



Se ha limitado a las grandes sociedades la compensación anual de bases negativas

La deducción por obras de mejora en vivienda a partir del 6 de mayo pasado

Diciembre 2011

ÍNDICE

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	3
A) Normativa Estatal.....	3
B) Normativa del País Vasco	5
II. ANÁLISIS NORMATIVO.....	6
A) 40 Notas al cierre de Sociedades 2011.....	6
B) 40 Recomendaciones para planificar Renta y Patrimonio 2011	25
III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES	36
IV. PRENSA	39

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Real Decreto-ley 17/2011, de 31 de octubre

Se establecen medidas complementarias para paliar los daños producidos por los movimientos sísmicos acaecidos en Lorca el 11 de mayo de 2011, se modifica el Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, y se adoptan medidas fiscales y laborales respecto de la isla de El Hierro.

B.O.E. 1 de noviembre de 2011

Orden EHA/2977/2011, de 2 de noviembre

Se modifica la Orden EHA/3929/2006, de 21 de diciembre, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional, se aprueba determinado Código de Actividad y del Establecimiento, y se actualiza la referencia a un código de la nomenclatura combinada contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

B.O.E. 5 de noviembre de 2011

Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre

Se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

B.O.E. 22 de noviembre de 2011

Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado

Se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado.

B.O.E. 23 de noviembre de 2011

Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre

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

B.O.E. 26 de noviembre de 2011**Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre**

Se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

B.O.E. 29 de noviembre de 2011**Real Decreto 1677/2011, de 18 de noviembre**

Se modifica el Reglamento de procedimiento administrativo sancionador de las infracciones por incumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública, aprobado por el Real Decreto 1572/1993, de 10 de septiembre y se introducen criterios de calificación de las infracciones y de graduación de las sanciones en el ámbito del Departamento de Aduanas e Impuestos especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

B.O.E. 30 de noviembre de 2011**Resolución de 18 de noviembre de 2011, conjunta de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Intervención General de la Administración del Estado**

Se establecen las condiciones para el envío centralizado de las deudas no tributarias gestionadas por Departamentos Ministeriales que constituyen recursos del presupuesto del Estado para su gestión recaudatoria, para los intercambios de información que se deriven de dicha gestión y demás aspectos relativos a la recaudación en vía ejecutiva de dichas deudas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

B.O.E. 30 de noviembre de 2011

B) Normativa del País Vasco

- **Normativa Foral de Guipúzcoa**

Orden Foral 951/2011, de 11 de noviembre de 2011.

Se modifica el Anexo III de la Orden Foral 563/2011, de 10 de junio, por la que se aprueban los modelos de actas de inspección de los tributos.

B.O.G. de 17 de noviembre de 2011

Orden Foral 979/2011, de 22 de noviembre de 2011.

Se modifica la Orden Foral 35/2007, de 22 de enero, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y se actualizan referencias de códigos de la nomenclatura combinada contenidas en el Decreto Foral 20/1998, de 3 de marzo, de Impuestos Especiales.

B.O.G. de 25 de noviembre de 2011

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) 40 Notas al cierre de Sociedades 2011

I. Introducción

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

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

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

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

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

II. Notas al cierre 2011

1. Amortización en general

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

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

2. Revisar la amortización de ejercicios anteriores

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

3. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo

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

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

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

4. Libertad de amortización sin mantenimiento de empleo

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

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

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

5. Otras modalidades de libertad de amortización

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

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

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

6. Régimen especial de arrendamiento financiero

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

Como es sabido, cuando se cumplen los requisitos del tiempo del contrato, 2 años para muebles y 10 para inmuebles, y que las cuotas de amortización sean constantes o crecientes, se puede acelerar la amortización del bien hasta el doble o el triple (en caso de ERD) del coeficiente máximo de amortización según tablas.

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

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

7. Fondo de comercio financiero

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

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

Como excepción, también será deducible en el caso de adquisiciones de participaciones

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

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

8. Amortización de intangibles en general

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10. Deducibilidad de los gastos

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

Por lo tanto, a fin de ejercicio es muy importante preocuparse de obtener el documento,

generalmente la factura, que justifique el importe deducible y, por supuesto, asegurarse de que se contabilizan todos los gastos habidos en el ejercicio.

11. Gastos no deducibles

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

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

12. Retribuciones de administradores

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

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

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

13. Subcapitalización

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

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

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

14. Provisiones

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

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

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

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

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

15. Pérdidas por deterioro

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

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

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

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

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

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

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

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

16. Recuperación de valor

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

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

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

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

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

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

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

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

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

19. Quita en un proceso concursal

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

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

20. Imputación temporal de gastos

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

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

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

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

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

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

21. Imputación temporal de ingresos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Si durante el ejercicio hemos cedido el uso de patentes, modelos, dibujos, planos, fórmulas o derechos sobre informaciones de experiencias comerciales o industriales, es posible que fiscalmente se pueda reducir el 50% de los ingresos producto de la cesión (por lo tanto mediante ajuste negativo), siempre que se cumplan una serie de estrictos requisitos, entre los que se encuentra que el activo lo haya creado la entidad cedente y que la contabilidad permita identificar separadamente los ingresos y gastos que origina el intangible.

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

23. Importe neto de la cifra de negocios

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

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

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

24. Rentas no declaradas

Aunque no sea un hecho frecuente, debemos considerar la contingencia fiscal que supone que existan en la empresa activos o derechos no declarados o tener contabilizadas deudas inexistentes, porque el importe correspondiente a unos u otras se presume adquirido con cargo a renta no declarada y la

Administración lo imputará al período más antiguo de los no prescritos, salvo que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro.

25. Valoración de operaciones vinculadas

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

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

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

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

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

26. Documentación de operaciones vinculadas

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

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

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

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

- Las realizadas entre entidades del grupo de consolidación fiscal.
- Las realizadas con sus miembros o con otras entidades del mismo grupo fiscal por las Agrupaciones de Interés Económico y por las UTE's.
- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de adquisición de valores.
- Determinadas operaciones de las realizadas entre entidades de crédito a través del sistema institucional de protección.
- Las realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad cuando la suma de las mismas no supere 250.000 euros en el ejercicio, excluyendo del cómputo las siguientes

que, en todo caso, habrán de documentarse: con personas o entidades residentes en paraísos fiscales; con personas físicas contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a las que se aplique el método de estimación objetiva, siempre que ellos o sus familiares cercanos tengan una participación de, al menos, el 25%; y transmisión de inmuebles, negocios o valores representativos de la participación en los fondos propios de entidades que no coticen.

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

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

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

27. Corrección monetaria

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

29. Deducción por doble imposición internacional de dividendos

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

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

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

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

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

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

31. Bases imponibles negativas a compensar

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

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

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

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

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

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

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

32. Tipos de gravamen

Los aplicables en 2011 pueden resumirse en el siguiente cuadro:

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

33. Tipo de gravamen de ERD

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

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

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

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

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

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

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

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

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

35. Aplicación del régimen especial de ERD

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

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

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

36. Bonificaciones y deducciones para incentivar actividades

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

Para clarificar el panorama se incluye el siguiente cuadro:

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

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

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

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

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

37. Deducciones pendientes de ejercicios anteriores

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

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

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

38. Deducción por reinversión

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

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

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

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

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

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

39. Pagos fraccionados

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

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

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

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

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

40. Régimen de grupos fiscales

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

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

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

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

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

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

B) 40 Recomendaciones para planificar Renta y Patrimonio 2011**1. Introducción**

Como todos los años, diciembre es el momento de recordar nuestra vida económica y ver su incidencia en el pago del Impuesto sobre la Renta que efectuaremos a finales del primer semestre de 2012. Puede que todavía estemos a tiempo de tomar alguna decisión que aminore la cantidad a pagar o produzca el aumento de la devolución que nos haya de corresponder.

Con estas recomendaciones solo pretendemos dar algunas ideas de los temas a revisar, haciendo especial hincapié en los más novedosos. Este año, quizás la novedad más importante, por lo menos para ciudadanos con un nivel patrimonial elevado es que se ha restablecido el Impuesto sobre el Patrimonio que teníamos un poco olvidado, toda vez que el último ejercicio que tuvimos que declarar fue el 2007.

Por supuesto la primera recomendación ha de ser que, en casos de cierta complejidad, como la que pueden revestir las actividades económicas que desarrolle el contribuyente, algunas operaciones como la reinversión de vivienda habitual o los de ciudadanos con patrimonios elevados, se recurra a un profesional para que le asesore, con ello conseguirá mayor seguridad y, probablemente, también ahorro en el pago de Impuestos.

2. Recomendaciones**R1**

Si va percibir un bonus pactado con la empresa por incentivos con un objetivo a cumplir en más de 2 años, que no sea recurrente, podrá reducir dicha renta en un 40%, con un importe máximo reducible de 300.000 euros (reducción máxima de 120.000 euros). El exceso percibido sobre dicho importe tributará íntegramente.

R2

Al pactar las retribuciones con su empresa tiene que tener buen cuidado, si recientemente ha percibido una retribución irregular, de no volver a establecerla, ya que la percepción de esta última no solo impedirá su reducción, sino que hará incorrecta la reducción de la ya cobrada.

R3

De cara a 2012 le interesa plantear a la empresa para la que trabaja la conveniencia de transformar retribuciones dinerarias en ciertas retribuciones en especie que no tributan, como el nuevo cheque-transporte, el cheque guardería, seguro médico, etc.

R4

Si es arrendador de un inmueble le interesa estudiar la posibilidad de anticipar gastos a 2011 ó de aplazar ingresos a 2012 para diferir parte del impuesto. Si el alquiler es de vivienda cuenta con la ventaja de que solo pagará por el 40% del rendimiento neto obtenido (en 2010 se pagaba por el 50%).

R5

Si está pendiente de alquilar una vivienda, le interesa más firmar con un inquilino que tenga menos de 30 años y que sus rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en 2011 superen 7.455,14 euros. En ese caso no pagará por el rendimiento neto obtenido hasta que el inquilino rebase dicha edad. No obstante, si el contrato es anterior a 1 de enero de 2011, aplicará este beneficio fiscal hasta que el arrendatario supere los 35 años.

R6

Dentro de lo posible, procure aplazar la percepción de rendimientos del capital mobiliario o la realización de plusvalías a 2012 (salvo que tenga minusvalías para compensar), sobre todo si van a superar, en su conjunto, los 6.000 euros. Además de diferir el pago del impuesto, evitará tributar al tipo del 21%, ya que la base del ahorro que no supere 6.000 euros soporta un gravamen de solo el 19%.

R7

Si necesita liquidez y dispone de seguros que producen rendimientos del capital mobiliario contratados antes de 20 de enero de 2006, con antigüedad superior a 5 años, rescátelos y podrá aplicarse la compensación tributando solo por el 25% del rendimiento aunque lo hará a tarifa general.

R8

Si es socio de una SICAV, tenga en cuenta que la obtención de liquidez de la misma, vía reducción de capital con devolución de aportaciones o distribución de la prima de emisión, va a tributar, al menos hasta ciertos límites, como rendimiento del capital mobiliario sin derecho a la exención de los 1.500 euros.

R9

Si es socio de una sociedad con más del 5% de su capital o es administrador, si es pariente hasta en tercer grado de un socio o administrador y ha realizado operaciones con esa sociedad u otra del grupo debe tener cuidado porque dichas operaciones debe valorarlas a valor normal de mercado y, en algunos casos, elaborar y conservar cierta documentación. Esto sería aplicable, por ejemplo, a sueldos si se trabaja para la compañía, a los intereses de préstamos recibidos u otorgados a la sociedad o a transmisiones o alquileres de inmuebles.

R10

Si ha hecho préstamos a una sociedad vinculada debe saber que los intereses hay que valorarlos a valor normal de mercado, aunque puede pactar un pago de los mismos en un período superior a un año. De esta forma, la persona física prestamista no habrá de imputar el ingreso hasta el año en que sea exigible el interés. Por otra parte, habrá que tener en cuenta que estos intereses forman parte de la renta del ahorro (tributarán al 19%, o al 21% como mucho) si bien solo hasta el límite de los correspondientes a la parte, proporcional a la participación, del préstamo que no sobrepase los fondos propios de la entidad multiplicados por 3. Si la vinculación no se estableciera por la relación socio-sociedad, el porcentaje de participación que se considera a estos efectos sería del 5%.

R11

Si realiza actividades económicas y determina el rendimiento neto de las mismas en estimación objetiva, conviene calcular el rendimiento neto de la actividad en estimación directa y, si éste es mucho menor, renunciar a módulos antes de que termine el año o en el primer pago fraccionado de 2012.

R12

Si en su actividad económica supera los 10 millones de euros de ventas e ingresos en 2011, no tiene que preocuparse porque vaya a perder los incentivos a las empresas de reducida dimensión, serán aplicables también en 2012, 2013 y 2014 si era empresa de reducida dimensión en 2009, 2010 y en este mismo 2011.

R13

Si determina el rendimiento neto de la actividad en estimación directa, puede que le interese anticipar gastos o retrasar ventas a 2012 a efectos de diferir parte del Impuesto.

R14

Si tiene rendimientos positivos en su actividad económica y está pensando en invertir en bienes del activo material o de las inversiones inmobiliarias, le conviene hacerlo este año y, si entra el bien en funcionamiento en el mismo 2011 podrá amortizarlo libremente y con ello reducir los rendimientos y su tributación.

R15

Si usted es empresario o profesional y en 2011 tiene una cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y una plantilla media de menos de 25 empleados, en caso de que, al menos, haya mantenido plantilla (al menos 1 empleado) en este ejercicio en relación a la de 2008, podrá reducir el rendimiento neto de la actividad un 20%. Para calcular la plantilla media de 2011 y de 2008 se considera que forman parte de la misma los trabajadores que hayan estado de baja por enfermedad o maternidad y no forman parte de la misma los familiares que trabajen sin relación laboral. La reducción viene limitada al 50% de las retribuciones de los trabajadores.

R16

Si en 2011 ha transmitido bienes o derechos obteniendo una plusvalía, sería beneficioso, antes de fin de año, que realizase minusvalías latentes que tenga en otros bienes o derechos para compensar las ganancias, así se ahorrará el 19 ó el 21% de las minusvalías.

R17

Si tiene minusvalías de 2007 pendientes de compensación generadas, por ejemplo, por la venta con pérdidas de unas acciones, 2011 es el último período para compensarlas con ganancias patrimoniales generadas en una transmisión de bienes y derechos. Por ello le podría interesar realizar una plusvalía latente y así aprovechar las antiguas pérdidas.

R18

Si ha transmitido en 2011 la vivienda habitual, generando una ganancia patrimonial, puede dejarla exonerada de gravamen reinvertiendo en otra vivienda habitual en el plazo de 2 años, contados de fecha a fecha. Si en 2011 adquirió una nueva vivienda habitual sin vender la antigua, le conviene saber que dispone de 2 años para conseguir venderla y dejar exenta la ganancia patrimonial que obtenga. Como la exención por reinversión es incompatible, en la cuantía de la ganancia que no tributa, con la deducción por adquisición de vivienda, hay que decidir si exonera de tributación la totalidad de la ganancia o solo parte y aumenta la base de deducción en cuota.

R19

Si piensa vender la vivienda habitual y está cerca de cumplir los 65 años le interesa esperar a esa edad para transmitirla y no pagar por la ganancia patrimonial. Si la vivienda es ganancial y uno de los cónyuges no ha llegado a la edad límite, tenga en cuenta que tendrán que tributar por el 50% de la ganancia.

R20

Pensando en un horizonte temporal de al menos 3 años le puede interesar utilizar el novedoso incentivo a la inversión en nuevas pymes. Consiste en que no se tributará por la ganancia de patrimonio que se ponga de manifiesto con motivo de la transmisión de participaciones adquiridas a partir del 7 de julio de este año (máximo anual de 25.000 euros y de 75.000 euros por empresa), cumpliendo una serie de requisitos entre los que se encuentra que no se transmitan antes de 3 años ni después de 10. Si bien este es un incentivo a la salida para el “capital semilla”, varias CCAA regulan deducciones cuando se realiza el desembolso.

R21

Si quiere rebajar el impuesto a pagar en 2011, con aportaciones a sistemas de previsión social, puede llegar a ahorrarse, en general, hasta un 45% de lo aportado, y en determinadas CCAA hasta el 48 ó 49%. Conviene tener en cuenta que la aportación máxima depende de su edad: si no ha cumplido 50 años en 2011 el importe menor entre el 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas ó 10.000 euros; si supera dicha edad, el menor del 50% de la suma de rendimientos antedicha y de 12.500 euros. También existe la posibilidad de reducir la base con aportaciones a planes de familiares discapacitados o, en caso de que su cónyuge no obtenga rendimientos netos de trabajo y de actividades económicas que lleguen a 8.000 euros, aportando a su sistema de previsión, si bien el límite, en este caso es de 2.000 euros anuales.

R22

Si se ha jubilado debe saber que, por la parte del rescate en forma de capital del plan de pensiones, correspondiente a aportaciones satisfechas antes del 1 de enero de 2007, podrá reducirse un 40% y así tributará menos. En cuanto a los rescates en forma de renta, sepa que puede realizarlos como más le convenga, por lo que puede decidir el importe a rescatar cada año en función del resto de rentas obtenidas en el ejercicio a fin de minorar su coste fiscal.

R23

La base general del impuesto, constituida fundamentalmente por rendimientos del trabajo, de actividades económicas de rendimientos del capital inmobiliario, por imputación de rentas inmobiliarias y por rendimientos del capital atípicos (arrendamiento de negocios y minas, bienes muebles, subarrendamientos o de servicios de asistencia técnica), se grava con dos tarifas: la estatal y la de la autonomía donde reside el contribuyente. Cuando calcule el coste fiscal de un ingreso nuevo, tendrá que hacerlo con aplicando los marginales máximos que corresponden a su base liquidable. Al final de este documento se reproducen las tarifas estatal y autonómicas vigentes en 2011.

R24

Cuando los cónyuges estén separados o divorciados se aplicará el mínimo por descendientes el cónyuge que tenga la guardia y custodia. Si la guardia y custodia es compartida, ambos cónyuges pueden aplicarse la mitad del mínimo por descendientes, incluso el cónyuge que no convive con ellos. Esta es una de las variables a tener en cuenta cuando se acuerde una separación o un divorcio.

R25

En 2011 la única Comunidad Autónoma de régimen común que ha modificado los mínimos personales y familiares para el cálculo de la cuota autonómica ha sido la de Madrid, incrementando al máximo (un 10%) el mínimo aplicable por el tercer hijo, así como por el cuarto y siguientes.

R26

Si tiene abierta una cuenta ahorro vivienda en 2007 ó en años posteriores, debe considerar el plazo máximo de cuatro años (de fecha a fecha desde la apertura) para adquirir vivienda. Si adquiere la vivienda dentro de dicho plazo consolidará las deducciones practicadas en los años en los que se realizaron las imposiciones. En caso contrario deberá añadir, a la cuota del año del incumplimiento, las cantidades indebidamente deducidas más intereses de demora.

R27

Si está pagando el préstamo por la adquisición de vivienda habitual realizada antes de 2011, o por una vivienda entregada en este año pero por la que se habían dado cantidades para su construcción en 2010 ó anteriores, y la suma de las cuotas de amortización e intereses hasta final de año no llega a 9.015 euros, puede convenirle amortizar préstamo anticipadamente para poder deducirse un importe mayor por adquisición de vivienda y rebajar la cuota impositiva del IRPF 2011 en el 15% de los importes amortizados.

R28

Si por haber adquirido la vivienda en 2011 no puede utilizar el régimen transitorio, solo le interesará analizar sus posibilidades máximas de deducción en caso de que su base imponible (BI) no supere 24.107,20 euros. Si es así, debe saber que la base máxima de deducción es de 9.040 euros si su base imponible no sobrepasa 17.707,20 euros, en el caso de que la base se encuentre entre este último importe y los 24.107,20 euros, deberá hallar la base máxima de deducción aplicando la siguiente fórmula: $B. \text{Deducción} = 9.040 - (BI - 17.707,20) \times 1,4125$. Una vez calculada la base máxima de deducción, el contribuyente puede plantearse agotar o no dicho límite.

R29

Si ha realizado o va a realizar obras de mejora en su vivienda que dan derecho a deducción por la naturaleza de las mismas (mejora de eficiencia energética, seguridad o estanqueidad, sustitución de instalaciones, etc.) y su base imponible es inferior a 53.007,20 euros, le interesa satisfacerlas antes de que termine 2011 y podrá ahorrarse hasta 1.350 euros en su IRPF, siempre que las pague mediante cheque o transferencia. En caso de matrimonios que declaren de forma individual la rebaja en el IRPF podrá alcanzar el doble del importe anterior. De todas formas, la base de la deducción y el porcentaje (ha pasado del 10 al 20%) son diferentes dependiendo de que las obras se hayan satisfecho hasta el 6 de mayo pasado o a partir de dicha fecha. Incluso después de dicha fecha puede deducirse por obras en la segunda vivienda o en una vivienda alquilada.

R30

Si realiza actividades económicas y determina el rendimiento neto en estimación directa puede aplicar las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos hay que tener en cuenta que en 2011 el porcentaje de deducción por innovación tecnológica será del 8% y el aplicable a las inversiones en instalaciones para proteger el medio ambiente del 2%, según ha interpretado recientemente la DGT. Asimismo conviene recordar que se prorrogó para 2011 la deducción, del 1 ó del 2% (del exceso sobre la media de los gastos por este concepto en los 2 años anteriores), por gastos e inversiones de formación para habitar a los empleados en el uso de las nuevas tecnologías.

R31

Si estuvo alquilado en 2011, la deducción que puede aplicar se equipara a la de adquisición de vivienda en cuanto a los límites de su base imponible. Por ello podrá aplicar una deducción del 10,05% del alquiler satisfecho, contando con que la base máxima de deducción es de 9.040 euros si su base imponible no supera 17.707,20 euros (12.000 en 2010), mientras que la base de deducción se va reduciendo hasta bases imponibles de 24.107,20 euros (antes 24.020), no pudiendo utilizar este incentivo los contribuyentes con rentas más elevadas.

R32

Conviene consultar las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma donde reside por si puede aprovecharlas.

R33

Este año, de nuevo deberá tener en cuenta el Impuesto sobre el Patrimonio que no se pagaba desde el ejercicio 2007 (declarado en 2008), pero que se ha restablecido. Ahora bien, la norma estatal (aplicable si la Autonomía no lo regula) ha elevado el mínimo exento a 700.000 euros y la vivienda habitual queda exenta hasta un valor de 300.000 euros por contribuyente. Las Comunidades Autónomas, por su capacidad normativa cedida, pueden establecer un mínimo exento diferente.

R34

También las Comunidades pueden regular deducciones y bonificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que, como parece que se ha anunciado en Madrid y en la Comunidad Valenciana, es posible que pese a superar el umbral antedicho, en algunos territorios es posible que no se tenga que pagar nada o prácticamente nada, si bien eso no le liberará de la obligación de declarar en caso de que el valor de sus bienes y derechos sea mayor de 2.000.000 euros.

R35

No se olvide, para realizar sus cálculos, de las deudas que tenga, ya que se restarán del valor de los bienes y derechos para hallar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

R36

Tenga en cuenta que no se tributa por el valor de las empresas familiares. Por ello no se tributará por el valor de las participaciones en entidades que tengan efectiva actividad económica, en las que se detente un porcentaje mínimo del 5% o, aunque fuese inferior, si alcanza el 20% conjuntamente con el resto de parientes, siempre que se cumplan otros requisitos como que alguien de la familia ejerza funciones de dirección y obtenga por ello, al menos, el 50% de los rendimientos de trabajo personal y de actividades económicas.

R37

Si va a tener una cuota a pagar importante por el Impuesto sobre el Patrimonio, le interesará que la base imponible del IRPF sea lo más pequeña posible para aprovecharse del límite que impide que la suma de las cuotas del IRPF y del impuesto patrimonial superen el 60% de las bases imponibles del IRPF. Si lo consiguiera, reduciría el importe a pagar por Patrimonio hasta un máximo del 80% de la cuota.

R38

Antes de ponerse a hacer cálculos recopile documentos de este año y de otros anteriores con trascendencia en las operaciones de 2011 como, por ejemplo, nóminas, ingresos de alquileres, declaraciones anteriores, justificantes de gastos deducibles, justificantes bancarios, libros registros o contabilidad de actividades económicas, escrituras o contratos de compraventas de bienes y derechos, pagos de préstamo por adquisición de vivienda, justificantes de otras deducciones, etc. Por supuesto debe recuperar las declaraciones de 2007 y siguientes.

R39

Realice un precálculo del IRPF 2011. Algunos años la AEAT en su página web, www.reaf.es, pone a nuestra disposición un programa que nos puede ayudar.

R40

Si va a estar obligado a declarar patrimonio le convendrá planificarlo teniendo a su disposición extractos bancarios de todo tipo de cuentas, escrituras de adquisición de inmuebles, recibos del IBI y comprobantes de los valores de los que sea propietario. En caso de que cuente entre sus propiedades con inmuebles adquiridos por herencia o donación, deberá saber los importes declarados en aquella operación y, si se hubiera comprobado, los valores que fijó la Administración.

TARIFA ESTATAL 2011

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.707,2	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	66.592,80	21,5
120.000,20	22.358,36	55.000,00	22,5
175.000,20	34.733,36	En adelante	23,5

En 2011 las tarifas aplicables en las distintas CCAA son las siguientes:

MADRID y LA RIOJA

Base liquidable Hasta Euros	Cuota íntegra Euros	Resto Base liquidable Hasta Euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.707,20	11,60%
17.707,20	2.054,04	15.300,00	13,70%
33.007,20	4.150,14	20.400,00	18,30%
53.407,20	7.883,34	Resto	21,40

COMUNIDAD VALENCIANA

Base liquidable Hasta Euros	Cuota íntegra Euros	Resto Base liquidable Hasta Euros	Resto CC.AA. Porcentaje
0	0	17.707,20	11,9%
17.707,20	2.107,16	15.300,00	13,92%
33.007,20	4.236,92	20.400,00	18,45%
53.407,20	8.000,72	En adelante	21,48%

ANDALUCÍA

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta Euros	Euros	Hasta Euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	26.592,80	21,50
80.000,00	13.758,31	20.000,00	22,50
100.000,00	18.258,31	20.000,00	23,50
120.000,00	22.958,31	en adelante	24,50

ASTURIAS

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta Euros	Euros	Hasta Euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	36.592,80	21,50
90.000,00	15.908,32	85.000,00	24,00
175.000,00	36.308,32	en adelante	25,00

CANTABRIA

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	14.300,00	21,50
67.707,20	11.115,36	12.300,00	22
80.007,20	13.821,36	19.400,00	22,50
99.407,20	18.186,36	20.600,00	23,50
120.007,20	23.027,36	en adelante	24,50

CATALUÑA

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta Euros	Euros	Hasta Euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50
120.000,20	22.358,36	55.000,00	23,50
175.000,20	35.283,36	en adelante	25,50

EXTREMADURA

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	7.300,00	21,50
60.707,20	9.610,36	19.300,00	22
80.007,20	13.856,36	19.400,00	22,50
99.407,20	18.221,36	20.600,00	23,50
120.007,20	23.062,36	en adelante	24,50

REGIÓN DE MURCIA

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	17.707,2	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	66.592,80	21,5
120.000,20	22.358,36	55.000,00	22,5
175.000,20	34.733,36	En adelante	23,5

RESTO DE CC.AA. EXCEPTO TERRITORIOS FORALES

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.707,2	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	En adelante	21,5

III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA. NOVEDADES

Suspensión de la aportación de garantías cuando el interesado se encuentra en concurso de acreedores.

Una entidad interpone una reclamación económico-administrativa solicitando que se suspenda la ejecución de un acto administrativo con dispensa total de garantías, como consecuencia de haber sido declarada en concurso voluntario de acreedores, dado que su ejecución podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación a los intereses del resto de los acreedores. El Tribunal de la vía económico-administrativa le concede un plazo de 10 días para aportar, entre otra, la documentación acreditativa de la existencia de los perjuicios de imposible o difícil reparación que pudieran derivarse de la ejecución del acto impugnado.

El recurrente aporta un escrito en el que, respecto de los perjuicios alegados, reitera la circunstancia de que su justificación no es otra que la propia situación concursal de la sociedad.

El Tribunal determina que no es procedente suspender de manera automática una dispensa de garantías por perjuicios de difícil o de imposible reparación por el simple motivo de que una sociedad se encuentre en concurso de acreedores. En estos casos se puede ejecutar el patrimonio del deudor. Además, es el Juez de lo Mercantil el que debe velar porque las ejecuciones que pudieran derivarse del acto administrativo recurrido no causen perjuicios ni a los acreedores ni al propio concursado.

T.E.A.C. N° 00/2289/2011, Resolución de 19 de octubre de 2011

Tributación de la parte que se reserva una entidad en la venta de un terreno en concepto de participación indivisa en la comunidad de propietarios que adquiere el resto de la parcela.

Una comunidad de propietarios adquiere a una entidad el 78 por ciento de una parcela, por un precio de 2.446.903,37 euros, soportando el impuesto correspondiente por dicha cantidad. El resto de la parcela, 22 por 100, se lo reserva la parte vendedora en concepto de participación indivisa en la comunidad de propietarios, participación que le otorga el derecho a recibir las viviendas que le correspondan. La Administración considera que ese 22 por 100 de la parcela es una aportación no dineraria cuya contraprestación es la futura entrega de vivienda por parte de la comunidad de propietarios y, por consiguiente, constituye un pago anticipado sobre el que se debió repercutir el Impuesto correspondiente.

El Tribunal da la razón a la Administración, considerando que se debió repercutir el impuesto por dicho porcentaje, 22 por 100, e incluir la cuota devengada en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se produjo la aportación no dineraria.

T.E.A.C. N° 00/3472/2008, Resolución de 11 de octubre de 2011

Necesidad de probar que hay intención de realizar una actividad económica para poder deducir las cuotas soportadas antes del inicio de la misma.

Recordamos que, para que un sujeto pasivo pueda deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de una actividad económica, es necesario que pruebe que en el momento en que se soportaron dichas cuotas tenía la intención de destinar el bien al ejercicio de una

actividad. La prueba tiene que poder ser aportada en el momento en que se pretenda ejercer el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas, correspondiendo a la Administración efectuar la valoración conjunta y razonada de las mismas.

El Tribunal enumera algunas de las pruebas que serían aceptadas por la Administración. Que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones formales, como es la presentación del modelo censal, la llevanza de los libros registros de facturas recibidas y, en su caso, de bienes de inversión. Disponer o haber solicitado los permisos y licencias administrativas necesarios para poder desarrollar la actividad o haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido relativas a la actividad empresarial o profesional.

T.E.A.C. N° 00/3712/2009, Resolución de 11 de octubre de 2011

Posibilidad de cambiar la opción de tributación individual a conjunta cuando se producen circunstancias que no existían en el momento de la presentación de la declaración.

Un contribuyente rectifica una autoliquidación, correspondiente al año 2000, cambiando la opción de tributación de individual a conjunta. El motivo de dicho cambio es que en el plazo voluntario de pago de la declaración aún no se había reconocido judicialmente que él era el padre de la descendiente con la que convivía y, por lo tanto, ambos no formaban una unidad familiar.

El Tribunal da por bueno el cambio de opción de tributación, al considerar que el contribuyente en su día no pudo presentar la autoliquidación del Impuesto por la modalidad de tributación conjunta por desconocer aún la paternidad de la descendiente con la que convivía. Ha quedado acreditado que el sujeto pasivo vivía con su hija, menor de edad y, por lo tanto, al formar una unidad familiar puede rectificar la autoliquidación presentada cambiando la opción de tributación individual a conjunta.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sentencia N° 934/2007, de 6 de abril de 2011

Consideración de probar un ánimo elusorio para aplicar el artículo 108 Ley de Mercado de Valores.

Como sabemos, el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores establece una regla general de exención, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido, como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la transmisión de valores, pero gravando esas operaciones a este último impuesto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siempre que representen partes del capital social de entidades cuyo activo esté constituido, al menos en un 50 por 100, por inmuebles, y cuando el adquirente, a consecuencia de dicha transmisión, obtenga una posición tal que la permita ejercer el control de la entidad.

Se trata de una norma cautelar par evitar que la transmisión de inmuebles bajo la apariencia de una transmisión de valores no tribute por el Impuesto sobre Transmisiones.

El recurrente sostiene que si el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores es una norma antielusiva debería utilizarse solo en aquellos supuestos en los que la transmisión de acciones sea una mera excusa para encubrir una auténtica transmisión de inmuebles.

El Tribunal considera que la Administración Tributaria no necesita probar la existencia de un ánimo elusorio específico, ni tan siquiera que la intención primordial del adquirente es hacerse con un patrimonio inmobiliario. La adquisición de una sociedad cuyo activo esté compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles supondrá la automática tributación por el Impuesto, aunque realmente se esté adquiriendo un negocio en funcionamiento.

Tribunal Supremo, Sentencia N° 153/2005, de 18 de octubre de 2011

Consideración del fondo de comercio que surge en la venta de una sociedad para determinar si se cumplen o no los requisitos regulados en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

La cuestión debatida consiste en determinar si la venta de la totalidad de las acciones de una entidad mercantil a otra goza de la exención en el Impuesto, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que establece el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores. En concreto si se cumple el requisito de que el activo de dicha sociedad estuviera constituido, al menos en un 50 por 100, por inmuebles situados en territorio nacional. En el activo de la sociedad que se transmite existe un hotel que en opinión de la Inspección supone más de la mitad del total del activo.

En la transmisión surgió un fondo de comercio porque la entidad compradora se subroga en el derecho de arrendar casi diez mil plazas hoteleras durante 15 años. Estos contratos de arrendamiento suponen, en un sector como el de la hostelería, un altísimo valor intrínseco dado que las plazas hoteleras son el activo fundamental para operar en el mercado turístico.

El Tribunal entiende que el fondo de comercio debe ser tomado en consideración, para determinar el valor total del activo de cualquier sociedad que sea objeto de transmisión, cuando esa valoración se esté realizando a valores reales y no a valores contables. Por este motivo, es de aplicación la exención, porque el activo de la sociedad transmitida estaba constituido, de forma absolutamente mayoritaria, por otros conceptos económicos distintos a los inmuebles.

Tribunal Supremo, Sentencia N° 2619/2007, de 17 de octubre de 2011

IV. PRENSA

3 de noviembre de 2011

Negocio & Estilo de Vida

La Agencia Tributaria se enfrenta al Defensor del Pueblo

El organismo recaudador sostiene que puede sancionar a inquilinos por el impago de alquileres.

4 de noviembre de 2011

El Economista

Los empresarios exigen más claridad en la normativa fiscal

La CEOE pide eliminar conceptos jurídicos indeterminados en materia tributaria.

8 de noviembre de 2011

Expansión

Las pymes reclaman menos impuestos al futuro Gobierno

Un grupo de empresarios ha elaborado un manifiesto para ayudar a la consolidación de pequeños negocios y a la creación de empleo. Sus propuestas han logrado miles de adhesiones.

11 de noviembre de 2011

Expansión

Bruselas exige a España un recorte extra de 44.000 millones hasta 2013

La UE revisa fuertemente a la baja sus previsiones sobre la economía española. El PIB crecerá solo un 0,7% durante este año y el próximo.

13 de noviembre de 2011

Cinco Días

La deuda empresarial aplazada con Hacienda llega a 15.000 millones

La falta de liquidez llevará a más de 1,5 millones de empresas a reclamar este año aplazamientos en el pago de impuestos. En total, Hacienda estima que, al final de este ejercicio, se habrán solicitado aplazamientos por 15.000 millones de euros, el mayor nivel jamás registrado.

16 de noviembre de 2011

El Economista

La UE confirma la ilegalidad del paraíso fiscal de Gibraltar

El Tribunal de Justicia de la UE confirmó ayer en un fallo la decisión de la Comisión Europea de no autorizar al Reino Unido a ejecutar el proyecto de reforma del Impuesto sobre Sociedades de Gibraltar de 2002.

21 de noviembre de 2011

Expansión

Hacienda aclara la tributación del IVA reducido en viviendas

Se aplicará el tipo del 4% a las cantidades pagadas entre agosto y diciembre de 2011 para los pisos que se entreguen a partir de 2012. Así lo anuncian varias resoluciones de la Dirección General de Tributos.

23 de noviembre de 2011

El Economista

Un 20% de asuntos fiscales menos llegarán al Supremo

La elevación de la cuantía mínima para recurrir en casación ante el Supremo supondrá una reducción del 20 por 100 de los asuntos en el ámbito fiscal y otro tanto en el de la expropiaciones y la responsabilidad patrimonial, según reconoció ayer el presidente de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, José Manuel Sieira.

24 de noviembre de 2011

El Economista

Bruselas reclama los eurobonos a cambio de forzar el rescate de los países débiles

El comisario económico admite que no son “la varita mágica” y Merkel sigue oponiéndose a ellos.

30 de noviembre de 2011

Cinco Días

Las subidas fiscales acercan al Estado a su objetivo de déficit

Hacienda recauda 1.800 millones adicionales por elevar los pagos a cuenta en Sociedades, unos ingresos con los que Rajoy no podrá contar en su primer año de Gobierno.