272	0,05%	439	0,05%	1.229	0,21%
90.000 - 180.000	0	0,00	282	0,05%	430	0,05%	1.107	0,19%
> 180.000	0	0,00	208	0,04%	317	0,04%	1.099	0,19%
TOTALES	153.320	100,00	515.914	100,00%	825.032	100,00%	588.063	100,00%

Fuente: AEAT

Cuadro nº 5 Cuota líquida positiva. Ejercicio 2007

Tramos de ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	283.668	20,07%	9.999	1,75%	24.493.880	0,06%	2.450
6 - 60	246.775	17,46%	66.884	11,74%	144.565.988	0,33%	2.161
60 -150	217.906	15,42%	86.585	15,19%	347.339.646	0,78%	4.012
150 - 300	185.125	13,10%	91.484	16,05%	604.725.771	1,36%	6.610
300 - 600	163.129	11,54%	94.300	16,55%	1.004.990.121	2,26%	10.657
600 - 1.500	155.002	10,97%	102.853	18,05%	2.046.024.136	4,60%	19.893
1.500 - 6.000	116.481	8,24%	85.922	15,08%	4.853.304.962	10,92%	56.485
6.000 - 12.000	21.189	1,50%	15.291	2,68%	2.882.372.969	6,48%	188.501
12.000 - 30.000	14.190	1,00%	10.010	1,76%	4.255.486.161	9,57%	425.123
30.000 - 45.000	3.336	0,24%	2.349	0,41%	1.937.416.120	4,36%	824.783
45.000 - 60.000	1.673	0,12%	1.139	0,20%	1.283.791.432	2,89%	1.127.122
60.000 - 90.000	1.668	0,12%	1.148	0,20%	1.987.894.360	4,47%	1.731.615
90.000 - 180.000	1.537	0,11%	1.003	0,18%	2.987.795.913	6,72%	2.978.859
> 180.000	1.416	0,10%	973	0,17%	20.095.498.706	45,20%	20.653.133
TOTALES	1.413.095	100,00%	569.940	100,00%	44.455.700.165	100,00%	78.001

Fuente: AEAT

Como se deduce del Cuadro Nº 1 el Impuesto sobre Sociedades, en 2009, ya estaba a punto de perder el tercer puesto en el ranking de recaudación de nuestro sistema impositivo, como consecuencia del tremendo impacto de la crisis económica en él, reduciendo el importe recaudado de 2007 a 2009 a bastante menos de la mitad.

El número de declaraciones de este Impuesto a gestionar es relativamente pequeño si lo comparamos con los cerca de 20 millones de declaraciones que se mueven en la campaña del IRPF.

En cuanto a los beneficios fiscales, en primer lugar hay que decir que suponen casi un 20% de la recaudación y que vienen encabezados por la deducción por reinversión, seguidos por los tipos reducidos previstos para pymes, absorbiendo estos dos incentivos el 50% de los beneficios presupuestados en 2010.

Por último, con los cuadros nº 4 y 5 vemos que el número de entidades con base positiva sólo fue de 588.063, teniendo cuota positiva únicamente 569.940. Por otra parte, más del 45% de la recaudación es aportado por 973 contribuyentes con ingresos superiores a 180 millones de euros, mientras que el 80% de los sujetos pasivos, que son los que declaran ingresos hasta millón y medio de euros, sólo aportan el 9,4% de la recaudación.

3. Principales novedades normativas 2009

Libertad de amortización con mantenimiento de empleo

- Aplicable a elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en ejercicios iniciados en 2009, 2010, 2011 ó 2012, teniéndose en cuenta a estos efectos la fecha de puesta a disposición, incluso cuando la adquisición se realiza mediante contrato de arrendamiento financiero, supeditando el beneficio fiscal al ejercicio de la opción de compra.
- Momento en el que se amortiza libremente: a partir del ejercicio en el que el elemento haya entrado en funcionamiento, sin que sea precisa la contabilización de dicha amortización. Por lo tanto, en el ejercicio en el que la deducción por amortización fiscal sea más elevada que el gasto contable se producirá un ajuste negativo al resultado contable, siendo el ajuste de signo contrario cuando la amortización contable siga su curso y el bien ya esté amortizado fiscalmente en su totalidad.
- El requisito de mantenimiento de plantilla se concreta en que la plantilla media de los 24 meses posteriores a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos entran en funcionamiento se ha de mantener en relación a la plantilla media de los 12 meses anteriores. Si transcurridos los citados 24 meses se constata que la plantilla ha disminuido, será preciso regularizar la situación incrementando la cuota a ingresar del ejercicio en el que se produjo el incumplimiento. A estos efectos se computan como plantilla los empleados que estén de baja por maternidad o enfermedad. En relación con este requisito la Dirección General de Tributos (DGT) ha sido flexible para permitir el cómputo global de la plantilla de un grupo de sociedades cuando unas entidades acaparan la actividad inversora, y en otra se centraliza la gestión del negocio y, por lo tanto, es la que contrata personal, con el fin de que el beneficio fiscal no condicione la eficacia empresarial.
- Existen normas especiales para contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión que requieran un plazo superior a dos años cuando finalizan dentro de los ejercicios previstos (iniciados desde 2009 a 2012) habiéndose iniciado antes, o cuando, finalizando después, se realizan, en parte, en dicho período.

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

- Como es sabido, para esta cartera, contablemente deberá reconocerse el deterioro por la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable que, salvo mejor evidencia, será la parte

proporcional del patrimonio neto de la participada, corregido por las plusvalías tácitas existentes a la fecha de valoración. Sin embargo, la normativa fiscal es más laxa, permitiendo deducirse como gasto, sin contabilización, la diferencia, proporcional a la participación, entre los fondos propios al inicio y al final del período impositivo, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios al cierre corregido en el importe de las plusvalías tácitas que existían en el momento de la adquisición y subsistan. Los fondos propios de la participada se han de corregir por los gastos del ejercicio no deducibles (incluyendo diferencias permanentes y temporarias, así como la reversión de las mismas).

- La novedad a este respecto es que la posibilidad de deducir fiscalmente este gasto se extiende a toda la cadena de participadas. La DGT ha interpretado que también se aplica la deducción correspondiente de toda la cadena de participadas cuando alguna sea no residente, aunque exija hacer el cálculo de la disminución de fondos propios por dicha no residente quizás sólo a estos efectos porque, en el país de residencia, lo más probable es que no exista una norma equivalente a la nuestra. Esta modificación establecida por la Disposición final primera de la ley 11/2009 tiene efectos en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

Régimen especial de adquisiciones por contratos de arrendamiento financiero

- Si estamos adquiriendo bienes en régimen de arrendamiento financiero, lo más probable es que, desde el punto de vista contable también tenga esa consideración (cuando de las condiciones económicas del arrendamiento se deduzca que se han transferido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien). En ese caso la entidad estará contabilizando como gasto, además de los gastos financieros satisfechos, la amortización que corresponda al bien, ya que se trata la operación como una adquisición financiada. La norma fiscal permite la deducción, como gasto, del importe de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien, hasta el doble del coeficiente máximo de amortización según tablas fiscales (el triple si se trata de una ERD). Para ello se realizará un ajuste negativo por el exceso de dicho gasto con respecto a la cantidad amortizada contablemente. Esto será posible sólo en aquellos casos en los que se cumplan una serie de requisitos como que la duración del contrato sea de un mínimo de dos años si se trata de bienes muebles, y de diez si tiene por objeto bienes inmuebles, que en el contrato aparezcan separadas la parte de recuperación de coste del bien y la carga financiera en cada una de las cuotas a pagar, y que el importe anual de la parte de cuotas por recuperación del coste del bien sea constante o creciente a lo largo del período contractual. Respecto a este último requisito, y en atención a los problemas de liquidez por el que atraviesan muchas empresas, el legislador ha permitido que no se pierda este régimen especial cuando se incumpla en ejercicios iniciados en 2009, 2010 y 2011, normalmente debido a una refinanciación ampliando el plazo.
- La novedad consiste en que para los contratos de arrendamiento financiero vigentes, cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011, no se exigirá el cumplimiento del requisito de que el importe anual de la parte de cuotas de recuperación del coste del bien sea constante o creciente a lo largo de contrato. Con ello se permiten las refinanciaciones de estos contratos, en época de crisis, alargando el plazo de los mismos, sin que la reducción de cuotas obligue a la empresa a regularizar, por pérdida del régimen especial, devolviendo las cuotas impositivas ahorradas anteriormente por la aceleración del gasto.

Documentación y justificación de operaciones vinculadas

- Por el Real Decreto-ley 6/2010 se exime de la obligación de documentar las operaciones vinculadas a personas o entidades que cumplan dos requisitos: que su cifra de negocios en el período impositivo sea inferior a 8 millones de euros y que el valor de mercado del total de operaciones vinculadas realizadas en el período no supere 100.000 euros.
- Asimismo, se establece un límite en el importe de las sanciones para personas o entidades con cifra de negocios en el ejercicio inferior a 8 millones de euros cuando estén obligadas a documentar. En este caso la sanción por documentación incorrecta o inexistente tendrá como límite máximo la menor de las siguientes cuantías: 10% del importe conjunto de las operaciones vinculadas o el 1% del importe neto de la cifra de negocios.

- No obstante, en el mismo Real Decreto-ley se prevé que el Gobierno en 3 meses (se cumpliría este plazo el 14 de julio) tramite una modificación de las obligaciones de documentación para reducir las cargas formales de las empresas. Cuando escribimos estas líneas sólo conocemos la modificación reglamentaria proyectada que exonera también de la obligación de documentación las operaciones vinculadas realizadas cuando el importe de las mismas, con cada persona o entidad, no supera 250.000 euros. Y esto afecta a cualquier empresa, sea para operaciones internas o con no residentes. No obstante, sí habrá que documentar operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, la realizadas con socios o familiares de estos que tributen en estimación objetiva, y las transmisiones de negocios, valores, inmuebles o intangibles. Respecto de esto habrá que estar pendientes de lo que veamos finalmente publicado.

Tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo

- En períodos iniciados durante 2009, 2010 y 2011 las entidades podrán aplicar el tipo del 20% para un importe de base imponible de hasta 120.202,41 euros y el 25% al exceso de la cifra anterior si cumplen los siguientes requisitos:
 - Importe neto de la cifra de negocios inferior a 5 millones de euros.
 - Plantilla media inferior a 25 empleados.
 - Mantenimiento de plantilla.
- Se aplicará el tipo reducido en cada uno de esos períodos independientemente de que se cumplan o no los requisitos en los otros períodos.
- El requisito referido a la cifra de negocios habrá de cumplirse teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 108.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto. Esto es, si se trata de una entidad que forma parte de un grupo mercantil habrá que sumar las cifras de negocio de las entidades del grupo. También se sumarán las cifras de negocio de las entidades controladas por los mismos grupos familiares. En el caso de que una entidad se constituya en alguno de los ejercicios de aplicación de este beneficio fiscal, o hubiera desarrollado la actividad en período inferior al año, a estos efectos la cifra de negocios habrá de elevarse al año.
- Para el cumplimiento del requisito de mantenimiento de plantilla es preciso que durante los 12 meses siguientes al inicio del período impositivo que estamos examinando la plantilla media sea, como poco, de una persona y no sea inferior a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del período que comience a partir de 1 de enero de 2009.
- Si la entidad se ha constituido en los 12 meses anteriores a 1 de enero de 2009, se tendrá en cuenta la plantilla media resultante de ese período. Para el cálculo de la plantilla media se han de considerar las personas con contrato laboral teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa. Se permite que las entidades que se constituyan durante 2009, 2010 ó 2011, teniendo una plantilla media en los 12 meses siguientes al inicio del primer período impositivo superior a cero e inferior a la unidad, apliquen el tipo reducido en el período de la constitución si en los 12 meses posteriores a la conclusión de ese período la plantilla media no es menor de la unidad. En cuanto al cálculo de la plantilla se pueden hacer las mismas precisiones que las efectuadas en el apartado de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo.

Régimen de consolidación fiscal

- Se reduce el porcentaje de participación directa o indirecta para que una sociedad sea la dominante a efectos de constituir un grupo fiscal, del 75 al 70%, para el caso de sociedades con acciones cotizadas.

Bonificaciones y deducciones para incentivar actividades que se aplican en ejercicios iniciados en 2009

	Bonificación o deducción	Tipo	
Bonificación	Bonificación actividad exportadora de producciones audiovisuales, libros, etc.	62	
Deducciones	Gastos de Investigación y desarrollo	25	
	Exceso sobre ejercicio anterior de gastos de I+D (además del 25%)	17	
	Inversiones en I. Material a Inmaterial afectos a (I+D)	8	
	Gastos de innovación	8	
	Fomento de las tecnología de la información y comunicación (ERD)	6	
	Actividades de exportación	6	
	Inversiones en bienes de interés cultural	10	
	Inversiones en producciones audiovisuales	Productor	18
		Coproductor Financiero	5
	Inversiones en edición de libros	4	
	Inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos de transporte por carretera	4	
	Inversiones en movilidad por viajeros discapacitados en vehículos de transporte público por carretera	4	
	Inversiones y gastos en guarderías para hijos de sus trabajadores	4	
	Contribuciones a planes de pensiones y patrimonios protegidos	4	
	Inversiones en activo material para reducir contaminación	4	
	Parte de inversión en vehículos nuevos de transporte por carretera que contribuye a reducir contaminación	5	
	Inversiones en activo material nuevo aprovecha energía renovables	4	
	Gastos formación profesional	2	
	Exceso sobre ejercicio anterior de formación profesional	4	
	Creación de empleo trabajadores discapacitados, por cada uno	6.000 €	
	Deducción por reinversión	General	12
		ERD	12
		Hidrocarburos	17
Mutuas y Ents. Plte. Exentas		7	
Cooperativas		2	

- Conviene saber que desaparecerán las bonificaciones y deducciones del cuadro anterior en 2011, 2012 ó 2014, excepto la de I + D + i, la deducción por contratación de trabajadores discapacitados y la de reinversión de beneficios extraordinarios. Sin embargo, las deducciones pendientes tras la desaparición del incentivo podrán aplicarse en los ejercicios siguientes con los plazos y requisitos establecidos por la norma vigente en el ejercicio anterior a su desaparición.

Régimen especial de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)

- Se construye un nuevo vehículo de inversión inmobiliaria. Son unas entidades cuya actividad principal es la inversión en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler.
- Tributación de la SOCIMI: en el Impuesto sobre Sociedades al 19% si se cumplen una serie de requisitos, devengándose el impuesto de forma proporcional a la distribución de dividendos y con obligación de distribuirlos en un porcentaje muy importante.
- El socio persona física estará exento por los dividendos percibidos de estas entidades.
- El socio persona jurídica tributará hasta completar un 30% de gravamen fiscal sobre los beneficios obtenidos por la SOCIMI.

4. Doctrina contable y fiscal a tener en cuenta

Ingresos de promotoras

Desde la entrada en vigor del nuevo PGC, para contabilizar los ingresos por ventas, en ésta o en cualquier actividad, es preciso que la empresa haya transferido los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes.

Recordemos que con la antigua norma mercantil y con la adaptación sectorial la empresa debería devengar el ingreso de los inmuebles cuando entendía que estos estaban sustancialmente terminados y en condiciones de entrega material, lo cual podía ocurrir a partir del momento en el que hubiera incorporado, al menos, el 80% de los costes de la construcción.

Según la Consulta del ICAC Nº 8 del BOICAC Nº 74, el ingreso habrá de contabilizarse con la nueva norma mercantil cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado y se haya otorgado la escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador.

Este criterio de devengo es asumido plenamente por la norma fiscal.

Ingresos derivados de contratos de construcción y por prestación de servicios

Estos ingresos se reconocerán en función del porcentaje de realización del servicio siempre que se cumplan los siguientes requisitos: el importe de los ingresos se puede valorar con fiabilidad, es probable que la empresa reciba rendimientos económicos de la transacción, el grado de realización, al cierre de ejercicio, pueda valorarse con fiabilidad y que también se puedan valorar con fiabilidad los costes incurridos y los pendientes. Sin embargo, cuando el resultado de la transacción no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

Según la Consulta Nº 2 del BOICAC 78, cosa diferente es el contrato del que se desprenda que su objeto no es la prestación de un servicio de construcción, sino la venta de una construcción, lo que puede ocurrir cuando el contratista no se obliga sólo a prestar el servicio de construcción sino también a la entrega de los materiales incorporados al activo.

En el caso de un contrato de los denominados "llave en mano" los ingresos podrían contabilizarse por el método del porcentaje de realización cuando el pedido pueda asimilarse más a una prestación de servicios que a una venta de un producto estándar de la sociedad.

Este criterio contable es trasladable en su totalidad para el reconocimiento de ingresos por la normativa fiscal.

Retorno a la empresa de un bien vendido previamente

Este supuesto de hecho puede producirse cuando se pacta una condición resolutoria en un contrato de compraventa en caso, por ejemplo, de impago de cantidades aplazadas.

La Consulta Nº 5 del BOICAC Nº 75, y la Consulta de la DGT Nº V1332-09, coinciden en considerar contable y fiscalmente los dos hechos, venta y recuperación del bien, como operaciones diferentes.

La resolución de la operación con la baja del crédito y la entrada en el activo del bien recuperado por el valor contable, previo al momento de la enajenación, no alterarán el resultado del ejercicio de la transmisión originaria, sino que generarán su propio resultado en el período de la resolución, probablemente negativo.

Activación de gastos financieros

Cuando se trata de trabajos realizados para el inmovilizado o cuando la empresa está produciendo existencias para sí, no se podrán activar gastos financieros en el período de tiempo que media entre la incorporación al patrimonio del elemento, como puede ser un terreno en una promotora o en una entidad que se va a construir la nave sobre él, y el comienzo de las obras, paralizándose así mismo la activación durante los períodos en que las obras se encuentran interrumpidas.

A este respecto, como la normativa fiscal no contiene mención alguna, asume totalmente el criterio contable.

Deducibilidad del precio de adquisición del fondo de comercio

Como es sabido, con la normativa mercantil que ha entrado en vigor para ejercicios iniciados en 2008, sin necesidad de contabilización del gasto, será deducible fiscalmente un máximo anual de la veintea parte del precio de adquisición originario del fondo de comercio cuando, además de otros condicionantes, se haya dotado una reserva indisponible por, al menos, el importe deducible.

Según la Consulta de la DGT Nº V1770-08, que cita a su vez la consulta Nº 3 del BOICAC Nº 73, cuando se hubiera venido deduciendo el 5% del valor de adquisición del fondo de comercio en varios ejercicios y, después, se produzca un deterioro de éste, será deducible dicho deterioro en el impuesto sólo en la medida que supere el gasto deducido fiscalmente en períodos anteriores.

Cuando el fondo el comercio luzca un balance por un importe inferior al valor de adquisición, porque antes de la transición al nuevo plan estuviera parcialmente amortizado o cuando se hubiera contabilizado un deterioro del mismo, la reserva indisponible obligatoria que se debe dotar es sólo del 5% del valor contable (que estará neteado), teniendo el carácter de mínimo, por lo que para deducir fiscalmente el gasto máximo del 5% del valor originario será preciso que la dotación de la reserva alcance ese importe. En caso contrario no es posible deducir más de lo dotado a la reserva.

Quita en una entidad que se encuentre en concurso de acreedores

Cuando una empresa se encuentra en procedimiento de concurso y se negocia una quita con los acreedores, la entidad habrá de valorar si las nuevas condiciones de la deuda son o no “sustancialmente diferentes” de las anteriores. Se entenderá que son “sustancialmente diferentes” si la valoración actualizada de la deuda, utilizando el tipo de interés efectivo original es, como poco, un 10% menor de la valoración originaria.

Según la Norma de Registro y valoración Nº 9 del nuevo PGC, como señala la Consulta Nº 1 del BOICAC Nº 76, en ese caso se dará de baja el pasivo antiguo reconociendo el nuevo y registrando la diferencia como ingreso.

Si la diferencia no llega al 10%, se mantiene el pasivo original y se halla un nuevo tipo de interés efectivo, reconociendo menores gastos financieros en los ejercicios en los que se paga el pasivo.

La fiscalidad en este supuesto asumirá el criterio contable.

Deterioro de valor de acciones clasificadas en la cartera de disponibles para la venta

En esta categoría de activos financieros, que no tienen las empresas que aplican el plan de pymes, es donde se encuadran los que no están en el resto de categorías, y las diferencias entre el valor razonable a fin del período con respecto al que tenían a la adquisición van directamente contra el patrimonio neto.

En estos activos financieros el deterioro se contabiliza cuando existe evidencia objetiva del mismo, en caso de acciones por falta de recuperabilidad, lo cual se presume cuando experimentan una caída de año y medio y de un 40% en su cotización.

Preguntado el ICAC por la interpretación de la presunción de recuperabilidad, contesta en la Consulta Nº 6 del BOICAC Nº 74 que el deterioro se contabilizará si se ha producido el descenso del 40% o si ha experimentado una caída significativa en año y medio, pudiéndose reconocer también una pérdida por deterioro antes de que se produzca una de esas dos circunstancias cuando la empresa tenga evidencia de la falta de recuperabilidad.

Naturalmente, si se produce ese hecho, el deterioro será deducible fiscalmente.

Indemnizaciones por siniestros

En los casos en que una empresa tiene un siniestro de un bien de su activo asegurado se planteaba la duda de en qué momento hay que reconocer el ingreso por la indemnización que ha de pagar la aseguradora.

En la Consulta Nº 5 del BOICAC Nº 78 donde se aborda la cuestión se interpreta que el ingreso no se puede reconocer hasta que no exista acuerdo de pago de la entidad aseguradora, contabilizando hasta entonces sólo el gasto excepcional por el siniestro al dar de baja el correspondiente importe del activo siniestrado.

Desde el punto de vista fiscal se asumirá el criterio contable.

Condonación de créditos entre sociedades hermanas

En la Consulta del ICAC Nº 4 del BOICAC 79 y en la Consulta de la DGT Nº V1833-09 sobre un supuesto similar vemos la coincidencia de criterio entre el tratamiento contable y fiscal de operaciones intragrupo/vinculadas a propósito de una sociedad que controla otras dos, que podríamos denominar hermanas, entre las que se produce una condonación de un crédito.

En una interpretación por el ICAC y la DGT en la que prevalece la realidad económica sobre el fondo de la operación se considera que, por la parte proporcional de participación de la matriz en las dos filiales, se produce una retribución de fondos propios de la entidad acreedora, cediendo el crédito a su socio, y una aportación por la matriz a los fondos propios de la otra participada cuando le condona el crédito. Por el tanto por ciento del crédito que no se corresponde con el porcentaje de participación de la holding estamos ante una liberalidad entre participadas, calificando ese importe como liberalidad para la que condona el crédito y como renta para la entidad deudora.

Aplicación del régimen especial de empresas de reducido dimensión

Según Resolución del TEAC de 29 de enero de 2009 no es aplicable este régimen especial y, por lo tanto, no es posible beneficiarse, por ejemplo, del tipo reducido, de la libertad de amortización con creación de empleo o de la aceleración de amortizaciones si la entidad únicamente obtiene ingresos derivados de la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados no afectos a una actividad empresarial. En el mismo sentido, como no podría ser de otra manera, se ha pronunciado la DGT en consulta N° V0150-10 de 3 de febrero de 2010, cambiando el criterio mantenido anteriormente.

Esta interpretación, desde nuestro punto de vista bastante agresiva, negaría por ejemplo la aplicación del tipo del 25% por los primeros 120.202 euros a una entidad cuya cifra de negocios en el ejercicio anterior no llegue a 8 millones de euros, y que se dedique a alquilar inmuebles sin tener persona empleada y local utilizado en exclusiva para desarrollar la actividad.

Cálculo de la cifra de negocios a efectos de aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión

Como decíamos en el apartado anterior, el régimen especial es aplicable cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior no llega a 8 millones de euros. Para realizar ese cómputo, cuando la entidad forma parte de un grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios se ha de referir al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Según la Consulta de la DGT N° V2021-09, de 15 de septiembre, en el supuesto de que, por ejemplo, en 2009, en una sociedad entre como accionista otra con más de la mitad del capital, formarán grupo y, a efectos de determinar si se puede aplicar el régimen especial se sumarán las cifras de negocios en 2008 de todas las del grupo, aunque en ese período no existiera tal grupo.

Exención de plusvalías de entidades holding españolas al transmitir participaciones de filiales extranjeras

Para aplicar la exención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera, entre otros requisitos que se exigen a las holding españolas, se encuentra que los beneficios procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero, para lo cual como poco el 85 por ciento de los ingresos de la filial han de tener esa procedencia.

La exención también se puede aplicar, según Consulta de la DGT N° V2257-09, de 8 de octubre, aún cuando la filial no haya tenido beneficios en sus cuentas. Basta con que haya iniciado materialmente la actividad y no esté en fase de preparación.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios materializada en valores

Si bien la norma legal niega la posibilidad de materializar la reinversión suscribiendo acciones emitidas por otra entidad del grupo y la DGT añade, incluso como consecuencia de la creación de dicha entidad, en Consulta N° V2152-08 hace una excepción a tal planteamiento en las situaciones en las que está perfectamente evidenciado, por razones económicas, que se interponga otra sociedad para realizar las inversiones, admitiendo en ese caso la aportación de capital a una entidad totalmente participada para financiar inversiones en elementos afectos.

Se trata, en definitiva, de que la deducción se aplique con neutralidad entre dos posibilidades: la inversión directa por la entidad que obtuvo la plusvalía, y la inversión a través de otra sociedad que materializará la inversión. En el supuesto de hecho planteado esa inversión indirecta encuentra justificación en la diversa naturaleza de las inversiones a realizar y en la conveniencia de gestionarlas adecuadamente.

Calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica

En Consulta Nº V0237-10, de 11 de febrero, la DGT se pronuncia, respecto de una entidad de tenencia de valores extranjeros a la que se exige, para la aplicación del régimen de exención de rentas de las filiales no residentes, que los ingresos de dichas filiales procedan de la realización de actividades empresariales.

En el caso que se planteaba algunas de las filiales se dedicaban al arrendamiento de inmuebles, actividad que para ser considerada empresarial, como es sabido, precisa de la concurrencia de local exclusivamente afecto y persona empleada, y la consultante manifiesta que el personal que se encarga de estas actividades de arrendamiento que realizan varias empresas del grupo está contratado en una sola entidad.

El Centro Directivo, con una doctrina flexible, concluye que en un caso como el expuesto el arrendamiento podría considerarse como actividad económica, posibilitando la sinergia de locales y personas empleadas siempre que la estructura sea la que necesitan las entidades.

Este criterio podría ser aplicable también a otro tipo de incentivos que requieran la afectación de bienes a una actividad económica, como la deducción por reinversión.

Subcapitalización

Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto de una entidad con otra u otras personas no residentes en territorio español ni en la UE (a excepción de paraísos fiscales), con las que esté vinculada, exceda del resultado de multiplicar por tres cifra de capital social, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

A este respecto es interesante el criterio del TEAC plasmado en la Resolución de 10 de junio de 2009 en el que se concluye que se ha de aplicar la norma de subcapitalización en el caso de una entidad residente que recibe un préstamo de una entidad vinculada residente en un Estado miembro de la UE pero que, a su vez, ha recibido el préstamo de su matriz que no reside en la UE.

Reducción por ingresos de determinados intangibles

Se permite la reducción del 50% de los ingresos obtenidos por la cesión del derecho de uso o explotación de activos intangibles como propiedad industrial o know-how cuando la entidad cedente ha creado el activo y la cesión es para que el cedente lo utilice en su actividad.

A este respecto la DGT se ha pronunciado por Consulta Nº V2100-09, de 22 de septiembre, sobre un contrato de franquicia considerando que es diferente a la cesión únicamente de know-how, ya que el contrato de franquicia es mixto, y el franquiciador comunica al franquiciado sus conocimientos y experiencias, y también le presta servicios de asistencia técnica.

Por ello, sólo sería posible aprovechar este beneficio fiscal cuando en el contrato de franquicia se identifique de forma separada la contraprestación de cesión de uso de patentes, diseños, modelos o la cesión de know-how, separándola de la correspondiente a la asistencia técnica.

5. Información que la normativa fiscal exige incluir en la Memoria de las Cuentas Anuales

- En relación con la deducción fiscal por la diferencia de fondos propios, al inicio y al final del periodo impositivo, proporcional a las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, corregida por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el

de valoración, existe la obligación de informar de lo siguiente: cantidades deducidas en cada periodo, diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la participada, cantidades integradas en la base del ejercicio y cantidades pendientes de integrar.

- Según la Disposición Transitoria 28ª, incorporada al TRLIS por la Ley 4/2008, se deja la opción al sujeto pasivo de integrar en el primer ejercicio iniciado en 2008 y en los dos siguientes, por terceras partes, el saldo resultante de sumar los cargos y abonos a Reservas con incidencia fiscal, junto con la deducción establecida por la Disposición Transitoria 29ª. En ese caso, en la Memoria deberá mencionarse el importe de dicho saldo, las cantidades integradas y las pendientes de integrar.
- En caso de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios deberá hacerse constar, en tanto no se cumpla el periodo de mantenimiento (3 años bienes muebles y 5 inmuebles) la renta acogida a deducción y la fecha de reinversión.
- Si en su momento la entidad se acogió al diferimiento por reinversión (incentivo anterior a la actual deducción), mientras reste renta por integrar, deberán hacerse constar en la Memoria determinados datos.
 - Ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió los bienes amortizables.
 - Último balance cerrado por la transmitente.
 - Beneficios fiscales disfrutados por la transmitente sometidos a requisitos en cuya obligación de cumplimiento se habrá subrogado la adquirente.
 - Relación de bienes adquiridos, que se han incorporado por valor diferente al que figuraba en la transmitente, con expresión de las amortizaciones y provisiones correspondientes.
- Los socios personas jurídicas de las entidades que intervienen en las operaciones de reestructuración deben hacer constar en la Memoria:
 - Valor contable de valores entregados.
 - Valor contabilizado de valores recibidos.
- Régimen Fiscal de la Minería y de la Investigación y Explotación de Hidrocarburos:
 - Si se redujo la base imponible en el importe de cantidades destinadas al factor agotamiento, en los 10 ejercicios siguientes se deberá recoger en la memoria: el importe de la reducción, inversiones con cargo a la misma, las amortizaciones realizadas y cualquier disminución habida en la cuenta de reservas incrementadas por la reducción.
- Las entidades de tenencia de valores extranjeros deben mencionar en la Memoria:
 - Rentas que han tenido exención.
 - Los impuestos pagados en el extranjero por rentas exentas.
- En el caso de Sociedades Patrimoniales (aunque se suprime el régimen para ejercicios iniciados a partir del 1-1-07, las sociedades que tributaron por este régimen deberán seguir incluyendo las pertinentes menciones en la memoria) o en las que fueron transparentes:
 - Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que la sociedad no tributó en régimen de sociedades patrimoniales o de transparencia.
 - Beneficios aplicados a reservas que corresponden a periodos impositivos en los que la sociedad tributó en estos regímenes especiales.
 - En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, deben identificarse las reservas aplicadas de procedencia de regímenes especiales o no.
- Las entidades navieras que apliquen el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje deben indicar la diferencia entre el valor de mercado del buque y su valor contable. Esta mención habrá de hacerse en todos los ejercicios en los que sea titular del buque.

- Si la entidad todavía tiene elementos que fueron actualizados por el RDL 7/1996, deberá hacer constar:
 - Los criterios empleados en la actualización y cuentas afectadas.
 - El movimiento en el ejercicio de la cuenta de reserva de revalorización, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones de dicha cuenta experimentados en el ejercicio.
 - El tratamiento fiscal de la cuenta de reserva de revalorización.
 - Información sobre los elementos objeto de la actualización relativa a:
 - La Ley que lo autoriza.
 - Importe de la actualización por cada partida del balance, indicando los elementos actualizados más significativos.
 - Efectos de la actualización sobre las amortizaciones del ejercicio.
 - Importe de las actualizaciones netas acumuladas, al cierre, realizadas al amparo del RDL 7/1996, y su efecto sobre las amortizaciones y las provisiones del ejercicio.
- Cualquier sujeto pasivo del Impuesto que haya realizado revalorizaciones contables no incluidas en la base imponible, deberá mencionar en la Memoria lo siguiente: el importe de la revalorización, los elementos afectados y el período o períodos en los que se practicaron. Estos datos habrán de constar en todos los ejercicios en los que permanezcan los activos revalorizados en la entidad.

6. Gestión del Impuesto

6.1. Novedades

Las novedades más importantes para este ejercicio es la creación de nuevas casillas para incorporar datos referentes a:

- ✓ El nuevo régimen de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).
- ✓ Los nuevos tipos impositivos aplicables a las entidades de reducida dimensión por creación o mantenimiento de empleo.
- ✓ La libertad de amortización de elementos nuevos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias por mantenimiento de empleo.
- ✓ Además, se añaden páginas adicionales que deberán rellenar las sociedades de garantía recíproca como consecuencia de la aplicación de normas especiales para la elaboración, documentación y presentación de la información contable.

Por último, se establece un formulario, que figura en la Orden EHA/1338/2010 que aprueba los modelos de declaración, cuyo fin es aportar información en ciertos casos:

- ✓ Cuando se haya consignado una disminución al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias por importe igual o superior a 50.000 euros en la casilla de "Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias".
- ✓ Cuando se haya consignado alguna cuantía en las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios, inversiones medioambientales, por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o por actividades de exportación, siendo igual o superior a 50.000 €.

6.2. Modelos de declaración

Como en el ejercicio anterior coexisten dos modelos:

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

6.3. Forma de presentación

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

6.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

- ✓ Modelo 200 (cuando se realice la declaración por vía telemática, los documentos se presentarán en el registro telemático general de la AEAT, que se encuentra alojado en la Oficina Virtual, dentro de la página web www.aeat.es).
 - Fotocopia de la tarjeta del NIF, en el caso de no disponer de etiquetas identificativas (en caso de presentación en impreso).
 - Los sujetos pasivos que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Transparencia Fiscal Internacional) deberán presentar; de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
 - Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
 - Los contribuyentes por IRNR: la Memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.
 - Sujetos pasivos con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe sobre la aplicación de la propuesta.

- Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizadas con cargo a dotaciones futuras a la RIC.
- Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 € en el apartado denominado “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias” el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura en esta Orden y que se enviará por vía telemática a través del registro electrónico de la AEAT.
- Se solicitará información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000 €. Dicha información consistirá en:
 - Reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
 - Inversiones medioambientales: identificación de las inversiones realizadas.
 - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.
 - Por actividades de exportación: identificación de las inversiones y gastos que originan el derecho a la deducción.
- Cuando el contribuyente se encuentre sometido a la normativa del Estado o el grupo fiscal se encuentre sujeto al régimen de consolidación fiscal correspondiente a la Administración del Estado y deban tributar conjuntamente en las administraciones estatal y foral, se seguirán las siguiente reglas:
 - Presentación declaración ante la Administración del Estado: la forma y lugar será la que corresponda según se trate del modelo 200 ó 220.
 - Presentación declaración ante las Diputaciones Forales del País Vasco o ante la Comunidad Foral de Navarra: la forma y lugar será la que corresponda según la normativa foral correspondiente, utilizando los documentos de ingreso y devolución aprobados por la norma foral, sin perjuicio de que, en su caso, se puedan presentar los modelos de declaración 200 o 220 estatales.
 - En el caso de los grupos fiscales, las sociedades que integran dicho grupo presentarán, a su vez, las declaraciones en régimen de tributación individual, modelo 200, ante cada una de dichas Administraciones tributarias, estatal o foral.

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

- ✓ Resultado a devolver:
 - En cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria situadas en territorio español.
 - Personalmente en la AEAT si la devolución se solicita por transferencia bancaria de una entidad no colaboradora o si el sujeto pasivo no tiene cuenta en territorio español. En este último caso la devolución se realizará mediante la emisión de cheque cruzado del Banco de España.
- ✓ Resultado a ingresar: en cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria sitas en territorio español.
- ✓ Los sujetos pasivos que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, si no están obligados a la presentación por vía telemática, efectuarán la presentación en al Delegación o Administración que les corresponda.

6.6. Plazo y presentación

✓ Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 21 de julio de 2010, ambos inclusive.
- De 1 mes a contar desde que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
 - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
 - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
 - Se produzca la transmisión del EP.
 - Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
 - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.
- Modelo 220
 - Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.

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

<i>Modelos</i>	<i>Puede utilizar</i>	<i>Forma de presentación</i>	<i>Lugar</i>	<i>Plazos</i>
200	<p>Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con EP¹ y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español</p> <p>Los grupos fiscales: todas las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera del mismo</p>	<p>Vía telemática: Grandes Contribuyentes, S.A y S.L</p> <p>Impreso: los sujetos pasivos no obligados a presentar telemáticamente</p>	<p>Impreso: en entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria² o personalmente en la AEAT o por correo certificado³</p>	<p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Este año podrá presentarse hasta el 26 de julio⁴ por los sujetos pasivos con ejercicio coincidente en el año natural</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2010 deberán presentar la declaración antes del 26 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos del ejercicio correspondiente a 2008</p> <p>Por cese en la actividad, transmisión EP o fallecimiento del titular del EP el plazo es de 1 mes a partir de que se produzca la contingencia</p>
220	<p>Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal</p>	<p>Vía telemática</p>		<p>Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo</p>

¹ Establecimientos Permanentes.

² La domiciliación bancaria puede realizarse desde el 1 de julio hasta el 21 de julio de 2010, ambos inclusive.

³ Si la declaración resulta a devolver y el sujeto pasivo no dispone de una cuenta bancaria abierta en alguna de las entidades colaboradoras, deberá dirigir un escrito manifestando dicha circunstancia al Delegado de la AEAT de su domicilio social. En este caso la devolución se realizará mediante cheque cruzado del Banco de España.

⁴ Si coincide la fecha del vencimiento del plazo de presentación con alguna festividad o si cae en sábado, el plazo finaliza el primer día hábil siguiente a la fecha del vencimiento.

III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA: NOVEDADES

Diversas cuestiones relacionadas en el Impuesto sobre Sociedades respecto de la libertad de amortización de activos a condición de mantener plantilla.

En primer lugar se pregunta si existe la posibilidad de amortizar libremente determinados elementos nuevos del inmovilizado material adquiridos después de la constitución de la entidad, en 2009, sabiendo que en octubre de ese año se contratarán dos personas que seguirán trabajando en la empresa en el futuro.

Se contesta que el hecho de que la empresa se constituya en 2009 no impide aplicar el incentivo de libertad de amortización, por cuanto la plantilla media total de la empresa será necesariamente superior a la del año anterior. Para el cálculo de la plantilla media se aplicarán los mismos criterios que se utilizan para que las empresas de reducida dimensión apliquen la libertad de amortización si incrementan plantilla.

En segundo lugar, se pregunta acerca de la trascendencia de la modificación del objeto social de una entidad preexistente que pasa a ser sociedad limitada profesional. Este hecho no tendrá incidencia alguna siempre que se cumplan los requisitos establecidos para aplicar el beneficio fiscal.

Por último, se pregunta sobre la posibilidad de aplicar el incentivo si se constituye una sociedad civil profesional.

A este respecto, se asevera que, según nuestro Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica salvo que sus pactos sean secretos y los socios, ante terceros, contraten en nombre propio y no en nombre de la Sociedad. No obstante, estas sociedades no son sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades, pero sí están sometidas al Código de Comercio cuando realicen actividades empresariales, tributando en régimen de atribución de rentas.

En conclusión, como la sociedad civil realiza la actividad generadora de las rentas atribuibles a los socios, teniendo personalidad jurídica, será la titular de los elementos de inmovilizado, y la libertad de amortización, si la sociedad cumple los requisitos, se aplicará en ella a la hora de determinar las rentas atribuibles.

D.G.T. Nº V2746-09, 11 de diciembre de 2009

Modificación de tipos impositivos en el Impuesto sobre el Valor Añadido a partir del 1 de julio

Esta modificación puede ocasionar algunas dudas que la Dirección General de Tributos ha intentado aclarar en diferentes contestaciones a consultas vinculantes: V0602, V0603, V0644, V1006, V1033, V1035, V1055, V1056 y V1057, todas de 2010.

Entregas de bienes

El tipo aplicable, como en todos los demás hechos imponibles, vendrá determinado por el devengo, que en este caso es la fecha de puesta a disposición de dichos bienes. Por lo tanto si una mercancía se entrega a mediados de este mes de junio y la factura se emite el día 2 de julio, el tipo será el 7 ó el 16% no el vigente el día de emisión de la factura.

Cuando se transmita un bien con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva, o mediante contrato de arrendamiento venta, el tipo aplicable será el vigente en la fecha de puesta a disposición del bien.

Cuando se hayan entregado bienes y, con posterioridad, por ejemplo por error o por defectos de la mercancía se rectifique la factura, dicha factura rectificativa tendrá el mismo tipo que se aplicó a la factura rectificada, aunque en la fecha de rectificación hay cambiado el tipo.

Si a final de 2010 se aplicara un descuento por volumen de operaciones realizadas en todo ese ejercicio, la factura rectificativa tendrá que aplicar proporcionalmente los distintos tipos vigentes en el año en proporción a las operaciones realizadas en el primer y segundo semestre.

En el supuesto de pagos anticipados, como es sabido, el impuesto se devenga cuando se realiza efectivamente el pago, por lo que el tipo aplicable será el vigente en ese momento. Si se anticipa una cantidad en el primer semestre de este año para una compra que se lleva a cabo en el segundo semestre, al anticipo se le aplicarán los tipos del 7 ó 16% y, en el momento de la entrega de los bienes se aplicará el 8 ó el 18%, pero sólo a la parte de base imponible pendiente de pagar, sin que haya que rectificar el tipo que llevó el anticipo. No obstante, para que no exista dicha rectificación del tipo aplicado al anticipo es preciso que, en el momento de satisfacerse el mismo, el bien o el servicio por el que se realiza estén perfectamente identificados.

Arrendamientos, suministros y, en general, operaciones de tracto sucesivo o continuado

En éstas operaciones el devengo se produce en el momento en el que sea exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. De acuerdo a este criterio de devengo, el tipo aplicable a un arrendamiento de local de los meses de junio y julio de este año, que se debe pagar el último día de julio, será el 18%, por ser éste el tipo vigente ese día. Sin embargo, si el alquiler de los dos meses se debe pagar el primer día del período de alquiler, 1 de junio, el tipo aplicable sería el 16%.

Ejecuciones de obras pagadas con certificaciones

Si se certifica sin entrega de obra, el tipo aplicable será el vigente cuando se pague la certificación como en cualquier anticipo.

Si la certificación se realiza entregando total o parcialmente obra, se aplica el tipo vigente a fecha de entrega de la misma, salvo abono anticipado.

Contratación administrativa

Los contratistas, como sabemos, al formular sus propuestas económicas, deben incluir el impuesto y no sólo el precio de la contrata. Pues bien, en casos en los que el contrato esté pendiente de ejecución a partir del 1 de julio de este año, cuando el impuesto se devengue después de dicha fecha, el ente público habrá de abonar al contratista el precio cierto del contrato, resultante de restar a la propuesta el tipo impositivo vigente cuando se formuló, más el impuesto en vigor a fecha de devengo, aunque esto suponga una cantidad superior a la propuesta formulada.

D.G.T. Nº V0602, V0603, V0644, V1006, V1033, V1035, V1055, V1056 y V1057, todas ellas de 2010

Necesidad de practicar retención, en el Impuesto sobre Sociedades, sobre los dividendos cuando el receptor de los mismos no prueba que cumple los requisitos para aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna.

El legislador del Impuesto exonera de practicar retención sobre los dividendos cuando la entidad perceptora de la renta puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna del 100 por 100.

Se exige el cumplimiento de dos requisitos para que el destinatario de la renta pueda aplicar la deducción anterior: que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al 5 por 100, y que dicho porcentaje se hubiera mantenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o, en su defecto, que se mantenga después de la

distribución durante el tiempo que sea necesario para completar un año. La entidad deberá comunicar al retenedor que concurren los requisitos anteriores.

El Tribunal considera que si en el momento en que se exige el dividendo no se cumple el requisito temporal y, por tanto, el beneficiario del dividendo no puede justificar al retenedor que cumple dicho requisito, la renta queda sujeta a retención, sin perjuicio de que la entidad perceptora pueda aplicarse la deducción para evitar la doble imposición interna.

T.E.A.C. Resolución Nº 00/1778/2009, de 10 de noviembre de 2009.

Bienes aptos para la materialización de la Reserva para inversiones en Canarias.

La normativa que regula el Régimen Económico y Fiscal de Canarias establece que las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse, en un plazo máximo de tres años contados desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las inversiones que cita la norma, entre las que se encuentran la suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública de la Comunidad autónoma o Corporaciones Locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos Autónomos.

El Tribunal determina, de acuerdo a la literalidad de la norma, que no se puede materializar en la compra de obligaciones. Sí podría materializarse en la suscripción de obligaciones ya que compra y suscripción son términos jurídicos distintos.

T.E.A.C. Nº 00/58/2007, de 24 de noviembre de 2009.

IV. NOTICIAS DE PRENSA

2 de mayo de 2010

Cinco Días

Pistoletazo de salida para la declaración de la renta

El aumento de la exención en la indemnización por despido es la principal novedad de una campaña que reflejará el impacto de la crisis.

6 de mayo de 2010

Expansión

Los pequeños auditores alzan la voz contra las reformas en Bruselas

El cambio prevé que 5,4 millones de empresas no publiquen información contable.

8 de mayo de 2010

Expansión

España crece de forma anémica y se ve abocada a más subidas fiscales

La economía avanza un 0,1% según el Banco de España. Ordóñez pide a Zapatero que tome las riendas de la reforma laboral, mientras considera que el plan de austeridad está basado en cifras optimistas.

15 de mayo de 2010

Cinco Días

Barra libre en la deducción por vivienda

Es el beneficio fiscal estrella y puede desaparecer para quienes compren casa a partir de 2011 y tengan una renta de más de 24.100 euros.

18 de mayo de 2010

El País

Subidas fiscales y menores pensiones, estrellas de los recortes en Europa

Se aceleran los planes de austeridad. Reino Unido anunció ayer un presupuesto de emergencia. Francia subirá los impuestos a la rentas altas como España. Italia se tendrá que enfrentar a recortes sociales.

20 de mayo de 2010

El País

Zapatero promete subir impuestos a los ricos sin detallar cómo ni cuándo

La medida afectará a los que realmente tienen, no a la clase media. Fomento paralizará durante un año la mayoría de las grandes obras.

Expansión

Una renta media-alta equivale a 30.600 euros para el PSOE

El partido socialista sí ha defendido en sus documentos internos los umbrales de renta a los que afectará la subida fiscal.

24 de mayo de 2010

ABC

Zapatero niega un bandazo o cambio tras su decreto social

Insiste en que a aquellos que más tienen hay que pedirles más esfuerzo.

25 de mayo de 2010

Cinco Días

Hacienda pone bajo su tutela la obra pública estatal y el recurso a la deuda de los municipios

Emitirá informes vinculantes sobre los proyectos de Fomento y Medio Ambiente.

26 de mayo de 2010

El Economista

Los emprendedores le dan las recetas al Gobierno para crear micropymes

El principal escollo sigue siendo la financiación, pero también la falta de actitud e iniciativa.

29 de mayo de 2010

Expansión

La Generalitat subirá el IRPF a las rentas superiores a 100.000 euros

Montilla confirmó ayer esta medida. Complementa el recorte presupuestario, con el que pretende reducir en unos 1.500 millones el déficit de la Generalitat, más de 3.000 millones hasta 2013.

30 de mayo de 2010

Cinco Días

Los Presupuestos de 2011 serán los más austeros de la democracia

El Gobierno recorta el techo de gasto un 7,7% y revisa al alza el paro.

V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

 Junio 2010	Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo
		1	2	3	4	5	6
	7	8	9	10	11	12	13
	14	15	16	17	18	19	20
	21	22	23	24	25	26	27
	28	29	30				
	Junio						

HASTA EL 21

MODELOS

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

Mayo 2010. Grandes Empresas..... 111,115,117,123,124,126,128

IVA

Mayo 2010. Régimen General. Autoliquidación..... 303

Mayo 2010. Grupo de entidades, modelo individual..... 322

Mayo 2010. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA y del IGIC..... 340

Mayo 2010. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias..... 349

Mayo 2010. Grupo de entidades, modelo agregado..... 353

Mayo 2010. Operaciones asimiladas a las importaciones..... 360

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

Mayo 2010 430

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Marzo 2010. Grandes Empresas (*) 553,554,555,556,557,558

Marzo 2010. Grandes Empresas 561,562,563

Mayo 2010. Grandes Empresas..... 560

Mayo 2010 564,566

Mayo 2010 (*) 570,560

(*) Los operadores registrados y no registrados (para el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas), representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), destinatarios registrados y destinatarios registrados ocasionales (para el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre el Tabaco), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510

HASTA EL 25

MODELOS

RENTA

Confirmación del borrador de declaración con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta.

Declaración anual 2009 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta. D-100

Tras el cierre de este calendario, se modificó el plazo de presentación de Renta 2009, a ingresar con domiciliación en cuenta, hasta el 25 de junio de 2010.

HASTA EL 30

MODELOS

RENTA

Confirmación del borrador de declaración con resultado a devolver, renuncia a la devolución, negativo y a ingresar sin domiciliación en cuenta.

Declaración anual 2009 D-100

Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes para trabajadores desplazados 2009 150