REAF revista de información fiscal

Nº 353
Mayo 2012

Revista de Economistas Asesores Fiscales

3 Presentación

5 Reseña de normas publicadas durante los meses de abril y mayo

9 Consultas a la Administración

15 Doctrina Administrativa

La constitución de hipoteca unilateral a favor de la Administración no pagará la cuota gradual de AJD.

19 Jurisprudencia Tributaria

25 Reseña de artículos doctrinales

29 Declaración de Sociedades 2011 y novedades 2012

En 2011 las pymes y micropymes aplican los tipos reducidos a una base de 300.000 euros.

65 La nueva doctrina de la DGT en materia de IVA y retribuciones en especie, por Miguel A. Caamaño

75 Situación actual de los tributos cedidos en Castilla-La Mancha

81 Ofertas del REAF: Código Fiscal 2012, carpetas y blocs

85 Avisos

89 Novedades Bibliográficas

93 Tablón de anuncios

95 Calendario del Contribuyente

economistas
Consejo General
REAF · economistas asesores fiscales

¿IMAGINAS QUÉ HARÁS CON EL 60% QUE TE AHORRAS CUANDO COMPRAS NUESTROS EBOOKS?

EL DERECHO

www.elderecho.com/publicaciones

Librería Virtual El DERECHO

La respuesta a todas tus preguntas

Contenidos actualizados con las últimas reformas legales

Contenidos disponibles inmediatamente

Autores de prestigio como los de nuestra colección Tribunal Supremo

Abierto las 24 horas, los 365 días del año

Nº 353
Mayo 2012

REAF revista de información fiscal

Revista de Economistas Asesores Fiscales

Consejo General

PRESIDENTE

D. Valentí Pich Rosell

Consejo Directivo del REAF

PRESIDENTE

D. Jesús Sanmartín Mariñas

VICEPRESIDENTE

D. Rodolfo Molina Stranz

CONSEJEROS

D. Jóse Ramón Arrondo Martín

D. Miguel Caneves Vanrell

D. Josep María Coma Martorell

D. Agustín Fernández Pérez

Dª. Milagros Gómez Arévalo

D. Arturo Hernández Ortega

D. Juan José Lagares Gómez-Abascal

D. Juan José Martín Álvarez

D. Francisco Ropero Parra

D. Juan Manuel Toro Fernández

SECRETARIO TÉCNICO

D. Luis del Amo Carbajo

Suscripción anual: 600 €

GRATIS para miembros del REAF

Incluye

- Acceso al servicio de Consultas Tributarias
- Ofertas del REAF
- Entrega del Código Fiscal REAF
- Acceso a Normacef Fiscal y Contable
- Envío de Actum Fiscal y Contable
- Entrega de un manual tributario
- Acceso gratuito a Crónica Tributaria y a Formularios Fiscales en internet
- Envío de Revista de Contabilidad y Tributacion del CEF

No está permitida la reproducción total o parcial de esta Revista, ni su almacenamiento o transmisión por ningún medio (electrónico, mecánico, grabación, fotocopia, etc), sin permiso previo del editor.

Ni el editor ni los autores aceptarán responsabilidades ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta revista.

EDITA

Consejo General de Colegios de Economistas de España
Registro de Economistas Asesores Fiscales

Depósito legal: M-8.155-1992

ISSN: 1887-8873

economistas
Consejo General
REAF · economistas asesores fiscales

Coordinación: Rubén Gimeno Frechel

Diseño: desdecero estudio gráfico

Impresión: Gráficas Menagui

Claudio Coello, 18 - 1º · 28001 Madrid · Tel: 91 577 27 27 · Fax: 91 577 80 97 · www.reaf.es

Inmersos en la recta final de la campaña de Renta, ya tenemos que ir pensando en la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades y en el depósito de las cuentas anuales.

En este número de la Revista se incluye el documento sobre la declaración de Sociedades 2011, recogiendo también las novedades, que no son pocas, en este tributo para el 2012.

Por lo que se refiere al modelo de declaración son muy pocos los cambios, sin embargo, las novedades normativas en 2011 han sido unas cuantas: reducción en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 del porcentaje anual de deducción del fondo de comercio financiero en adquisiciones de entidades no residentes, del 5 al 1%; limitación en los mismos ejercicios de la compensación de bases imponibles negativas para empresas con cifra de negocios superior a 20 millones de euros; incremento en los porcentajes de cálculo de los pagos fraccionados para las empresas con cifra de negocios que sobrepase el mencionado importe; ampliación del régimen de empresas de reducida dimensión subiendo la cuantía de la cifra de negocios del ejercicio anterior que se utiliza como umbral, de 8 a 10 millones de euros, y estableciendo una prórroga en el régimen de 3 años para las entidades con trayectoria consolidada en el régimen; también se incrementa, de 120.202 a 300.000 euros, el tramo de base imponible a tipo reducido del 25%, para las empresas de reducida dimensión; y en el mismo importe se incrementa el tramo para aplicar el tipo del 20% por las entidades que, siendo micropymes, en 2011 han mantenido o aumentado plantilla respecto a 2008.

En 2012 las novedades más significativas pueden ser la siguientes: el porcentaje de deducción del fondo de comercio puesto de manifiesto al adquirir una empresa o en un proceso de reestructuración empresarial también baja del 1 al 5% (para 2012 y 2013); se amplía el plazo de compensación de bases negativas de 15 a 18 años; se reduce el límite máximo global sobre la cuota líquida que pueden sumar las deducciones por incentivos, del 35 al 25% (del 60 al 50% cuando la deducción por I+D supera el 10% de la cuota líquida), englobándose en dicho límite la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, al tiempo que se incrementa el plazo de aplicación de las deducciones; se establece un porcentaje mínimo sobre el resultado contable para los pagos fraccionados; se limitan los gastos financieros deducibles; y se elimina la libertad de amortización para todas las entidades que, en 2009 y 2010, se había condicionado al mantenimiento de empleo y, de ahí en adelante, se podía aplicar sin este requisito, limitando los saldos pendientes de amortizar para empresas que no sean de reducida dimensión.

Por otra parte, no podemos perder de vista la posibilidad que tienen las matrices españolas, con filiales en paraísos fiscales, de repatriar los be-

neficios de empresas operativas, ya sea en forma de dividendos o que se hayan producido en la venta de las participaciones, hasta 30 de noviembre de este año, sin integrarlos en la base imponible de la matriz y pagando un 8% de dichas rentas.

Asimismo, seguro que habrá que analizar con mucho detenimiento la alternativa que tienen los contribuyentes del IRPF o de Sociedades de presentar una declaración tributaria especial aflorando bienes o derechos, de los que hayan sido titulares antes de 31 de marzo de 2010, y que hubieran adquirido con rentas no declaradas. Son muchos los casos que se nos pueden presentar por el tipo de bienes o derechos, el ejercicio del que proceden, si se han transmitido antes de 31 de diciembre de 2010 ó no y los medios de prueba que tengamos para relacionarlos con las rentas no declaradas.

Por último, llamo vuestra atención sobre el criterio de la Dirección General de Tributos relativo a la constitución de hipoteca unilateral a favor de la Agencia Tributaria en escritura pública, como garantía de aplazamiento de deudas tributarias, en el sentido de considerar que el sujeto pasivo de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados es la Administración que, naturalmente, está exenta.

Jesús Sanmartín Mariñas
Presidente del REAF-CGCEE

I. Normativa Estatal

1. **Convenio entre el Reino de España y la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular China**
   Para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Hong Kong el 1 de abril de 2011.
   B.O.E. 14 de abril de 2012

2. **Orden HAP/725/2012, de 12 de abril, por la que se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio**
   Se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
   B.O.E. 14 de abril de 2012

3. **Convenio entre el Reino de España y la República de Armenia**
   Para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 2011.
   B.O.E. 17 de abril de 2012

4. **Real Decreto-ley 14/2012, de 20 de abril**
   De medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo.
   B.O.E. 21 de abril de 2012

5. **Real Decreto-ley 16/2012, de 20 de abril**
   De medidas urgentes para garantizar la sostenibilidad del Sistema Nacional de Salud y mejorar la calidad y seguridad de sus prestaciones.
   B.O.E. 24 de abril de 2012

6. **Orden HAP/848/2012, de 26 de abril**
   Se reducen para el período impositivo 2011 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.
   B.O.E. 27 de abril de 2012

7. **Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril**
   Se aprueba la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.
   B.O.E. 30 de abril de 2012

8. **Real Decreto-ley 18/2012, de 11 de mayo**
   Sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero
   B.O.E. 12 de mayo de 2012

9. **Orden HAP/1023/2012, de 11 de mayo**
   Se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.
   B.O.E. 17 de mayo de 2012

10. Corrección de errores de la Orden HAP/848/2012, de 26 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2011 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales

Se corrigen errores.

B.O.E. 19 de mayo de 2012

11. Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo

De medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios.

B.O.E. 26 de mayo de 2012

II. Normativa Autonómica

A) Comunidad Autónoma de Cataluña

1. Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos

Se aprueba la ley de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos para 2012.

B.O.E. 6 de abril de 2012

III. Normativa País Vasco

- Normativa Foral de Álava

1. Orden Foral 22/2012, del Consejo de Diputados de 27 de marzo

Se aprueba el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales asociados al programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "Vitoria- Gasteiz Capital Verde Europea 2012".

B.O.T.H.A. 4 de abril de 2012

2. Norma Foral 7/2012, de 23 de abril.

Se modifica la Norma Foral 46/1989 de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

B.O.T.H.A. de 2 de mayo de 2012

3. Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2012, del Consejo de Diputados del 22 de mayo.

Se adaptan a la normativa tributaria alavesa diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales.

B.O.T.H.A. de 30 de mayo de 2012

- Normativa Foral de Bizkaia

1. Orden Foral 852/2012, de 16 de abril

Se aprueba el modelo IDP de denuncia pública en materia tributaria.

B.O.B. 23 de abril de 2012

2. **Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 77/2012, de 17 de abril**
Se crea la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia y se regulan las sedes electrónicas de la Administración Foral de Bizkaia.
B.O.B. 24 de abril de 2012

3. **Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 83/2012, de 24 de abril.**
Se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.
B.O.B. de 8 de mayo de 2012

4. **Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 94/2012, de 15 de mayo.**
Se modifican diversos reglamentos tributarios.
B.O.B. de 22 de mayo de 2012

5. **Norma Foral 3/2012, de 23 de mayo.**
Se modifica la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
B.O.B. de 30 de mayo de 2012

6. **Norma Foral 4/2012, de 23 de mayo.**
Se modifica la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
B.O.B. de 30 de mayo de 2012

• Normativa Foral de Gipuzkoa

1. **Orden Foral 287/2012, de 2 de abril**
Se aprueba el modelo 030 de declaración de alta en el censo de obligados tributarios y de modificación del domicilio, de datos personales y de contacto.
B.O.G. 10 de abril de 2012

2. **Decreto Foral Norma 2/2012, de 8 de mayo.**
Se introducen modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.
B.O.G. de 14 de mayo de 2012

3. **Norma Foral 2/2012, de 14 de mayo.**
Se modifica la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
B.O.G. de 21 de mayo de 2012

4. **Decreto Foral 24/2012, de 15 de mayo.**
Se modifica el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
B.O.G. de 24 de mayo de 2012

5. **Decreto Foral 25/2012, de 22 de mayo.**
Sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas.
B.O.G. de 29 de mayo de 2012

I. Impuesto sobre la Renta

1. Deducibilidad de los recargos y sanciones impuestos a los clientes y pagados por el profesional.

La consulta es realizada por un profesional que realiza la actividad de asesoramiento fiscal y laboral. En el ejercicio de dicha actividad, cuando se imponen sanciones o recargos a sus clientes por los errores cometidos por él, los satisface en virtud de la responsabilidad contractual contraída.

La Dirección General considera que, para que dichos gastos sean deducibles, deben estar convenientemente justificados mediante factura o documento sustitutivo y estar correlacionados con los ingresos, entendiendo que no queda excluida esa deducibilidad por el artículo 14.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, porque ni las sanciones ni los recargos se le imponen al profesional, y tampoco son donativos o liberalidades.

D.G.T. Nº V0199-12, 31 de enero de 2012

II. Impuesto sobre Sociedades

1. Efectos tributarios de la necesaria eliminación del activo de la entidad de unos gastos de ampliación de capital contabilizados en 2007.

En primer lugar, la contestación nos recuerda que los gastos de emisión de instrumentos de patrimonio propio se han de registrar directamente contra el patrimonio neto como menores reservas. Además, la norma transitoria que reguló la primera aplicación del Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC) establecía que, para elaborar el balance de apertura de las sociedades en el primer ejercicio iniciado en 2008 deberían darse de baja los gastos de ampliación de capital que estuvieran activados con cargo a una partida de reservas, tuviera o no reservas la entidad.

Si así se hubiera hecho, dicho cargo a reservas habría sido gasto deducible en el ejercicio iniciado en 2008.

Como la entidad parece que en 2008 abonó la cuenta de gastos amortizables con cargo a partidas pendientes de aplicación, ahora habrá que acudir a la norma de registro y valoración 22ª del PGC en la que se regulan los cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Por lo tanto, para subsanar dicho error, contablemente habrá que realizar un cargo a reservas en el ejercicio 2011 (que es cuando se advierte el error) con abono a la cuenta en la que figura el importe de los gastos.

Como dicho asiento supone la contabilización de un gasto en un período posterior al que hubiera procedido su imputación temporal, la deducibilidad (mediante ajuste negativo al resultado contable) estará condicionada a que de ello no se derive una tributación inferior de haberse aplicado la norma general de imputación, teniendo en cuenta la prescripción para ello.

D.G.T. Nº V3044-11, 23 de diciembre de 2011

III. Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Tributación de las operaciones realizadas entre una fundación y su socio fundador.

Se trata de una fundación cuyo Patronato está compuesto por cinco miembros, uno de ellos el Presidente de una Central Sindical que es socio fundador, siendo los otros cuatro nombrados por el comité ejecutivo del sindicato.

En concreto la pregunta se realiza porque la fundación va a impartir unos cursos de formación (actividad comprendida en su objeto), con su propio personal y por cuenta del socio fundador, emitiendo a la central sindical las correspondientes facturas por la prestación de este servicio.

En primer lugar, el Centro Directivo entiende que estas operaciones son vinculadas, porque la central sindical y la fundación forman parte del mismo grupo mercantil, ya que el socio fundador tiene la facultad de nombrar al órgano de gobierno de la fundación, que es el Patronato.

En segundo lugar, se nos recuerda que la norma de registro y valoración 8ª, de la adaptación sectorial del PGC a las entidades sin ánimo de lucro, establece que los ingresos por entregas de bienes o prestaciones de servicios se valorarán por el importe acordado, siempre que la diferencia sea a favor del beneficiario o usuario como expresión de la ayuda o servicio prestado por la entidad en cumplimiento de sus fines.

En consecuencia, como la organización y desarrollo de los cursos forma parte de la actividad propia de la entidad consultante, independientemente de que el beneficiario del servicio sea una entidad vinculada, el servicio se debe valorar por el valor convenido entre las partes, siempre que la diferencia se traslade al usuario del servicio.

Por otra parte, las rentas que la fundación obtenga por estos servicios estarán exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto al IVA, sin mencionar una posible exención, sólo se recuerda que en este Impuesto el valor de mercado únicamente se aplica en determinados casos cuando existe vinculación entre las partes.

D.G.T. Nº V0014-12, 12 de enero de 2012

2. Tributación de una fundación cuya actividad principal consiste en la prestación de servicios de enseñanza pero que, de manera ocasional, alquila aulas de su propiedad para que otras entidades impartan cursos y, conjuntamente, coordina y gestiona cursos o los imparte con sus profesores.

Por lo que se refiere al IVA, la prestación del servicio de enseñanza estará exenta. Sin embargo, no lo estarán los servicios relativos al alquiler de aulas ni los de coordinación y gestión de cursos, debiendo repercutir el Impuesto al tipo general. Por último, si dichos servicios de gestión se prestasen de manera accesoria a la impartición de enseñanza, también estarían exentas.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, habrá que distinguir si a la fundación le es aplicable el régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo

de lucro, para lo que tendrá que cumplir los requisitos previstos en la Ley 49/2002 y haber optado por él, o que no sea el caso, supuesto en el que será una entidad parcialmente exenta cuyo régimen viene regulado en el capítulo XV del título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto.

Si se aplica el régimen de la Ley 49/2002 se considerarán rentas exentas, además de las explotaciones de actividades económicas desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, las procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad. Como el arrendamiento del patrimonio inmobiliario no constituye explotación económica, las rentas derivadas del mismo estarán también exentas.

Por último, las rentas exentas, como las de alquiler, si la entidad acredita al pagador que es una entidad sin ánimo de lucro mediante el correspondiente certificado de la AEAT, no deben someterse a retención.

D.G.T. Nº V3032-11, 23 de diciembre de 2011

IV. Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Tributación de los servicios de asesoramiento relacionados con la búsqueda de la mejor oferta en materia de seguros, análisis de las pólizas o recomendación de tipos de coberturas.

La Dirección General, acudiendo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y en particular a la Sentencia dictada en el asunto C-0/01, de 20 de noviembre de 2003, y a la Sentencia con asunto C-472/03, de 3 de marzo de 2005, concluye que en la delimitación de los servicios exentos es necesario excluir el puro y simple back-office, los servicios de apoyo, como las operaciones objeto de consulta que, por sí mismos, no constituyen prestaciones de servicios de operaciones de seguro efectuadas por un corredor o agente de seguros.

Sí se encuentran exentos los servicios consistentes en aproximar a las partes para la suscripción de contratos de seguro.

D.G.T. Nº V0195-12, 31 de enero de 2012

2. Devengo, base imponible y tipo impositivo de la adjudicación de una promoción, que aún no tiene licencia de primera ocupación, a la entidad bancaria acreedora aplicando el pago a la deuda hipotecaria pendiente, si bien será posteriormente cuando se otorgue escritura pública y se entregue la posesión de las viviendas.

Primeramente, y acudiendo a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-320/88, de 8 de febrero de 1990, hay que tener en cuenta que el concepto de entrega de bienes a efectos del IVA es un concepto comunitario, no de derecho nacional y que, por lo tanto, necesita una interpretación comunitaria.

En segundo lugar, para analizar si existe entrega de bienes se han de estudiar las facultades atribuidas al destinatario de la operación y compararlas con las del propietario. En el momento en el que coincidan se habrá producido la entrega, con independencia de cuando se produzca la transmisión jurídica.

En la operación examinada se entiende que la entrega se produce cuando se otorga la escritura pública, fecha en la que se producirá el devengo.

La base imponible será el precio total de adjudicación de los inmuebles.

Por último, en lo referente al tipo impositivo aplicable, se interpreta que será el general, ya que los inmuebles en el momento de la entrega no disponen de la correspondiente cédula de habitabilidad, toda vez que el tipo impositivo reducido es aplicable a los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas y, en este caso, dicho uso aún no es posible.

D.G.T. Nº V0230-12, 3 de febrero de 2012

3. Efecto de la resolución del contrato de permuta de solar por edificación futura.

Se recuerda que el contrato de permuta de solar por edificación futura da lugar a tres operaciones: si el solar es propiedad de un empresario (en caso contrario la entrega no estaría sometida a IVA), una entrega sujeta y normalmente no exenta; cuando se entregue la edificación estaremos ante una entrega de bienes por un empresario; y también en el momento de la entrega del solar se estará produciendo un anticipo de la edificación futura, por el que el promotor deberá repercutir el Impuesto. Éste último anticipo es el que será objeto de devolución en el caso consultado, al no concluirse la entrega de la edificación.

El consultante, que es la promotora, no tendrá la opción de utilizar el camino de la devolución de ingresos indebidos por no haberse producido tal cosa, y deberá regularizar la situación tributaria en la declaración del período en el que deba efectuarse la rectificación, o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde que debió efectuarse la rectificación, reintegrando el importe de las cuotas repercutidas a través de la correspondiente factura rectificativa.

Ello debe entenderse sin perjuicio de la sujeción a la modalidad de Trasmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que se puede producir por la entrega del terreno si el transmitente no es empresario o profesional a efectos del IVA.

D.G.T. Nº V0240-12, 3 de febrero de 2012

V. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

1. Aplicación o no del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a una adquisición indirecta del control de una entidad cuyo activo está constituido, en su mayor parte, por inmuebles.

Se trata de un consultante titular al 50 por 100 de las participaciones de una entidad cuyo activo está compuesto en más del 50 por 100 por inmuebles, siendo el propietario del otro 50 por 100 de las participaciones su hermano.

La operación consultada es la adquisición por una sociedad, de cuyas participaciones es propietario en su totali-

dad el consultante, del paquete de participaciones que su hermano posee en la sociedad propietaria del inmueble.

Pues bien, el Centro Directivo interpreta que no se le aplica el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores a dicha adquisición porque el adquirente, esto es, la sociedad propiedad del consultante, con la operación no obtiene el control de la sociedad de inmuebles.

D.G.T. Nº V2886-11, 13 de diciembre de 2011

2. Sujeto pasivo en la constitución de hipoteca unilateral a favor de la Agencia Tributaria como garantía del aplazamiento de deudas tributarias.

Dicha operación no está sujeta al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas por ser realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad.

Por lo tanto, eso permite someter a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, Documentos Notariales, la escritura pública en la que se formalice la constitución de esa hipoteca al tener por objeto cantidad o cosa valuable, contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad y no estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias.

Como el sujeto pasivo de Actos Jurídicos Documentados ha de ser el adquirente del bien o derecho o, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan, en este caso será la Administración el sujeto pasivo, si bien se le aplicará la exención subjetiva.

D.G.T. Nº V0773-12, 12 de abril de 2012

I. Ley General Tributaria

1. Procedimiento para calcular los intereses correspondientes a una liquidación dictada por la Administración que sustituye a otra anulada por un Tribunal.

Se trata de dilucidar cómo han de calcularse los intereses, que exige la Administración al contribuyente, por la nueva liquidación que practica y que sustituye a otra anterior declarada nula por un Tribunal.

La base sobre la que deben girar es la correspondiente a la cuota de la nueva liquidación tomándose como período de devengo el plazo que media desde la fecha de inicio de la liquidación anulada hasta el día en que se dicta la nueva, con el límite del plazo máximo para ejecutar la resolución. En cuanto a los tipos hay que diferenciar dos tramos: se aplica el interés legal del dinero durante el tiempo en que la deuda estuvo suspendida y el de demora por el resto del período de devengo.

T.E.A.C. Resolución Nº 3720/2010, de 16 de febrero de 2012

2. Facultad de la Administración para continuar con las actuaciones de comprobación e investigación cuando una entidad ha sido declarada en concurso.

Por un lado, el Órgano revisor pone de manifiesto que no existe ni en la normativa tributaria ni en la Concursal preceptos que impidan a la Administración practicar liquidaciones por el mero hecho de que el obligado tributario se encuentre en situación de concurso, cualquiera que sea la fase de tramitación en que se encuentre.

Por otro lado, el Tribunal se considera incompetente para calificar las liquidaciones provisionales, que se giran con posterioridad a la declaración del concurso, como créditos concursales o contra la masa. Concluye que dicha competencia le corresponde al Juez del concurso.

T.E.A.C. Resolución Nº 872/2009, de 27 de marzo de 2012

3. No se considera válido que la Administración rechace la aplicación de un beneficio fiscal, en un procedimiento de verificación de datos, por el contenido de un informe solicitado a la Inspección.

En esta ocasión finaliza un procedimiento administrativo de verificación de datos con la correspondiente liquidación provisional. La Administración rechaza la reducción que aplica un contribuyente en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, en concreto la que se refiere a la adquisición de la empresa individual, basándose en un Informe de la Subdirección General de Inspección de los Tributos que concluye que no ha quedado acreditado que exista una persona del grupo familiar que haya obtenido el nivel de renta que exige la norma por ejercer la dirección de la entidad adquirida.

La cuestión planteada es si el Órgano de Gestión se ha extralimitado en sus funciones. El Tribunal resuelve que en un procedimiento de verificación de datos pueden sustanciarse discrepancias jurídicas siempre que sean muy simples y se deriven directamente de los datos incluidos en la propia declaración tributaria. Aunque en dicho proce-

dimiento es posible solicitar un informe a la Inspección de los Tributos, no puede negarse que las discrepancias surgidas entre el contribuyente y el Órgano de Gestión son complejas y no pueden quedar supeditadas al mero examen de la documentación de la operación realizada, sin llevar a cabo otras comprobaciones u ofrecer a la parte que justifique de alguna forma su criterio.

T.E.A.C. Resolución Nº 2498/2010, de 23 de febrero de 2012

II. Impuesto sobre Sociedades

1. Arrendamiento de inmuebles como actividad económica en grupos de empresas.

El Tribunal no acepta el criterio administrativo que mantiene la Dirección General de Tributos que considerara que el alquiler se realiza como actividad empresarial cuando los requisitos de local y persona concurren en sede de alguna entidad vinculada distinta de la que realiza el arrendamiento.

Recordamos que el Centro Directivo se apoya en la jurisprudencia del Tribunal Supremo que considera a los grupos de empresas, en las relaciones laborales, como un único empleador.

Trasladar la doctrina del Alto Tribunal a la normativa tributaria supondría distorsionar esta última. Sería muy difícil defender que tras dos décadas de rigurosa aplicación de la exigencia de local y persona para determinar como actividad económica el arrendamiento se pasara ahora, sin modificación normativa, a considerar tal exigencia cumplida por el hecho de que tal estructura mínima se tenga en una entidad vinculada.

T.E.A.C. Resolución Nº 00/4257/2010, de 2 de febrero de 2012

III. Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Improcedencia de la exigencia de intereses de demora sobre cuotas a la importación regularizadas en un procedimiento inspector.

La Administración entiende que el recurrente no puede deducir el Impuesto soportado en una importación, porque no efectuó el pago de las cuotas, y le exige que pague los intereses de demora que correspondan.

El Tribunal recuerda que la normativa española, en su redacción originaria, establecía que el derecho para ejercer la deducción nacía cuando se producía el devengo, salvo para las importaciones o adquisiciones intracomunitarias de bienes que se atendía al momento de efectuarse el pago. No es hasta el año 2008 cuando se equipara para todos los hechos imponibles el momento de la deducción con el devengo, incluidas las importaciones.

Aunque la importación, objeto de la litis, se produce con anterioridad al año 2008, la legislación interna es, o debe ser, transposición de la Directiva Comunitaria. Ésta establece, sin excepción alguna, que el derecho a deducir las cuotas soportadas nace en el momento

en que es exigible el Impuesto. Por el juego conjunto de los principios de efecto directo y primacía del Derecho comunitario, la norma española debe ceder ante los designios establecidos por el legislador de la Unión Europea. Es por lo que se declaran improcedentes los intereses girados al contribuyente.

T.E.A.C. Resolución Nº 00/3306/2010, de 14 de febrero de 2012

IV. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

1. Tributación de la constitución de prenda sobre unos derechos de arrendamiento que garantizan el cumplimiento de las condiciones pactadas entre las partes.

En esta ocasión se formaliza una escritura pública de préstamo hipotecario. El prestatario constituye prenda a favor del prestamista sobre todos los derechos de crédito de los contratos de arrendamiento derivados de dichos inmuebles, en garantía del cumplimiento de sus obligaciones contractuales. Se pacta que el prestamista solo ejecutará la prenda en el caso de que el prestatario incumpla las condiciones.

El recurrente presenta la escritura ante la Administración autonómica sin liquidar el tributo ya que los préstamos se encuentran exentos del Impuesto. La Administración gira liquidación, por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, porque entiende que se ha producido el hecho imponible de prenda sobre derechos de arrendamiento.

El Tribunal determina que, aunque la prenda de derechos no es una figura estrictamente contemplada en nuestro Código Civil, sin embargo es plenamente aceptada en nuestro Derecho por el Tribunal Supremo que entiende que el desplazamiento posesorio se manifiesta con la comunicación al deudor, tal y como se previó en el contrato firmado por las partes. Sin embargo, no se trata de ningún negocio jurídico inscribible y, por lo tanto, no procede satisfacer el tributo. Cuestión distinta es la prenda sin desplazamiento que sí es inscribible en el Registro de Bienes Muebles, cuya constitución y manifestación frente a terceros se basa en su inscripción.

T.E.A.C. Resolución Nº 5735/2010, de 3 de febrero de 2012

2. Criterios para aplicar el tipo superreducido a las entregas de vehículos destinados a trasladar personas con minusvalía.

Como es sabido se aplica el tipo superreducido del 4 por 100 a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quién sea el conductor. Entre otros requisitos, se exige que hayan transcurrido, al menos, cuatro años desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones.

El Tribunal cita algunos criterios para considerar que concurren las condiciones que establece el legislador para disfrutar del tipo reducido. Es necesa-

rio tener en cuenta la actividad o actividades a las que se destina la adquisición del vehículo, hay que apreciar la condición de las personas destinatarias de los vehículos o el ámbito territorial o geográfico en el que se realiza la actividad. Todas las circunstancias citadas deberán apreciarse en cada caso particular.

T.E.A.C. Resolución Nº 2016/2011, de 14 de febrero de 2012

V. Otros tributos

1. La regularización mediante liquidaciones anuales constituye un defecto material que no impide la práctica de nuevas liquidaciones

La Inspección regulariza el Impuesto sobre Hidrocarburos tomando como periodo de liquidación el año natural. El contribuyente no está de acuerdo porque el período de liquidación de este Impuesto es mensual. El Tribunal da la razón al recurrente y anula la liquidación administrativa, ya que se trata de un defecto sustancial, de acuerdo con la doctrina establecida por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina del TEAC en su reunión de 24 de noviembre de 2010 que trató un caso similar en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, cuando es anulada una liquidación por establecerlo así los órganos de revisión, la Administración Tributaria conserva la acción para practicar una nueva liquidación tributaria y realizar cuantas actuaciones sean necesarias para ello, en cumplimiento de sus fines, con los límites a su actuación derivados de la prescripción y de la prohibición de que su actuación produzca los efectos de la reformatio in peius.

T.E.A.C. Resolución Nº 4404/2010, de 14 de febrero de 2012

I. Ley General Tributaria

1. Calificación de las rentas que percibe un profesional que presta su servicios a una entidad de la que es socio.

Recordamos que, con fecha 30 de abril de 2008, la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección de la AEAT publicó una nota sobre la tributación de los socios profesionales de sociedades que presten servicios profesionales y que facturan dichos servicios al Despacho a través de sociedades controladas al 100 por 100 por ellos o sus familiares. En dicha nota se consideraba que los socios prestaban sus servicios directamente al Despacho, levantando el velo en la sociedad instrumental.

El Tribunal, sobre las regularizaciones efectuadas con ese criterio, considera que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles es algo que se permite jurídicamente. No se puede considerar que existe simulación cuando no se pretende obtener una ventaja fiscal. Tampoco se puede resolver una comprobación tributaria fundándola solamente en consideraciones técnicas, sin pruebas sobre la concreta situación comprobada, como sucedió en el caso de autos.

Audiencia Nacional Sentencia Nº 28/2011, de 26 de marzo de 2012

2. No se aprecia inconstitucional del sistema de notificación electrónica.

El Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, regula los supuestos de notificación telemática en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Esta norma obliga a disponer, a la mayoría de las sociedades, de una Dirección Electrónica Habilitada donde se pondrá a disposición de los contribuyentes las notificaciones efectuadas por la Administración.

El recurrente impugna la norma alegando, entre otras cuestiones, las siguientes: se vulneran los principios constitucionales de igualdad, progresividad, de equitativa distribución de la carga tributaria y de no confiscatoriedad; la habilitación legal que tiene el Decreto no procede de una norma tributaria, como sería necesario dada la naturaleza de la norma impugnada; se guarda silencio sobre el tema de la protección de datos y, por último, recaen sobre los contribuyentes las consecuencias técnicas que la instalación del nuevo modelo requiere.

El Alto Tribunal admite que las notificaciones se realicen por vía telemática, dado que este sistema tienen suficiente fiabilidad y garantías, y rechaza que se añadan cargas para el contribuyente. Por un lado, no ve perjuicio alguno para las empresas porque se las obligue a relacionarse con Hacienda a través de Internet. En concreto, afirma que en el ámbito subjetivo de personas afectadas por la disposición impugnada, y dadas las características de éstas, no se puede aceptar que se trate de un requisito técnico que pueda considerarse de imposible cumplimiento para las entidades obligadas a utilizar este sistema. Por otro lado, este sistema no se ha regulado por las normas tributarias, sino por el derecho administrativo común que se aplica con carácter supletorio en el

derecho tributario español. Respecto a los principios constitucionales que el recurrente entiende vulnerados, el Tribunal no se pronuncia en este punto, dado que aquél no argumenta nada al respecto.

Tribunal Supremo, Sentencia Nº 7/2011, de 22 de febrero de 2012

II. Impuesto sobre la Renta

1. Se declara inconstitucional el requisito que exige el legislador de convivir con los hijos para aplicar el mínimo por descendientes.

Recordamos que la Ley anterior del Impuesto regulaba un mínimo familiar por cada descendiente soltero menor de 25 años, siempre que conviviera con el contribuyente y no obtuviera rentas anuales superiores a las fijadas reglamentariamente.

La cuestión a dilucidar consiste en determinar si la articulación que se ha hecho en la normativa es respetuosa con el principio constitucional de igualdad, en la medida en que excluye de su aplicación, sin razón que lo justifique, a un grupo importante de contribuyentes, que prestan asistencia económica a sus descendientes, por el solo hecho de no convivir con ellos.

Se declara inconstitucional el requisito de "conviva con el contribuyente" porque la norma no se ajusta al fin perseguido, que no es otro que la protección de la familia mediante la deducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos. Recordamos que el requisito declarado inconstitucional se regula en los mismos términos en la norma vigente.

Tribunal Constitucional, Sentencia Nº 19/2012, de 19 de febrero de 2012

2. Calificación y constitucionalidad del régimen de imputación de rentas de los derechos de imagen de los deportistas.

El recurrente entiende que el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen es, en primer lugar, inconstitucional al vulnerar el principio de capacidad contributiva; en segundo lugar, es una norma arbitraria porque hace tributar al jugador por la renta de otra persona, cesionario de los derechos de imagen; y, en tercer lugar, vulnera el principio de libertad de establecimiento de la Unión Europea, ya que el club asume un sobrecoste fiscal del 15 por 100, tipo vigente por entonces, en concepto de ingreso a cuenta cuando contrata a una sociedad residente en otro Estado de la Unión Europea, más que cuando lo hace con una sociedad nacional, por lo que hay una discriminación por el lugar de residencia.

El Alto Tribunal recuerda que la explotación comercial de la imagen de los futbolistas se incardina en el seno de una relación laboral concertada entre el club y el jugador, por vincularse a la práctica profesional, incorporándose las cantidades percibidas al concepto de salario, aún cuando son abonadas por una entidad. El régimen responde al principio de capacidad económica y rechaza que se infrinja el principio de libertad de establecimiento, porque el régimen especial

se aplica también si la sociedad preceptora es residente en España.

Tribunal Supremo, Sentencia Nº 2659/2008, de 16 de abril de 2012

III. Impuesto sobre el Valor Añadido

1. Sujeción de las compras de equipos informáticos por parte de una empresa cuyo destino es la cesión a los empleados.

Se trata de determinar cuál es el tratamiento que debe darse a las adquisiciones de equipos informáticos adquiridos por una empresa con la finalidad de cederlos a sus empleados para que se habitúen en el uso de las nuevas tecnologías. En concreto se discute si hay o no que repercutir el Impuesto en las entregas de los equipos a los empleados, tanto en el supuesto de entregas gratuitas como en el caso de las entregas en las que se exige una contraprestación.

El Tribunal determina que en las entregas gratuitas se produce un supuesto de autoconsumo de bienes sujeto al Impuesto. Respecto de las entregas con contraprestación, que serían aquéllas en las que se añaden a cargo del empleado distintas sumas en función del equipo elegido, son entregas de bienes sujetas y no exentas. En definitiva, se deduce el Impuesto en la compra y se repercute en las entregas.

Audiencia Nacional, Sentencia Nº 551/2010, de 8 de febrero de 2012

IV. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

1. Se declara la nulidad del artículo 54.8 del Reglamento porque ignora el principio constitucional de capacidad contributiva e infringe el de jerarquía normativa.

El artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto establece que en la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras liquidaciones, con carácter provisional, a cargo de todos los herederos, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria.

La figura de la fiducia aragonesa es una institución del Derecho Civil aragonés que consiste en un título sucesorio propio y singular de dicho Derecho foral, mediante el que el causante designa a una persona, llamada fiduciario, para que ordene su sucesión y, en última instancia, elija a los herederos conforme a las instrucciones dadas por el causante.

El Tribunal anula el artículo citado al ser contrario a la ley, la cual establece que el devengo en la adquisición de bienes, cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideocomiso o cualquier otra limitación, se entenderá

siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

Tribunal Supremo, Sentencia Nº 318/2008, de 30 de enero de 2012

2. Requisito de ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad para aplicar la reducción por adquisición de una empresa familiar.

La normativa del Impuesto en la Comunidad de Galicia establece que en los casos en que la base imponible de una adquisición mortis causa estuviese incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional cuyo centro de gestión radicase en Galicia, o de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre los mismos, se practicará una reducción del 99 por 100 del mencionado valor cuando, entre otras circunstancias, el fallecido hubiera ejercido efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

El Tribunal determina que, a falta de inscripción de los nombramientos en el Registro Mercantil, cuestión que no se discute en el caso de autos, tal constancia converge con el ejercicio efectivo, de suerte que para una y otra no es suficiente ni el acuerdo social al respecto ni el abono de una retribución declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta, sino de una actuación externa que ponga de manifiesto el ejercicio efectivo del cargo de dirección. Y que, sin exhaustividad y a título meramente de ejemplo, ha de apoyarse en suscripción de contratos, relaciones con proveedores, relaciones con órganos administrativos o contratación de servicios básicos como electricidad y otros.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sentencia Nº 118/2012, de 27 de febrero de 2012

V. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

1. Concepto de establecimiento permanente en España

La cuestión a determinar es si la entidad recurrente actúa en España a través de un establecimiento permanente y, por lo tanto, debe tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes como tal en nuestro País.

Se trata de una empresa Suiza que firma un contrato con una empresa española, propietaria de unas instalaciones destinadas a la fabricación de los mismos bienes que comercializa la suiza. La entidad española será la encargada de fabricar y envasar los productos que la entidad suiza le indique en sus pedidos, procediendo a facturárselos a ella según precios equivalentes al coste total más un margen destinado a remunerar a la fabricante del empleo de los capitales para la producción. En un segundo contrato, la entidad suiza designa a la empresa española como agente suyo en España para que promueva en España los anteriores productos y otros distribuidos por aquélla. A partir de los contratos firmados, la entidad española pasa de fabricar, importar y vender los bienes ella misma a producirlos para un único cliente, la empresa

residente en Suiza, con el objetivo de reducir costes, centralizándolos en un solo país como es Suiza.

El Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza define el establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad y, entre otros, cita las sedes de dirección, las sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras...

El Tribunal entiende que el recurrente actúa en España a través de un establecimiento permanente porque la entidad Suiza realiza en nuestro País una parte importante de su actividad, que no tiene carácter preparatorio o auxiliar, en un lugar fijo de negocios.

Tribunal Supremo, Sentencia Nº 1626/2008, de 12 de enero de 2012

economistas
Consejo General

amplio abanico de revistas técnicas y profesionales al servicio del mundo académico, empresarial, responsables de la administración y economistas

- Calidad y diversidad de colaboradores y contenidos.
- De gran interés profesional, leídas y consultadas por economistas, directores de empresa y profesionales del ámbito académico y la administración.
- Información técnica y eficaz al servicio de la formación permanente de los economistas.

"economistas"
Información general

"3conomi4"
Macroeconomía y universidad

"newsREA"
Auditoría

"REAF revista"
Fiscal

"REFOR re vista"
Forense

"ECIF boletín"
Contabilidad

"EAFInforma"
Asesoramiento Financiero

I. Centro de Estudios Financieros Nº 348 y 349

1. El Impuesto sobre Sociedades en 2011 (348).
   Eduardo Sanz Gadea

2. Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2011: referencia a los cambios normativos y doctrinales (348).
   Manuel de Miguel Monterrubio y Enrique Fernández Dávila

3. Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo durante 2011 (348).
   Antonio Montero Domínguez

4. Novedades introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2012 (348).
   Francisco Javier Sánchez Gallardo

5. Novedades fiscales introducidas por el Real Decreto-ley 20/2011 (348).
   Ignacio Ucelay Sanz

6. La neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido: propuestas para su medición (348).
   Manuel Santolaya Blay

7. Criterios recientes en materia de procedimientos tributarios (348).
   Gabinete Jurídico del CEF

8. Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos (I) (348).
   Javier Romano Aparicio

9. Análisis de la normativa autonómica para 2012 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (349).
   Francisco de Asís Pozuelo Antoni

10. La doble imposición desde el principio de proporcionalidad (349).
    Marina Serrat Romaní

11. Los retos fiscales en las reestructuraciones de negocios de los grupos multinacionales (349).
    Alberto Amorós Viñals

12. Nuevas perspectivas en la política fiscal de la Unión Europea en materia energética y su incidencia en el sistema tributario español (349).
    Carlos María López Espadafor y María del Carmen Cámara Barroso

13. La concurrencia de ánimo defraudatorio no es necesaria en la aplicación de una norma antielusoria. Análisis de la reciente interpretación del Tribunal Supremo sobre el artículo 108 de la Ley del mercado de Valores (349).
    Fernando Martín Barahona

14. La obsolescencia programada y la ubicación física de las actividades. Contenido necesario en los informes de Responsabilidad Social Corporativa (349).
    Miguel Ángel Villacorta Hernández

15. Interpretando el Estado de Cambios de Patrimonio Neto de las cooperativas (349).
    José L. Gallizo Larraz y Jordi Moreno Gené

16. Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos (II) (349).
    Javier Romano Aparicio

17. Novedades y repercusión de la Orden EHA/3360/2010 en la sociedades cooperativas (349).
    José Luis Zarzoso Lino y Pedro Carmona Ibáñez

18. El EBITDA (349).
    Sotero Amador Fernández

II. Crónica Tributaria Nº 141

1. Subvenciones e Impuesto sobre el Valor Añadido: Análisis de la jurisprudencia europea.
   Sergio Alonso de León

2. El nuevo control de constitucionalidad en Derecho tributario francés.
   Victoria Álvarez

3. El artículo 87.Cinco de la Ley del IVA y la lucha contra el fraude fiscal.
   Mónica Arribas León

4. El delito fiscal y el delito de blanqueo en Francia.
   Antonio Domínguez Puntas

5. Permuta de solar por edificación en el IVA: la situación actual.
   César García Novoa

6. Precios de transferencia y reestructuración de grupos multinacionales.
   Luis Jones Rodríguez

7. El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales en Alemania.
   Daniel Martínez Egaña

8. El Impuesto sobre Sociedades. ¿Un Impuesto en crisis?
   Eduardo Sanz Gadea

9. Algunos aspectos sobre la regulación española de los procedimientos amistosos: suspensión e intereses de demora.
   Félix Alberto Vega Borrego

III. Carta Tributaria Nº 4, 5, 6 y 7/12

1. Régimen de atribución de rentas: especial referencia a las actividades económicas (4/12).
   Alberto Mosquera Mouriño

2. Aplazamiento o fraccionamiento de débitos tributarios (5/12).
   Álvaro Lamoca Arenillas

3. La sentencia del TJUE de 20-X-2011 (As. C-94/10). Una oportunidad para reflexionar sobre la devolución de ingresos indebidos (6/12).
   Juan Miguel Martínez Lozano

4. La tributación de las operaciones de alteración de rango hipotecario y de novación modificativa del préstamo en la cuota variable del IAJD (7/12).
   Juan Calvo Vérgez

IV. Impuestos Nº 5, 6 y 7/12

1. La reducción temporal del Impuesto sobre el Valor Añadido en la rehabilitación de edificaciones y en la entrega de viviendas de nueva construcción (5/12).
   María Dolors Torregrosa Carné

2. El IVA en las operaciones de transmisión global de la empresa (6/12)
   Juan Calvo Vérgez

3. La responsabilidad subsidiaria del adquirente de bienes del artículo 87.Cinco LIVA. Análisis de su configuración normativa y de la problemática de su admisibilidad a la luz del Derecho comunitario (I) (7/12).
   Daniel Casas Agudo.

V. Quincena Fiscal Nº 1-2, 3, 4 y 5/12

1. Análisis crítico de la exención de las ganancias patrimoniales por transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación (1-2/12).
   Lorenzo Gil Maciá

2. Reflexión sobre la exención, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los premios obtenidos en determinados juegos de azar (1-2/12).
   Oscar Jorba Jorba

3. La supresión del impuesto sobre operaciones societarias: consideraciones críticas sobre una medida que no tiene vuelta atrás (1-2/12).
   Jesús Ramos Prieto

4. Un impuesto sobre transacciones financieras para la Unión Europea: la propuesta de la Comisión (1-2/12).
   Rafael Sanz Gómez

5. Fomento de la iniciativa emprendedora y de la generación de riqueza a través del esfuerzo y el talento ¿Una estafa social-tributaria? (1-2/12).
   Amancio L. Plaza Vázquez

6. El gravamen general sobre el patrimonio: situación actual y perspectivas de reforma (3/12).
   Carmen Almagro Martín

7. El régimen sancionador de las operaciones vinculadas y el control de legalidad. Al hilo de los razonamientos jurídico del Auto del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2011 (3/12).
   Carmen Márquez Sillero y Antonio Márquez Márquez

8. Aspectos prácticos del Impuesto de Patrimonio. Visión desde la realidad cotidiana (3/12).
   Ramón Rodolfo Soler Belda

9. La opinión del Defensor del Pueblo sobre la "recuperación" del Impuesto sobre el Patrimonio (3/12).
   Isaac Ibáñez García

10. La cooperación administrativa en la Unión Europea contra el fraude fiscal (3/12).
    José Pedreira Menéndez

11. Reflexiones sobre no confiscatoriedad e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (4/12).
    Carlos María López Espadafor

12. Los impuestos de salida: un análisis actualizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (4/12).
    José Miguel Martín Rodríguez

13. Situación actual de la fiscalidad del mercado inmobiliario: los vehículos de inversión inmobiliaria no financieros (Parte 1ª) (4/12).
    Mercedes Fuster Gómez

14. Tratamiento contable y fiscal del fondo de comercio en el IS a la luz de la reciente doctrina administrativa (4/12).
    Juan Calvo Vérgez

15. Los efectos preclusivos de las liquidaciones provisionales derivadas de los procedimientos comprobadores en vía de gestión (5/12).
    Mª del Mar de la Peña Amorós

16. Las opciones tributarias: cuándo la tierra se abre bajo nuestros pies (5/12).
    Javier Gómez Taboada

17. La notificación tributaria obligatoria en una dirección electrónica habilitada (5/12).
Guillermo G. Ruiz Zapatero

18. Situación actual de la fiscalidad del mercado inmobiliario: los vehículos de inversión inmobiliaria no financieros (Parte 2ª) (5/12).
Mercedes Fuster Gómez

VI. Tribuna Fiscal Nº 257

1. Distorsiones en la aplicación del Concierto Económico con el País Vasco en el IVA. Casos prácticos.
Javier Vicente Matilla y Víctor Vega Vicente

2. La tributación de las rentas obtenidas por personas físicas en China: delimitación, calificación y perspectiva jurídica.
Ángel Urquizu Cavallé

3. Las amenazas de la Foreign Account Tax Compliance Act estadounidense.
Alberto Gil Soriano

4. La desviación de poder en Derecho Tributario.
Consejo de redacción

VII. Gaceta Fiscal Nº 316, 317 y 318

1. El régimen fiscal de la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: restricciones aplicables (316).
Juan Calvo Vérgez

2. El ámbito temporal de la exención por reinversión de vivienda habitual en el IRPF (317).
Juan Calvo Vérgez

3. Los principios tributarios del art. 31.1 de la constitución y la concurrencia de tributos (318).
Fernando de Vicente

Declaración de Sociedades 2011 y novedades 2012

1. Introducción

Como otros años, cuando llega la hora de declarar para la mayor parte de las sociedades, elaboramos un pequeño trabajo que sirve para recordar, tanto a los profesionales como a las entidades, las novedades de esta declaración (la de ejercicios iniciados en 2011), los cambios normativos que afectan a los ejercicios iniciados en 2012, una serie de aspectos que siempre hay que tener en cuenta al enfrentarnos con esta obligación anual y unas tablas numéricas para recoger los números del Impuesto: declaraciones presentadas, tipos de empresa que declaran y la base imponible o la cuota líquida según el nivel de ingresos de las entidades.

Los cambios normativos han venido de la mano de la situación económica que atravesamos y, por ello, se han producido en su mayor parte a través de Reales Decretos-leyes. Desde 2010 hasta ahora, prácticamente en cada Real Decreto-ley que se ha publicado se incluye alguna modificación tributaria, lo que dificulta enormemente el seguimiento por parte de las empresas.

Entre las modificaciones que afectan a esta declaración que se va a presentar, a ejercicios iniciados en 2011, merece la pena destacar las limitaciones para grandes empresas a la compensación de bases imponibles negativas o a la deducibilidad del fondo de comercio financiero, la ampliación del ámbito de aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión o la supresión del requisito de mantenimiento de empleo para aplicar la libertad de amortización en las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.

Por lo que respecta a las novedades para ejercicios iniciados en 2012, se puede destacar la rebaja del límite aplicable sobre la cuota líquida a la suma de deducciones por incentivos a la inversión, incluyendo en dicho límite también la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y aumentando, en paralelo, el periodo de compensación de dichas deducciones. En lo tocante a los pagos fraccionados, se establece un importe mínimo a pagar referenciado al resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Por otra parte, en algunos casos se limita la deducibilidad de los gastos financieros.

Por último, como medidas excepcionales, se arbitran dos: se permite tributar a un tipo del 8% a las entidades que repatríen dividendos o rentas generadas en la transmisión de participaciones en entidades residentes en un territorio calificado como paraíso fiscal, siempre que el devengo se produzca hasta la fecha tope del 30 de noviembre próximo; y se abre la posibilidad de presentar, también hasta dicha fecha, a los sujetos pasivos de este impuesto (y a los del IRPF e IRNR), una declaración tributaria especial para regularizar bienes o derechos de su titularidad (si la tienen antes de la finalización del último periodo impositivo cuyo plazo de declaración hubiera terminado antes del 31 de marzo de 2012) que no se correspondan con rentas declaradas en dichos impuestos, lo cual les permitirá eludir en este tributo la presunción establecida en el artículo 134 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto en el sentido de entender que han sido adquiridos con renta no declarada los elementos descubiertos que no estén registrados en contabilidad.

2. Los números del Impuesto

Cuadro Nº 1 Recaudación total Estado (millones de euros)

	2007	2008	2009	2010	2011	% 07 - 11	% 10 - 11
Impuesto sobre la Renta	72.614	71.341	63.857	66.977	69.803	-3,87%	4,22%
Impuesto sobre Sociedades	44.823	27.301	20.188	16.198	16.611	-62,94%	2,55%
IRNR	2.427	2.262	2.342	2.564	2.040	-15,95%	-20,44%
Otros	1.104	1.120	74	88	118	-89,31%	34,09%
Total I. Directos y Cotiz. Social	120.968	102.024	87.521	85.827	88.572	-26,78%	3,20%
Impuesto sobre el Valor Añadido	55.850	48.015	33.573	49.086	49.302	-11,72%	0,44%
Impuestos Especiales	19.787	19.570	19.349	19.806	18.983	-4,06%	-4,16%
Otros	3.223	3.086	2.741	3.001	2.965	-8,00%	-1,20%
Total I. Indirectos	78.860	70.671	55.661	71.893	71.250	-9,65%	-0,89%
Varios	14.416	16.010	19.278	1.816	1.938	-86,56%	6,72%
Total Ingresos no Financieros	214.244	188.705	162.460	159.536	161.760	-24,50%	1,39%

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda

Cuadro Nº 2 Evolución del número total de declarantes en IS

Ejercicios	Número de declarantes	Tasas de variación
2002	1.011.557	
2003	1.044.117	3,22%
2004	1.119.635	7,23%
2005	1.202.637	7,41%
2006	1.296.060	7,77%
2007	1.413.095	9,03%
2008	1.421.543	0,60%
2009	1.419.070	-0,17%

Fuente: Dirección General de Tributos. S.G. Política tributaria

Cuadro Nº 3 Beneficios fiscales proyectados para 2012

	Total
Deducciones: Reinversión de beneficios extraordinarios	677.120,00
Tipos reducidos: Tipo del 25% para PYME	507.450,00
Ajuste B.I: Libertad amortización y amort. especiales	501.640,00
Reducc. Tipo PYME por mantenimiento o creación empleo	342.910,00
Deducc: Saldo ptes. incentivos inver. ejercicios anteriores	326.150,00
Deducciones: Actividades de I+D e innovación tecnológica	271.640,00
Deducciones: Acontecimientos de especial interés público	223.470,00
Tipos reducidos: Restantes entidades	148.580,00
Ajuste B.I: Reserva para inversiones en Canarias	142.230,00
Deducciones: Inversiones en Canarias	117.120,00
Deducciones: Donaciones	86.460,00
Bonificaciones: Venta de bienes corporales producidos Canarias	65.740,00
Ajuste B.I: Rég. esp. Ent. Navieras en función tonelaje	38.740,00
Bonificaciones: Actividades export. y prest. serv. pub. loc.	38.620,00
Bonificaciones: Operaciones financieras	38.500,00
Tipo del 1% para sociedades de inversión	34.320,00
Bonificaciones: Entidades que operan en Ceuta y Melilla	33.630,00
Deducciones: Protección del medio ambiente	32.020,00
Bonificaciones: Empresas navieras de Canarias	29.940,00
Bonificaciones: Cooperativas especialmente protegidas	11.530,00
Deducciones: Producciones cinematográficas	10.480,00
Ajuste B.I: Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	8.380,00
Bonificaciones: Entidades dedicadas al arrendamiento viviendas	3.780,00
Deducciones: Formación profesional	3.520,00
Ajuste B.I: Incentivos fiscales al mecenazgo	3.430,00
Deducciones: Creación de empleo para minusválidos	2.490,00
Deducciones: Edición de libros	620,00
Deducciones: Patrimonio Histórico	30,00
TOTAL	3.700.540,00

Cifras en miles de euros

Cuadro Nº 4 Distribución de declarantes por situación económica Ejercicio 2009

Tramos de ingresos (miles de euros)	Inactivas		Con pérdidas		B. Imponible <= 0		B. Imponible > 0	
	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución
<6	240.797	100	158.715	25,74	345.777	36,02	9.061	1,97
jun-60			150.956	24,48	190.952	19,89	63.878	13,92
60 - 150			108.509	17,6	147.054	15,32	81.626	17,78
150 - 300			72.718	11,79	100.517	10,47	76.478	16,66
300 - 600			53.260	8,64	73.980	7,71	74.008	16,12
600 - 1.500			40.090	6,5	55.600	5,79	74.657	16,26
1.500 - 6.000			23.464	3,8	32.757	3,41	57.767	12,58
6.000 - 12.000			4.297	0,7	6.172	0,64	10.315	2,25
12.000 - 30.000			2.864	0,46	4.278	0,45	6.705	1,46
30.000 - 45.000			634	0,1	999	0,1	1.533	0,33
45.000 - 60.000			329	0,05	525	0,05	754	0,16
60.000 - 90.000			299	0,05	493	0,05	765	0,17
90.000 - 180.000			312	0,05	523	0,05	711	0,15
>180.000			250	0,04	427	0,04	758	0,17
TOTALES	240.797	100	616.697	100	960.054	100	459.016	100

Fuente: AEAT

Cuadro Nº 5 Cuota líquida positiva Ejercicio 2009

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	354.838	25	7.918	1,79	10.679.315	0,04	1.349
6 -60	254.830	17,96	61.624	13,96	125.070.858	0,47	2.030
60 - 150	228.680	16,11	79.351	17,98	291.201.399	1,09	3.670
150 - 300	176.995	12,47	74.176	16,81	418.419.646	1,57	5.641
300 - 600	147.988	10,43	71.713	16,25	629.801.615	2,36	8.782
600 - 1500	130.257	9,18	71.952	16,3	1.154.216.840	4,33	16.041
1500 - 6000	90.524	6,38	55.048	12,47	2.512.130.424	9,43	45.635
6000 - 12000	16.487	1,16	9.498	2,15	1.474.760.302	5,54	155.271
12000 - 30000	10.983	0,77	6.081	1,38	2.096.366.697	7,87	344.740
30000 - 45000	2.532	0,18	1.368	0,31	987.565.567	3,71	721.905
45000 - 60000	1.279	0,09	675	0,15	723.612.548	2,72	1.072.019
60000 - 90000	1.258	0,09	678	0,15	1.562.516.945	5,86	2.304.597
90000 - 180000	1.234	0,09	624	0,14	1.814.860.529	6,81	2.908.430
> 180000	1.185	0,08	673	0,15	12.840.867.654	48,2	19.080.041
Total	1.419.070	100	441.379	100	26.642.070.340	100	60.361

Fuente AEAT

Cuadro Nº 6 Distribución de declarantes por tipo de empresa Ejercicio 2009

Ingresos (miles de euros)	Empresas de Reducida Dimensión	Gran Empresa	Sociedades Sin Entidades	Entidades de Crédito	Aseguradoras	Inst. Inversión
	Número	Número	Número	Número	Número	Número
<6	288.654	288	354.607	7	17	207
jun-60	227.820	130	254.567	S.E.	S.E.	247
60 - 150	206.960	223	228.260	S.E.	S.E.	410
150 - 300	161.741	154	176.180	S.E.	S.E.	797
300 - 600	132.922	201	146.786	6	15	1.181
600 - 1.500	112.408	415	128.808	14	26	1.409
1.500 - 6.000	67.035	2.925	89.199	46	53	1.226
6.000 - 12.000	3.697	9.709	16.120	40	42	285
12.000 - 30.000	398	8.409	10.705	36	55	187
30.000 - 45.000	26	2.008	2.441	26	21	44
45.000 - 60.000	9	1.044	1.212	26	16	25
60.000 - 90.000	13	1.004	1.189	30	21	18
90.000 - 180.000	S.E.	1.015	1.168	28	30	8
>180.000	S.E.	1.033	1.012	88	81	4
TOTALES	1.201.697	28.558	1.412.254	355	413	6.048

Fuente AEAT
S.E: secreto estadístico

El Cuadro N.º 1 demuestra claramente la debacle que se ha producido en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades durante los años que llevamos de crisis económica, reduciéndose ésta casi en un 63% y perdiendo por el camino más de 28.000 millones de euros. Por este motivo, el Impuesto ha pasado de significar un 31% de la recaudación tributaria estatal a solamente un 10%.

En el Cuadro N.º 2 se recogen el número de autoliquidaciones que se presentan, habiéndose estabilizado después de 2007.

El Cuadro N.º 3 recoge el ranking de beneficios fiscales según el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2012, ocupando el primer puesto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que, junto con el tipo reducido de la empresas de reducida dimensión, suponen casi un tercio de todos los beneficios fiscales. También llama la atención que, en tercer lugar, se haya colocado la libertad de amortización y las amortizaciones especiales.

En el Cuadro N.º 4 , de Distribución de declarantes por situación económica, vemos que son muchas más las autoliquidaciones presentadas con Base Imponible negativa o cero, 960.054, que las que tienen base positiva. Este dato global no se cumple a partir de ingresos superiores a 600.000 euros. Hasta dicha cifra de ingresos, la que tienen más del 80% de las entidades, son muchas más las declaraciones con bases negativas y, a partir de dicho nivel de ingresos, son más las empresas con bases positivas.

Según el Cuadro N.º 5, el 48% de la cuota líquida se recauda en 2009 a través de las 673 empresas con ingresos superiores a 180 millones de euros que tienen bases positivas, ingresando una media de más de 19 millones de euros cada una.

Por último, si examinamos el Cuadro N.º 6 nos damos cuenta de que el régimen especial de las empresas de reducida dimensión, por el número de entidades que lo utilizan, es el más general, con 1.201.697 autoliquidaciones, el 85% de todas, siendo las grandes empresas 28.558, y el resto son entidades de crédito, aseguradoras e instituciones de inversión colectiva.

3. Principales novedades normativas 2011

Recogemos las novedades normativas con incidencia en la declaración de ejercicios iniciados en 2011. Las principales son las siguientes:

Régimen de grupos fiscales

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

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

Esta deducción, cuyo porcentaje es del 1 por 100 (2 por 100 si en el período esos gastos son mayores que la media de los 2 anteriores), se prorroga a 2011, ejercicio en el que se habría perdido según el calendario de reducción y eliminación de deducciones establecido por la Ley 35/2006.

Deducción por innovación tecnológica

Para ejercicios iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 el porcentaje de esta deducción, que en 2010 era del 8 por 100, se fija en el 12 por 100.

Asimismo, se incrementa el porcentaje máximo de la cuota íntegra, minorada en las deducciones por doble imposición y por bonificaciones, del 50 al 60 por 100, que se puede deducir por incentivos en el caso de que las de I+D+i y por fomento de las TIC's del período excedan del 10 por 100 de la cuota íntegra, con las minoraciones mencionadas anteriormente.

Deducciones medioambientales

Con efectos para ejercicios iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, el porcentaje de la deducción por inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente pasa a ser del 8 por 100, cuando en el año anterior era del 2 por 100.

Además, se extiende el ámbito de aplicación de la deducción a los incentivos que tienen por objeto evitar la contaminación acústica procedente de instalaciones industriales y se matiza que las inversiones relativas a residuos industriales son aplicables solo cuando dichos residuos hayan sido producidos por la propia entidad.

Fondo de comercio financiero

Se modifica temporalmente la deducción del fondo de comercio financiero que surge en las adquisiciones de participaciones adquiridas en entidades no residentes para los períodos impositivos iniciados durante los años 2011, 2012 y 2013. El porcentaje del 5 por 100 pasa a ser del 1 por 100 en dichos períodos.

Recordamos que, para los períodos impositivos que concluyan a partir de 21 de diciembre de 2007, solo se puede aplicar el ajuste negativo en la base imponible del Impuesto por los fondos de comercios surgidos por las adquisiciones de participaciones en empresas extranjeras establecidas en China, India o en otros países en los que se pueda demostrar la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas y siempre que la adquisición se haya realizado antes del día 21 de mayo de 2011. Las adquisiciones de participaciones efectuadas con posterioridad a dicha fecha no gozarán del incentivo fiscal.

Compensación de bases imponibles negativas

En 2011 la última base imponible negativa a compensar es la generada en el año 1996, de no hacerlo se perderá definitivamente.

Se limita para los períodos 2011, 2012 y 2013 el importe a compensar de las bases imponibles negativas que tienen pendientes de aplicar las grandes empresas, aquellas cuyo volumen de operaciones supera los 6.010.121,04 € en el período impositivo anterior. Se aplica un porcentaje sobre la base que varía en función de la cuantía de la cifra de negocios de la entidad.

En el siguiente cuadro recogemos los límites temporales de compensación de las bases negativas pendientes:

Cifra de negocios €	% de compensación
< 20.000.000,00	100 %
≥ 20.000.000,00 < 60.000.000,00	75 %
≥ 60.000.000,00	50 %

Pagos fraccionados

Se elevan los importes a satisfacer de los pagos fraccionados para las empresas obligadas a determinarlos por el sistema de base corrida. Recordamos que esta modalidad es obligatoria para las empresas cuyo volumen de operaciones, calculado según la Ley del IVA, haya superado los 6.010.121,04 €. Esta medida se aprueba con carácter temporal para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013. En el siguiente cuadro recogemos los nuevos porcentajes que se van a aplicar según el importe de la cifra de negocios, en el caso de que el tipo de gravamen sea del 30 por 100

Cifra de negocios €	**%**
< 20.000.000,00	5/7 x tg = 21%
≥ 20.000.000,00 < 60.000.000,00	8/10 x tg = 24%
≥ 60.000.000,00	9/10 x tg = 27%

tg = tipo de gravamen

Libertad de amortización en inversiones nuevas

Se amplía el incentivo de la libertad de amortización para elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias nuevas puestos a disposición del sujeto pasivo para los períodos que abarcan desde el 2011 hasta el 2015, y sin condicionarlo al incremento de plantilla media.

Este incentivo también es aplicable a los contratos de más de 2 años cuando la puesta a disposición se realiza en ejercicios siguientes, aunque solo por la inversión realizada en el período.

Tipo del 20 por 100 para micropymes

En 2011 aplicarán este tipo las micropymes (empresas con una cifra de negocios inferior a 5.000.000 € y con menos de 25 empleados) si, al menos, mantienen plantilla respecto a la de los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 2009. En entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural si mantienen la plantilla de 2011 respecto a la de 2008.

La novedad es que el tipo del 20 por 100 en lugar de aplicarse a una base de 120.202,41 € como hasta ahora, se aplicará a los primeros 300.000 €, tributando al 25 por 100 el exceso sobre dicho importe.

Régimen especial de empresas de reducida dimensión

Para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 se ha ampliado de 8.000.000 a 10.000.000 € el umbral para aplicar este régimen especial e incrementando de 120.202,41 a 300.000 € el tramo de base imponible al que se aplica el tipo reducido del 25 por 100.

Se mantiene la posibilidad de continuar tributando por este régimen en los tres ejercicios siguientes, aunque se supere en el ejercicio anterior el umbral de 10.000.000 € de cifra de negocios, siempre que la entidad se pueda calificar como empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se llegó al límite y en los dos anteriores. La posibilidad de continuar tributando por el régimen será aplicable cuando el importe de la cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado

una operación de reestructuración empresarial a condición de que las entidades que hayan realizado la operación cumplan las condiciones para ser consideradas como empresas de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos anteriores a este último.

Deducción por doble imposición de dividendos de fuente interna

Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011, cuando se tenga una participación de al menos el 5 por 100 del capital de una sociedad residente y esta última haya realizado una operación de concentración con otras entidades o, bien una operación en el ámbito de las ofertas públicas de adquisición de valores, de manera que como consecuencia de estas operaciones la participación en aquella sociedad quede por debajo del 5 por 100 pero, al menos, sea del 3 por 100, se seguirá aplicando la deducción por doble imposición al 100 por 100 sobre los dividendos distribuidos en el plazo de los 3 años desde la realización de la operación, siempre que en el ejercicio en que se realiza la distribución no se transmita totalmente la participación o el porcentaje de participación no quede por debajo del 3 por 100. Transcurridos 3 años, si no se tiene el 5 por 100, se aplicará la deducción al 50 por 100.

Documentación de las operaciones vinculadas

Para los períodos impositivos iniciados a partir de 2011 no se exige la documentación a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a 10.000.000 €, (en 2010 el límite era de 8.000.000 €) siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 € de valor de mercado.

No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

A este respecto conviene recordar que, si no se cumplen estos requisitos, la norma reglamentaria establece otros que, si concurren, pueden exonerar también a la empresa de documentar las operaciones vinculadas.

Régimen fiscal de las transmisiones de activos realizadas en cumplimiento de disposiciones con rango de Ley y de la normativa de defensa de la competencia

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, no se integran en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de las transmisiones de acciones y participaciones sociales en la sociedad gestora de mercado residente en España a que se refiere el artículo 4 del Convenio internacional relativo a la constitución de un mercado ibérico de la energía eléctrica entre el Reino de España y la República portuguesa, hecho en Santiago de Compostela el 1 de octubre de 2004, que se realicen para la creación de dicho mercado, siempre que la contraprestación recibida en dichas transmisiones, en su totalidad o parte, sean acciones o participaciones socia-

les en la sociedad gestora de mercado residente en Portugal a que se refiere el artículo 4 citado anteriormente.

Dichas rentas positivas se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se transmitan, o por cualquier otro motivo se den de baja en el balance las citadas acciones o participaciones recibidas, o cuando se compute en estas últimas una corrección de valor fiscalmente deducible, en proporción al importe de dicha baja o corrección de valor.

4. Algunos aspectos a tener en cuenta

Diferencias permanentes o temporarias

La base imponible del Impuesto toma como punto de partida inicial y fundamental el resultado contable, efectuando sobre el mismo única y exclusivamente las modificaciones que prevé la norma. A continuación recogemos algunas diferencias que pueden surgir y que es necesario chequear.

- Ajustes positivos
  - Gastos no deducibles como multas o sanciones y donaciones o donativos.
  - Excesos de amortizaciones y provisiones o pérdidas por deterioro.
  - Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado.
  - Recuperación de la libertad de amortización practicada en ejercicios anteriores.
  - Recuperación del exceso de amortización de ejercicios anteriores en operaciones de arrendamiento financiero.
  - Recuperación de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado computadas según el criterio del devengo.
  - Recalificación de intereses como dividendos en el caso de subcapitalización.
  - Recuperación de valor de los elementos que generaron pérdidas fiscales en una transmisión anterior.
  - Imputación de rentas en el caso de la transparencia fiscal internacional.
  - Deterioro del fondo de comercio cuando el importe del mismo se haya computado en la base imponible de los ejercicios anteriores.
  - Los gastos no deducibles incompatibles con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- Ajustes negativos
  - Libertad de amortización.
  - Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores.
  - Exceso de provisión contabilizada en ejercicios anteriores.
  - Exceso de pérdidas por deterioro contabilizadas en ejercicios anteriores.
  - Cesión del uso a terceros de determinados activos intangibles.
  - Deducción del fondo de comercio financiero en la adquisición de participaciones en el capital de entidades no residentes.
  - Corrección de la depreciación monetaria en las plusvalías obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material.
  - Operaciones con pago aplazado computadas según el criterio de devengo.
  - Operaciones de arrendamiento financiero.
  - Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades no residentes.
  - Rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes.
  - Dividendos distribuidos por sociedades que tributaron por el régimen de

transparencia fiscal y que corresponden con beneficios imputados en la base imponible de sus socios.

- Corrección del valor fiscal del fondo de comercio que no se corresponde con el deterioro del mismo.
- Deducción por activos intangibles de vida útil indefinida no amortizables contablemente.

Cifra de negocios

Se determina restando, a la suma de las ventas y de las prestaciones de servicios de la actividad ordinaria, los descuentos comerciales, rappels y las devoluciones. Esta magnitud es importante tenerla presente porque es la referencia para aplicar diferentes aspectos regulados en la normativa del Impuesto. A continuación indicamos algunos.

- Empresa de reducida dimensión

  A partir de 2011 lo será cuando la cifra de negocios sea inferior a 10.000.000 € en el período impositivo inmediatamente anterior.

  En el caso de que la entidad forme grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe de la cifra de negocios a tener en cuenta es la suma de todas las empresas y, si en conjunto no se supera la cifra de 10.000.000 €, todas las empresas podrán tributar por el régimen especial de reducida dimensión

- Micropyme

  Si la cifra de negocios no supera los 5.000.000 € el sujeto pasivo podrá durante los períodos de 2009, 2010, 2011 y 2012 aplicar los tipos reducidos de 20-25 por 100 si mantienen empleo respecto a los 12 meses anteriores al primer ejercicio iniciado en 2009. En este caso se toma la cifra de negocios del propio ejercicio.

- Obligación de documentar operaciones vinculadas

  No existirá esta obligación cuando el conjunto de las operaciones vinculadas no supere los 100.000 € valoradas a precio de mercado y la cifra de negocios del propio ejercicio sea inferior a 10.000.000 €. En el caso de que la entidad forme grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe de la cifra de negocios a tener en cuenta es la suma de todas las empresas y, si en conjunto no se supera la cifra de 10.000.000 €, todas las empresas podrán tributar por el régimen especial de reducida dimensión.

- Limitación para la compensación de bases imponibles negativas

  Si la cifra de negocios en el período impositivo inmediatamente anterior es superior a 20.000.000 € el sujeto pasivo, durante los ejercicios 2011, 2012 y 2013, no podrá compensar la totalidad de las bases imponibles negativas, cuando el volumen de sus operaciones supere los 6.101.121,04 €.

- Pagos fraccionados

  Si la cifra de negocios en el período impositivo inmediatamente anterior es superior a 20.000.000 € el sujeto pasivo debería haber pagado más importe por los pagos fraccionados realizados a partir del mes de octubre de 2011 y los que realice en los períodos 2012 y 2013, siempre que el volumen de operaciones supere los 6.101.121,04 €. A partir de 2012 se deberá de determinar un importe mínimo a satisfacer que se calcula en función del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Imputación temporal de los gastos e ingresos

- Contabilización de un gasto en un período anterior al de su devengo o un ingreso en un período posterior al de su devengo.

  Tanto el gasto como el ingreso se imputarán en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo del devengo. Debemos tener en cuenta que surgirá una diferencia positiva en el ejercicio de la contabilización y una negativa en el ejercicio del devengo.

- Contabilización de un gasto en un período posterior al de su devengo o un ingreso en un período anterior al de su devengo.

  Tanto el gasto como el ingreso se imputarán en la base imponible correspondiente al período impositivo de la contabilización, salvo que resulte una tributación inferior a la que correspondería de haber sido imputado en el ejercicio del devengo, en cuyo caso se imputarán en el período del devengo y no en el de su contabilización. Si se trata de un gasto se deberá presentar una rectificación de la autoliquidación del período del devengo incluyendo el importe del gasto y solicitando la devolución del ingreso indebidamente realizado y, paralelamente, un ajuste positivo en la declaración del período impositivo de la contabilización. Si se trata de un ingreso se presentará una rectificación de la autoliquidación excluyendo el importe del ingreso contabilizado, solicitando la devolución de la cuota correspondiente, practicando paralelamente un ajuste positivo en la declaración del período del devengo.

Operaciones a plazo

Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros (criterio de caja), excepto que la entidad decida aplicar el criterio de devengo. Son operaciones a plazo las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, mediante pagos sucesivos o en un solo pago, y entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo transcurra un plazo superior al año. Este criterio especial de imputación no se aplica a las prestaciones de servicios ni a las indemnizaciones.

En caso de endoso, descuento o cobro anticipado, la renta se entenderá obtenida en dicho momento.

Corrección monetaria

Los coeficientes correctores del componente inflacionario se utilizan, a efectos del cálculo del valor de adquisición, para hallar la ganancia o pérdida patrimonial producida en las ventas de bienes inmuebles. Para las transmisiones efectuadas durante el año 2011 se aplican los siguientes:

	Coeficiente
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,2719
En el ejercicio 1984	2,0630
En el ejercicio 1985	1,9052
En el ejercicio 1986	1,7937
En el ejercicio 1987	1,7087
En el ejercicio 1988	1,6324
En el ejercicio 1989	1,5612

	Coeficiente
En el ejercicio 1990	1,5001
En el ejercicio 1991	1,4488
En el ejercicio 1992	1,4167
En el ejercicio 1993	1,3982
En el ejercicio 1994	1,3730
En el ejercicio 1995	1,3180
En el ejercicio 1996	1,2553
En el ejercicio 1997	1,2273
En el ejercicio 1998	1,2114
En el ejercicio 1999	1,2030
En el ejercicio 2000	1,1969
En el ejercicio 2001	1,1722
En el ejercicio 2002	1,1580
En el ejercicio 2003	1,1385
En el ejercicio 2004	1,1276
En el ejercicio 2005	1,1127
En el ejercicio 2006	1,0908
En el ejercicio 2007	1,0674
En el ejercicio 2008	1,0343
En el ejercicio 2009	1,0120
En el ejercicio 2010	1,0000
En el ejercicio 2011	1,0000

Valoración especial de determinados hechos imponibles

Aunque nuestra fiscalidad, en general, admite los valores contables, sí contiene ciertas normas especiales cuando se transmiten elementos sin contraprestación dineraria, casos en los que, en general, la norma fiscal manda reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor contable, o entre el valor de mercado del bien recibido y el valor contable de la participación, y la norma contable en algunos de estos supuestos no computa el beneficio.

Si la contabilidad no refleja estas operaciones a valor de mercado surgirán diferencias positivas en la base imponible del Impuesto en el momento de producirse el hecho imponible. Esta norma se aplica en los siguientes supuestos:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- Los adquiridos por permuta.
- Los adquiridos por canje o conversión.

Operaciones vinculadas

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

La Dirección General de Tributos ha establecido que, en base al principio general del derecho, según el cual la ley especial prevalece sobre la general, debe tenerse en cuenta que las operaciones reguladas en el artículo 15 del TRLIS son operaciones especiales con unas reglas de valoración específicas que pueden ser realizadas por personas o entidades tanto vinculadas como no vinculadas. En este sentido, teniendo en cuenta que tanto el artículo 15 como el 16 del TRLIS establecen ambos reglas de valoración y el primero resulta ser más especial que el segundo, que regula las operaciones vinculadas en general, prevalece aquél sobre éste sin que sea necesario, por tanto que las operaciones allí reguladas se vean afectadas por el artículo 16 ni por las obligaciones de documentación que este artículo conlleva. También considera, por el mismo principio, que no es obligatorio documentar las operaciones vinculadas realizadas entre una cooperativa y sus socios.

Gastos y pérdidas contables que fiscalmente no son deducibles

No constituyen partidas deducibles los siguientes gastos contables:

- Los que representen una retribución de los Fondos Propios.
- Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y extemporáneo.
- Las pérdidas del juego.
- Los donativos y liberalidades.
- Las dotaciones a fondos internos de pensiones.
- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en Paraísos Fiscales.
- Gastos financieros ocasionados por la compra de participaciones de entidades de un mismo grupo mercantil.

Donativos y liberalidades

Se tratan de partidas de gastos que nacen de la voluntad unilateral del sujeto pasivo mediante la disposición de un elemento patrimonial de la empresa en favor de un tercero en donde está ausente una función retributiva, no siendo deducible el gasto contabilizado que se corresponda con donativos y liberalidades, por lo que surgirá un ajuste permanente positivo en la base imponible.

Además de la no deducibilidad de estos gastos, la diferencia entre el valor normal de mercado de los bienes entregados de forma gratuita y su valor contable, debe integrarse en la base imponible de la sociedad, surgiendo otro ajuste permanente positivo en la base imponible del Impuesto.

Se considera que la condonación parcial de deudas sin intentar previamente su cobro se considera una liberalidad. No son donativos ni liberalidades los siguientes gastos:

- Los obsequios a clientes y proveedores, comidas con los mismos y el coste de hospedaje y manutención consecuencia de los desplazamientos de los clientes y proveedores a cargo de la empresa.
- Bienes entregados a los empleados por la permanencia en la empresa un número determinado de años.
- Las celebraciones anuales en Navidad y entrega de regalos en esas fechas.
- Los que tienen como finalidad promocionar los productos de la empresa (venta de bienes y prestación de servicios), en la medida en que tales gastos están de una manera u otra correlacionados con sus ingresos.

Amortización fiscal

Para que la amortización sea deducible, en principio, como ocurre con otros tipos de gasto, debe estar contabilizada, teniendo además que ser efectiva. La amortización es efectiva cuando resulte de aplicar alguno de los métodos siguientes:

- Coeficientes según tablas.
- Porcentaje constante sobre el valor pendiente.
- Números dígitos.
- Plan formulado a la Administración y aceptado por ésta o la depreciación probada por el sujeto pasivo.

Amortización por tablas

Si en algún período un elemento es amortizado por debajo del coeficiente mínimo de tablas, el exceso de amortización sobre dicho mínimo, realizado en un período posterior, se entiende que corresponde al período impositivo en el que no se llegó al mínimo. Estaremos aplicando en este caso el apartado 3 del artículo 19 del TRLIS que permite deducir un gasto de ejercicios anteriores en uno posterior en el que se haya contabilizado.

No obstante, debemos de tener cuidado, ya que la deducibilidad queda condicionada a que de ello no se derive una tributación inferior a la que se habría producido si la deducción se efectuase por devengo, máxime si consideramos que la Administración viene entendiendo que se produce menor tributación si el ejercicio en el que se produjo el gasto está prescrito.

Libertad de amortización

En determinados supuestos el legislador admite que se amorticen libremente los activos, lo que dará lugar a ajustes negativos en la base imponible del Impuesto que revertirán en años posteriores, por ejemplo, en los siguientes casos:

- En las sociedades anónimas laborales y sociedades limitadas laborales el inmovilizado material, intangible y las inversiones inmobiliarias afectos a sus actividades cuando se adquieren en los 5 primeros años de su calificación como tales.
- Los activos mineros y las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie de las empresas que aplican el régimen especial de la minería.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible afectos a las actividades de I+D, excluidos los edificios.
- Los gastos de I+D activados como intangible (sin tener en cuenta las amortizaciones de los elementos que tengan libertad de amortización).
- Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias de las empresas de reducida dimensión, aunque la deducibilidad se somete a unos límites y requisitos.

Arrendamiento financiero

Para poder aplicar el régimen especial de los contratos de arrendamiento financiero es necesario que el contrato contenga una

opción de compra a favor del arrendatario y recaer sobre bienes, muebles o inmuebles, que queden afectados a las actividades empresariales de éste. Su duración mínima será de 2 años, tratándose de bienes muebles, y de 10 si recae sobre bienes inmuebles o establecimientos industriales.

Las cuotas de arrendamiento distinguirán el componente financiero y el de recuperación del valor del bien cedido. El importe de este segundo componente no podrá ser decreciente durante el período contractual. Es gasto fiscal el componente financiero y el componente de recuperación de valor, con el límite del duplo de la amortización lineal máxima según tablas o del triple si el arrendatario es una empresa de reducida dimensión. Hay que advertir que aquellos contratos vigentes con períodos anuales de duración iniciados en 2009, 2010 y 2011, quedan eximidos de cumplir este último requisito. Con ello se salva el problema, agudizado en época de crisis, de que una refinanciación alargando los plazos de pago del contrato invalide toda la aplicación de este régimen especial, lo cual llevaría al sujeto pasivo a realizar regularizaciones por todos los ejercicios en los que estuvo vigente el contrato.

Amortización de intangibles

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

Los primeros tendrán una amortización contable en función de dicha vida útil. Si ésta es superior a 10 años la amortización contable será igual que la fiscal y, si es inferior a 10 años, la amortización fiscal coincidirá siempre que se pruebe que la vida útil es menor de 10 años. En las tablas reglamentarias de amortización, uno de los elementos que se regulan son los Sistemas y Programas Informáticos, correspondiéndoles un coeficiente máximo de amortización del 33 por 100 y un período máximo de 6 años de vida útil.

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

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

Fondo de Comercio Financiero

El porcentaje de deducción anual del fondo de comercio financiero que surge en las adquisiciones de empresas en el extranjero es del 1 por 100, en lugar del 5 por 100, para los períodos 2011, 2012 y 2013. La Dirección General de Tributos considera que una interpretación acorde a derecho debe permitir que la deducción fiscal del fondo de comercio financiero se haga extensivo a distintos niveles de participación, de manera que resulte aplicable no sólo al fondo de comercio existente en una entidad directamente participada, sino también el que se encuentre en segundos o ulteriores niveles de participación.

Para ello será necesario probar, a través del balance consolidado o por cualquier

otro medio de prueba admitido en derecho, que existe una parte del precio de adquisición de la entidad holding directamente adquirida que, en el momento de realizarse la misma, inequívocamente se corresponde con un fondo de comercio financiero existente en una entidad indirectamente participada que de derecho a la exención para evitar la doble imposición internacional.

Deterioro del Fondo de Comercio

La norma fiscal no establece ninguna regulación específica relacionada con la corrección valorativa por deterioro del activo intangible de vida útil definida, por lo que dicha corrección será fiscalmente deducible, en la medida en que el deterioro se haya determinado de acuerdo con la normativa mercantil.

En el caso de que, con carácter previo a la aplicación del deterioro, el sujeto pasivo haya realizado ajustes negativos en la base imponible del Impuesto, las cantidades deducidas minorarán a efectos fiscales el valor del inmovilizado intangible. Por tanto, cualquier deterioro contable del activo intangible será deducible por aquella parte que exceda de las cantidades previamente deducidas fiscalmente.

Depreciación de la participación en empresas en el extranjero

No se integra en la base imponible del sujeto pasivo la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto hasta el importe de los dividendos cobrados. El sujeto pasivo deberá realizar un ajuste positivo en la base imponible.

El importe de la depreciación, que se produce cuando se cobre el dividendo, será el beneficio obtenido por la entidad que los distribuye con anterioridad a la adquisición de la participación sobre la misma.

Pérdidas por deterioro de instrumentos financieros

La norma contable clasifica los activos financieros en préstamos y partidas a cobrar, inversiones mantenidas hasta el vencimiento, activos financieros mantenidos para negociar, otros activos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias y activos financieros disponibles para la venta.

- Los activos financieros mantenidos para negociar no sufren deterioro porque ya su valoración a fin de ejercicio ha de ser por su valor razonable, lo que significa que los incrementos o rebajas de valor respecto al de adquisición van directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias con plena eficacia fiscal.
- El tratamiento de los valores de renta fija va a depender de si están admitidos a cotización, en cuyo caso solo es deducible la pérdida neta global obtenida en estos activos, o no están admitidos, para los que no será deducible la pérdida producida en los valores que tienen un valor cierto de reembolso.
- Para la deducibilidad en el caso de deterioro de valores de renta variable tenemos que distinguir entre los valores negociados en mercados regulados y los no negociados.
  - El deterioro contable de los primeros no presenta ninguna limitación, excepto cuando se trate de participaciones de entidades residentes en paraísos fiscales, con la excepción a la excepción de participaciones de entidades que consoliden sus cuentas con la entidad socia o que residen en un Estado de la UE y se acredite que rea-

lizan actividades económicas y que existe motivo económico válido para su constitución. Tampoco se acepta el deterioro de valores mantenidos en autocartera.

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

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

- Créditos comerciales y no comerciales
  Son deducibles las dotaciones para insolvencias contabilizadas cuando a la fecha de devengo del Impuesto han transcurridos 6 meses desde que se hizo la primera gestión de cobro del crédito. No es necesario que transcurra el plazo anterior cuando el deudor se encuentre en algunos de los siguientes casos:
  - Declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos, incurso en un procedimiento de quita y espera, o situaciones análogas.
  - Procesado por el delito de alzamiento de bienes.
  - Si las obligaciones han sido reclamadas judicialmente o son objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

  No se pueden deducir las dotaciones, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial, respecto de créditos que estén en alguna de las siguientes circunstancias:
  - Adeudados o afianzados por entidades de Derecho público, o por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
  - Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
  - Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
  - Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
  - Tampoco van a ser deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo que la insolvencia esté judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Provisiones para gastos

Tienen por objeto el reconocimiento contable de pasivos no financieros de carácter no corriente que surgen de obligaciones expresas o tacitas, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

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

- Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción.
- Se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

- Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio

  No son deducibles los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados. El gasto será deducible en el momento en que la provisión se aplique a su finalidad, es decir cuando se liquide en efectivo o, si se satisface mediante la entrega de instrumentos de patrimonio, cuando los mismos sean entregados.

- Actuaciones medioambientales

  Representan obligaciones legales, contractuales o implícitas, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, y que no sean gastos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación (gastos de descontaminación, restauración de lugares contaminados, eliminación de residuos acumulados, etc).

  Serán deducibles, aunque no respondan a obligaciones ciertas, siempre que respondan a un plan formulado y aprobado por la Administración Tributaria. Los gastos no deducibles fiscalmente se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

- Contratos onerosos

  Se dotará contablemente la provisión cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato excedan a los beneficios económicos que se espera recibir del mismo. Desde el punto de vista fiscal estos gastos no son fiscalmente deducibles.

- Por reestructuraciones

  Solamente serían deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. Entre las no deducibles estarían los planes voluntarios de bajas incentivadas. El Centro Directivo considera no deducible la provisión para cubrir el riesgo de una posible indemnización futura en caso de despido de un trabajador, por no corresponder a una obligación cierta. Sí son deducibles las siguientes:

  - Las derivadas de la existencia de contratos de obra o de duración temporal, a cuya finalización deba satisfacerse una indemnización determinada.
  - La dotada hasta un máximo de 45 días por año trabajado establecida por sentencia judicial que ha sido recurrida en un despido por causas objetivas.
  - La provisión dotada de los contratos de trabajo que contemplen un término cierto que determine la extinción de la relación laboral.
  - La provisión por indemnización por contratos de trabajo de duración determinada a cuyo término hay que paga una indemnización.

- Devoluciones de ventas

  No son deducibles los gastos incurridos por el riesgo de devolución de ventas. Será deducible cuando las devoluciones de las ventas se produzcan. No hay que confundir ésta provisión con la de gastos accesorios en devoluciones de ventas, que sí es deducible y que tiene por finalidad provisionar solamente la estimación de gastos asociados a las devoluciones, no las devoluciones en si mismas.

- Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de venta

Esta provisión es deducible con el límite de multiplicar un porcentaje sobre el saldo de las ventas con garantía pendiente al finalizar el periodo impositivo. Dicho porcentaje se determina por el cociente entre:

- En el numerador, los gastos en que incurrió el sujeto pasivo para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.
- En el denominador, las ventas con garantía realizadas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.

El mismo criterio se aplicará a la dotación para la cobertura de gastos accesorios a devoluciones de ventas y, en el caso de entidades de nueva creación, se atenderá a los periodos impositivos transcurridos.

- Provisiones para impuestos

Si se ha dotado por el importe estimado de la deuda tributaria cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, no será fiscalmente deducible si se corresponde al Impuesto sobre Sociedades, ya que el gasto contable de éste tributo no es fiscalmente deducible. Cuando se dote la provisión por deudas tributarias de otros impuestos, distintos del anterior, será fiscalmente deducible.

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

Desde el año 2008 se permite practicar una reducción del 50 por 100 de los ingresos obtenidos por la cesión del derecho de uso o explotación de intangibles.

El sujeto pasivo tendrá que realizar un ajuste negativo en la base imponible del Impuesto por la mitad del ingreso. Los activos objeto de cesión de uso o explotación son las patentes, dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. No se aplica la reducción a las marcas, obras literarias, artísticas o científicas, películas cinematográficas, derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, programas informáticos, equipos industriales o científicos.

Es necesario que el cedente haya sido el creador del activo objeto de cesión, por lo que si es titular por adquisición a terceros no hay derecho a reducción. El cesionario tiene que utilizar los derechos de uso o explotación en el desarrollo de una actividad económica, no ser residente en un paraíso fiscal o territorio de nula tributación y que los resultados de la utilización no se materialicen en la entrega de bienes y servicios por el cesionario al cedente, si están vinculados.

La reducción se aplicará hasta el ejercicio en que la suma de los ingresos obtenidos por la cesión supere el coste del activo creado multiplicado por 6. Este beneficio es compatible con la deducción por I+D+i.

Compensación de bases imponibles negativas

Se compensan dentro de los 15 años ó, 18 años a partir de 2012, y sucesivos a aquel en que se originó la base imponible negativa. Las entidades de nueva creación pueden compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en el plazo de 15-18 años a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

Con la ampliación del plazo las bases negativas generadas en 1997 y 1998, podrán ser compensadas hasta los ejercicios 2015 y 2016, respectivamente.

Para poder ejercer el derecho a compensar la base imponible negativa es obligatorio presentar la declaración, o que la Administración nos la reconozca en liquidación. También es necesario conservar la contabilidad y los soportes documentales que acrediten la cuantía y procedencia de la base imponible negativa, ante una eventual comprobación administrativa, aunque se hubiera generado en un periodo ya prescrito. En cada ejercicio se puede compensar la cuantía que se estime conveniente, pero el importe de la compensación no puede exceder de la renta positiva una vez afectada de las correcciones al resultado contable previas a la compensación. Como mínimo, el resultado de la compensación puede dar una base imponible cero, pero nunca negativa.

El importe de la compensación tampoco puede superar el importe acumulado de las bases imponibles negativas obtenidas en los 15-18 años inmediatos anteriores a la conclusión del período impositivo que se encuentran pendientes de compensación. Recordamos que desde el día 20 de agosto de 2011 se limita, a determinados sujetos pasivos, el importe a compensar de las bases imponibles negativas para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012 y 2013.

Dividendos percibidos

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

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

Sí será posible aplicar la deducción por doble imposición si se prueba que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la transmitente a los tipos general, al incrementado de empresas de hidrocarburos, al 25 por 100 (mutuas, cooperativas de crédito, colegios profesionales, etc.) o al tipo de las empresas de reducida dimensión y no ha tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición, si bien la deducción será el 18 por 100 si la renta se aprovechó de la deducción por reinversión en la transmitente. También se podrá aplicar cuando el transmitente de la participación es contribuyente del IRPF, aunque en este caso la deducción no podrá superar el producto del dividendo por el tipo aplicado a la renta en el IRPF (que habrá pagado como parte especial de la base imponible o como base del ahorro).

Tipos de gravamen

Para 2011 son los siguientes:

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

(*) Régimen transitorio mantenimiento empleo 25-20

Tipo de gravamen reducido

Continúa vigente, siendo aplicable para ejercicios iniciados en 2009, 2010, 2011 y 2012 el tipo reducido del 20 por 100 para micropymes que mantengan empleo, por los primeros 120.202,41 € de base imponible, gravándose al 25 por 100 el resto de base.

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

En segundo lugar, en lo que se refiere al requisito de mantener plantilla, se exige que la plantilla media en los 12 meses siguientes al inicio del ejercicio del año 2009, 2010, 2011 ó 2012 sea, al menos, la unidad y, como poco, igual a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer ejercicio que comience a partir de 1 de enero de 2009. En definitiva, si el periodo impositivo de la entidad coincide con el año natural, se compara la plantilla del año en curso con la de 2008 y se podrá aplicar el tipo reducido si es de 1 hombre/año al menos y la del año no es inferior a la de 2008.

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

Si la entidad se ha constituido en 2009, 2010, 2011 ó 2012 se permite aplicar el incentivo en el ejercicio de la constitución cuando en este la plantilla media es mayor de cero e inferior a la unidad, a condición de que, en los 12 meses siguientes a la conclusión del periodo de su creación, la plantilla llegue a un hombre/año. En el supuesto de que la condición se incumpla, se deberá ingresar lo no pagado en el ejercicio de inicio de actividad y los correspondientes intereses de demora, añadiendo

todo a la cuota del ejercicio en el que se produjo el incumplimiento.

A efectos del cómputo de plantilla, se tienen en cuenta lo trabajadores que estén dados de baja por maternidad o enfermedad. No forman parte de la plantilla los socios que, conforme a la legislación laboral, no son empleados aunque presten servicios retribuidos a la empresa. La Dirección General de Tributos interpreta que tampoco se computan como plantilla los administradores cuando posean el control de la entidad por ostentar el 50 por 100 del capital o más.

Aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión

Ya es conocido que la doctrina administrativa, a partir de la Resolución del TEAC de 29-01-09, considera que no es aplicable este régimen especial a una sociedad de mera tenencia de bienes basándose, fundamentalmente, en que, según la Real Academia de la Lengua, el término "empresa" se refiere a una unidad de organización de medios materiales y humanos para la realización de una auténtica actividad económica, lo que no sucede con estas sociedades que, por ejemplo, se dedican a alquilar inmuebles sin persona empleada o sin local afecto exclusivamente.

A este respecto conviene saber que algunos Tribunales Económico.Administrativos Regionales han resuelto en contra, sobre todo al considerar que esta doctrina no es predicable después de la desaparición, de la normativa del impuesto, de la transparencia fiscal, y que la misma DGT, en la Consulta V2286-11, admite la aplicación del régimen a partir del momento en que una sociedad de estas características comienza a ejercer otra actividad económica (en el caso planteado la de consultoría de empresas)

Deducciones por doble imposición

Si se perciben dividendos procedentes de una participación de, al menos, un 5 por 100 de una entidad no residente que no hayan quedado exentos, es posible que podamos deducirnos el impuesto pagado por la filial en el extranjero que corresponda proporcionalmente a los dividendos recibidos. También se podrá aplicar la deducción cuando la compañía haya integrado rentas de una sucursal radicada en el extranjero que hayan sido gravadas allí. En ese caso podrá deducirse la menor de dos: el importe del impuesto satisfecho en el extranjero o el de la cuota correspondiente a esos ingresos que habría que haber pagado si se hubiera obtenido en nuestro país.

Recordamos que para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011, cuando se tenga una participación de al menos el 5 por 100 del capital de una sociedad residente y esta última haya realizado una operación de concentración con otras entidades o bien una operación en el ámbito de las ofertas públicas de adquisición de valores, de manera que como consecuencia de estas operaciones la participación en aquella sociedad quede por debajo del 5 por 100 pero al menos sea del 3 por 100, se seguirá aplicando la deducción por doble imposición al 100 por 100 sobre los dividendos distribuidos en el plazo de los 3 años desde la realización de la operación, siempre que en el ejercicio en que se realiza la distribución el porcentaje de participación no quede por debajo del 3 por 100. Hay que tener en consideración lo siguiente:

- No se aplica la deducción por plusvalías obtenidas, solo por los dividendos.
- Si transcurridos los 3 años no se tiene el 5 por 100 del capital la deducción es del 50 por 100.

- Solo la aplica el socio de la sociedad absorbente que ve disminuida su participación pero sin transmitir sus acciones.
- El socio de la sociedad absorbida no aplica este régimen ya que la disminución que se le produce es como consecuencia de la transmisión de su participación.

Deducciones para incentivar determinadas actividades

Conforme al calendario marcado por la Ley 35/2006, los porcentajes de deducción que se aplican en 2011 y 2012 son los siguientes:

Concepto de deducción	***2011***	***2012***
Bienes del Patrimonio Histórico Español	6%	4%
Edición de libros	2%	2%
Largo metrajes	18-5%	18-5%
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%	17%
Innovación tecnológica (I + D)	8-12%	8-12%
Producción cinematográfica	18%	18%
Coproductor financiero	5%	5%
Protección del medio ambiente	2-8%	2-8%
Utilización de nuevas tecnologías para los empleados	1–2%	1–2%
Reinversión de beneficios extraordinarios	12%	12%
Creación empleo minusválidos	6.000 €	6.000 €

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Actualmente está fijada en el 12 por 100 de la renta obtenida en la transmisión de elementos del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a las actividades económicas con, al menos, un año de funcionamiento en la empresa, dentro de los tres anteriores a la transmisión, o de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, exigiéndose una participación mínima del 5 por 100 poseída, como poco, con un año de antelación.

La reinversión ha de efectuarse también en los bienes y derechos mencionados, sin que puedan utilizarse, ni en la transmisión ni en la reinversión, los valores que no otorguen participación en los fondos propios, que sean de entidades no residentes sin derecho a la exención de dividendos, que representen instituciones de inversión colectiva, ni los que otorguen participación en sociedades sin actividad económica. Si la participada cuenta con elementos no afectos en más de un 15 por 100 de su activo, se ve recortada la base de deducción proporcionalmente.

La reinversión debe realizarse entre el año anterior a la transmisión y los tres posteriores, salvo que se autorice un plan especial de reinversión. Por último, hay que tener en cuenta que el porcentaje aplica-

ble será el que corresponde al ejercicio en el que se produjo el beneficio.

Incentivos al mecenazgo

Cuando los donativos, donaciones y aportaciones se realicen a las actividades y programas prioritarios de mecenazgo que enumera la disposición adicional trigésima de esta Ley, el porcentaje de la deducción previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en este Impuesto se incrementa en un 5 por 100, llegando por lo tanto al 30 por 100 de las donaciones relacionadas con determinados programas y actividades. Para el 2011 se han regulado las siguientes:

- Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y la difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios audiovisuales.
- La promoción y la difusión de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español llevadas a cabo por las correspondientes instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo VIII de esta Ley, así como las actividades y bienes que se incluyan, previo acuerdo entre el Ministerio de Cultura y el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del Patrimonio Histórico Español «patrimonio.es» al que se refiere el artículo 75 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.
- La investigación, desarrollo e innovación en las Instalaciones Científicas que, a este efecto, se relacionan en el Anexo XII de esta Ley.
- La investigación, desarrollo e innovación en los ámbitos de las nanotecnologías, la salud, la genómica, la proteómica y la energía, y en entornos de excelencia internacional, realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.
- El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
- Los programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas o se realicen en colaboración con éstas.

Acontecimientos de excepcional interés público

Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.

Se podrá deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propagan-

da y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

Se declaran los siguientes para el año 2011

- La celebración de los actos del V Centenario del Nacimiento en Trujillo de Francisco de Orellana, descubridor del Amazonas «2011: AÑO ORELLANA». La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011.
- El Campeonato del Mundo de Baloncesto de Selecciones Nacionales en Categoría Absoluta «Mundobasket 2014». La duración de este programa será de 1 de octubre de 2011 a 30 de septiembre de 2014.
- El campeonato del Mundo de Balonmano Absoluto Masculino de 2013. La duración de este programa será de 1 de enero de 2011 a 31 de diciembre de 2013.
- La celebración del «Tricentenario de la Biblioteca Nacional de España». La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011.
- La celebración del «IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, conocido como El Greco», que se celebrará en 2014. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de julio de 2011 hasta el 30 de junio de 2014.
- La celebración del «VIII Centenario de la Consagración de la Catedral de Santiago de Compostela». La duración del programa de apoyo a este acontecimiento alcanzará desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2011.

5. Gestión del Impuesto

5.1. Novedades

- Desaparece el papel preimpreso como forma de presentación de las declaraciones correspondientes al modelo 200.
- Se suprimen las casillas respecto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades derogadas para el ejercicio 2011.
- Se modifican las casillas relativas al nuevo tramo de la base imponible que se acoge al tipo reducido para empresas de reducida dimensión y micropymes, así como la reducción temporal del importe deducible por el fondo de comercio financiero en entidades extranjeras.

5.2. Modelos de declaración

Como en el ejercicio anterior coexisten dos modelos:

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

5.3. Forma de presentación

- Modelo 200: por el formato papel obtenido al imprimir el resultado en la sede

electrónica de la AEAT, o por medios telemáticos. Esta última forma de presentación tendrá carácter obligatorio para los sujetos pasivos:

- Adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Tributaria.
- Los que tengan forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.
- Quienes hayan consignado en la declaración una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 € en el apartado denominado "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias".
- Cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000 €:
  - Reinversión de beneficios extraordinarios.
  - Inversiones medioambientales.
  - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

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

5.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

- Modelo 200. El sujeto pasivo deberá presentar por vía telemática a través de la sede electrónica de la AEAT los siguiente documentos:
  - Los sujetos pasivos que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Transparencia Fiscal Internacional) deberán presentar; de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
    - Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
    - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
  - Los contribuyentes por IRNR: la Memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.
  - Sujetos pasivos con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe sobre la aplicación de la propuesta.
  - Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizadas con cargo a dotaciones futuras a la RIC.
  - Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 € en el apartado denominado "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura en la Orden que aprueba los modelos y que se enviará por vía telemática a través de la sede electrónica de la AEAT.
- Se solicitará información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000 €. Dicha información consistirá en:

- Reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
- Inversiones medioambientales: identificación de las inversiones realizadas.
- Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.

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

- Resultado a devolver:
  - En cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria situadas en territorio español. Cuando el contribuyente solicite la devolución por transferencia bancaria en una cuenta abierta en entidad de crédito que no actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria, la declaración deberá ser presentada en las oficinas de la AEAT.
  - Si el sujeto pasivo no tiene cuenta en territorio español. En este último caso la devolución se realizará mediante la emisión de cheque cruzado del Banco de España.
- Resultado a ingresar: en cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria sitas en territorio español. La presentación podrá realizarse directamente, mediante entrega personal en dichas oficinas, o por correo certificado dirigido a las mismas.
- Los sujetos pasivos que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, si no están obligados a la presentación por vía telemática, efectuarán la presentación en al Delegación o Administración que les corresponda.

5.6. Plazo y presentación

- Modelo 200
  - En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
  - Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2012, ambos inclusive.
  - En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
    - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
    - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
    - Se produzca la transmisión del EP.
    - Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
    - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.
- Modelo 220

  Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2012 deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2010.

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

Modelos	*Puede utilizar*	*Forma de presentación*	*Lugar*	*Plazos*
200	Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con EP[1] y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español Los grupos fiscales: todas las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera del mismo	Vía telemática: Grandes Contribuyentes, S.A y S.L Formato papel de la sede electrónica AEAT: Los sujetos pasivos no obligados a presentar telemáticamente	Impreso: en entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria[2] o personalmente en la AEAT o por correo certificado[3]	En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2012 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2010 Por cese en la actividad, transmisión EP o fallecimiento del titular del EP el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal	Vía telemática		Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo

[1] Establecimientos Permanentes.

[2] La domiciliación bancaria puede realizarse desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2012, ambos inclusive.

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

6. Novedades 2012

Fondo de comercio

Se rebaja el porcentaje de la deducción que aplican las empresas en la base imponible del Impuesto por el valor del fondo de comercio que aflora en las adquisiciones de empresas o en los procesos de reestructuración empresarial. Para los períodos impositivos correspondientes a 2012 y 2013 la deducción pasa de ser tan solo el 1 por 100 (antes 5 por 100).

Bases imponibles negativas

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 se amplía el plazo de compensación de las bases imponibles negativas para todas las empresas hasta los 18 años inmediatos y sucesivos. El nuevo plazo será también de aplicación a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012. Las bases negativas generadas, por ejemplo en 1997 ó 1998 podrán ser compensadas hasta el año 2015 y 2016, respectivamente.

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Por un lado, se reduce para los períodos impositivos iniciados durante 2012 y 2013 el límite conjunto que se aplica a las deducciones por incentivos, en concreto del actual 35 por 100 se pasa al 25 por 100. Paralelamente, también se reduce el límite cuando la deducción por I+D del ejercicio supera el 10 por 100 de la cuota íntegra, en este sentido se reduce del 60 por 100 hasta el 50 por 100. Además, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se computa a efectos del cálculo de este límite, cuando anteriormente no se tenía en cuenta.

Por otro lado, se amplía, de manera indefinida, el plazo para aplicar las deducciones pasando de 10 a 15 años, y de 15 a 18 cuando se trata de deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación. Si no se hubiera ampliado el plazo, el año 2012 sería el último para aplicar las deducciones generadas en 1997, con el nuevo plazo podrán aplicarse hasta el año 2015.

Pagos fraccionados

Para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013, se fija un importe mínimo a pagar por los pagos fraccionados que no podrán ser inferiores al 8 por 100 del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias deducidas las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Este importe mínimo lo aplicarán las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios, en los doce meses anteriores, sea igual o superior a 20.000.000 €.

Naturalmente, como la magnitud de referencia para este límite es el resultado contable, será indiferente para su cálculo la existencia o no de gastos contables no deducibles fiscalmente o cualquier otra diferencia entre el resultado contable fiscal y el contable.

El porcentaje anterior se reduce a la mitad para los sujetos pasivos en los que, al menos, el 85 por 100 de sus ingresos procedan de rentas o dividendos exentos con derecho a deducción por doble imposición.

Gastos financieros

Se establece la no deducibilidad de determinados gastos financieros que correspondan a préstamos entre entidades de un grupo mercantil, en el sentido del artículo

42 de Código de Comercio. En concreto ya no son deducibles, salvo que se justifique motivo económico válido, los gastos que correspondan a préstamos concedidos por una entidad a otra del grupo cuyo destino sea la adquisición de las acciones de cualquier entidad que posee otra empresa del grupo o se destine a la ampliación de capital de una empresa del grupo.

Por otro lado, se limita hasta el 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio la deducibilidad de los gastos financieros netos, en supuestos distintos de los dos anteriores. No obstante, serán deducibles los gastos financieros por importe de hasta 1.000.000 €.

Los gastos que no hayan podido ser deducidos podrán aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente. Esta limitación solo es aplicable a entidades que formen parte de un grupo mercantil o a los gastos derivados de deudas con personas o entidades que tengan una participación en la entidad, directa o indirectamente, en al menos el 20 por 100 o en las que participe la entidad en el mismo porcentaje, siempre que los gastos excedan del 10 por 100 de los gastos financieros netos.

Si los gastos financieros netos del período no alcanzan el límite anterior, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros del período se adicionará al límite, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

En el caso de sociedades que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal el límite de deducción se referirá al grupo fiscal. Los gastos financieros pendientes de deducir, por una entidad en el momento de su integración al grupo fiscal, se deducirán con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo de dicha entidad.

Exención para evitar la doble imposición internacional

Se flexibilizan los requisitos para aplicar esta exención. Se introduce una regla de proporcionalidad en función del período de tiempo en el que se incumplen los requisitos para su aplicación, respecto del período de tenencia total de las participaciones.

La plusvalía que se corresponda con un incremento de reservas en un ejercicio en que se cumplen todos los requisitos no tributa, no quedando exenta la que se corresponda con un incremento de reservas en un ejercicio en que no se cumplen los requisitos. Si en la transmisión se ha generado alguna plusvalía tácita se entiende generada de forma lineal y se aplicará la exención proporcionalmente. Por la parte de la renta que no goce de exención podrá aplicarse la deducción por doble imposición internacional.

Libertad de amortización con o sin mantenimiento de empleo

Se deroga, a partir del 31 de marzo de 2012, el régimen de libertad de amortización que deja de aplicarse para las inversiones efectuadas a partir del día 31 de marzo de 2012. Además, para empresas que no sean de reducida dimensión si tienen a 30 de marzo de esta año importes de libertad de amortización pendientes de aplicar, se limita esta posibilidad en los siguientes términos: si el activo fue adquirido durante los años 2009 y 2010, por lo tanto, condicionado al requisito de mantenimiento de plantilla media, las deduccio-

nes pendientes se limitan en cada ejercicio al 40 por 100 de la base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización y a la compensación de bases imponibles negativas; si el activo se adquirió en 2011 ó antes del 30 de marzo de 2012 las deducciones pendientes se limitan al 20 por 100 de la citada base previa.

En el caso de que los sujetos pasivos tengan cantidades pendientes de aplicar por activos condicionados y no condicionados al requisito de mantenimiento de empleo, aplicarán el límite del 40 por 100 hasta que agoten las cantidades pendientes generadas con mantenimiento de plantilla, entendiéndose aplicadas éstas en primer lugar. Se podrán aplicar en el mismo período impositivo las cantidades pendientes sin mantenimiento de empleo, hasta el importe de la diferencia entre el límite previsto y las cantidades ya aplicadas

Los límites se aplicarán, igualmente, respecto de las inversiones en curso realizadas hasta el día 30 de marzo de 2012 que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o entrada en funcionamiento.

Por lo tanto, las entidades que hayan invertido en 2011 ó en años anteriores y tengan importes pendientes de aplicar por esta libertad de amortización, les interesará aplicarlos en la declaración que se va a presentar y así no verán limitada para su capacidad para amortizar libremente, afectándoles solo la limitación, en su caso, establecida para las bases imponibles negativas.

Tipo reducido para las micropymes

Se prorroga para el período impositivo 2012 los tipos reducidos de gravamen que aplican los sujetos pasivos cuando el importe neto de la cifra de negocios es inferior a 5.000.000 €, tengan menos de 25 empleados y mantengan plantilla.

Deducción por contratación de trabajadores

Se proyectan dos deducciones para incentivar la contratación de trabajadores jóvenes o que estén en situación de desempleo. La primera consiste en una deducción en la cuota del Impuesto de 3.000 €, para los sujetos pasivos que contraten a su primer trabajador menor de 30 años a través de un contrato por tiempo indefinido.

La segunda la podrán aplicar los sujetos pasivos que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores y concierten contratos de trabajo, por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo. La deducción será del 50 por 100 del importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación, con el límite de 12 mensualidades y por un importe máximo de 6 mensualidades de la citada prestación por desempleo que hubiera percibido de no haber sido contratado y siempre que, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en al menos la unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

Además, este incentivo se condiciona a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, 3 meses antes del inicio de la relación laboral. Se aplicarán en la cuota

íntegra correspondiente a la finalización del periodo de prueba de 1 año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos 3 años desde la fecha de inicio. No se considera incumplida la obligación de mantenimiento de empleo cuando el contrato se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente o gran invalidez.

Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles

Quedan exentas en un 50 por 100 las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana que tengan la condición de activo no corriente o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y que hubieran sido adquiridos a título oneroso a partir del 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.

No formarán parte de la renta con derecho a la exención el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los inmuebles, ni las cantidades correspondientes a la reversión del exceso de amortización que haya sido fiscalmente deducible en relación con la amortización contabilizada. La exención prevista en esta disposición será compatible, en su caso, con la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

No resultará de aplicación la presente disposición cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme grupo mercantil, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español

Se da la opción al sujeto pasivo de tributar, a un tipo fijo del 8 por 100, por los dividendos o participaciones en beneficios y por las plusvalías originadas por la venta de valores, devengados durante el año 2012, que provengan de una entidad residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Hasta ahora dichas rentas tributaban al tipo general del Impuesto pues no tenían derecho a la exención.

Si se trata de dividendos y se produce una corrección de valor de las participaciones no será fiscalmente deducible y si se produce una reversión de la corrección de valor que fue gasto fiscalmente deducible se integrará al tipo general de la sociedad.

La base imponible del gravamen especial estará constituida por el importe íntegro de los dividendos acordados en Junta o de las rentas generadas en la venta de las participaciones. Los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen especial, no generarán derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional. El gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmen-

te deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El plazo de presentación del modelo 250 es de 25 días naturales desde el devengo finalizando el 30 de noviembre, por lo que el último día para su presentación será el 25 de diciembre. Debe presentarse telemáticamente y no es posible domiciliar el pago. Además, no se tiene que identificar la entidad de la que proceden las rentas, se permite presentar declaración complementaria y acompañar documentación que se puede aprovechar para identificar las participaciones transmitidas o la entidad que reparte los dividendos

Declaración Tributaria Especial

Se abre la posibilidad de que los sujetos pasivos de este Impuesto, titulares de bienes o derechos, antes de que finalice el último periodo impositivo cuyo plazo de declaración termine antes del 31 de marzo pasado, que no se correspondan con las rentas declaradas en este Impuesto, puedan presentar, hasta el próximo 30 de noviembre, una declaración satisfaciendo el 10% del valor de adquisición de dichos bienes.

De esta forma evitarán que, en caso de que se descubriera la existencia de dichos bienes o derechos no registrados en la contabilidad de la entidad, se impute su valor al último periodo no prescrito y se produzca la correspondiente liquidación administrativa. Asimismo, esta regularización exoneraría al obligado tributario de responsabilidad penal, siempre que se presente antes del inicio de actuaciones de comprobación e investigación.

La nueva doctrina de la DGT en materia de IVA y retribuciones en especie

1. ¿Por qué la DGT ha cambiado de criterio en materia de IVA y retribuciones en especie?

El cambio de criterio de la DGT española trae causa de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de julio de 2010, *AstraZeneca*, C-40/09, cuyo efecto (no sólo sobre los ordenamientos internos de los Estados miembros sino en particular sobre la interpretación que la doctrina y la jurisprudencia internas de cada Estado miembro hacen de aquéllos) ha exigido a la Dirección General de Tributos española cambiar su doctrina en materia de sujeción al IVA de ciertas retribuciones en especie pagadas por la empresa a sus trabajadores.

El Tribunal de Justicia toma, casi literalmente, el razonamiento que expuso en la causa *AstraZeneca* el Abogado General. Algunas de las conclusiones de éste son las siguientes:

- En primer lugar-sostiene el Abogado General *Mengozzi*-, la interpretación según la cual la entrega de los vales para compras a los empleados es una operación excluida del ámbito de aplicación del IVA únicamente resulta aceptable, en la práctica, si se distingue entre el caso en que el empresario descuenta en la nómina del empleado, como contravalor de la entrega de los vales, exactamente el mismo importe pagado por él para comprar los vales, y el caso en que el empresario realiza tal descuento obteniendo un beneficio. La interpretación mencionada debería limitarse únicamente al primero de estos dos casos. En efecto, si el empresario obtuviera un «beneficio», entonces se generaría un valor añadido con arreglo a la normativa del IVA, con la consiguiente obligación de pagar el impuesto, al transmitir el vale a su empleado.Dicho de otro modo, es necesario diferenciar el tratamiento de los vales de compra entregados a los empleados según que el valor del vale descontado en la nómina fuera o no idéntico al importe pagado por el empresario al adquirir dicho vale. En el primer caso (el importe pagado por el empresario es idéntico al importe descontado en la nómina), la entrega de los vales no estaría comprendida en el ámbito de aplicación del IVA; en cambio, en el segundo caso (el importe satisfecho por el empresario es diferente del descontado en la nómina), la operación estaría incluida en el ámbito de aplicación de la Directiva y el empresario estaría obligado a contabilizar el IVA.
- En segundo lugar, desde un punto de vista económico, concluye el Abogado General, el gravamen del IVA acaba recayendo, en cualquier caso, en el empleado, de conformidad, por otra parte, con el sistema del IVA, con arreglo al cual el impuesto debe recaer en el consumidor final. De hecho, en el valor del vale descontado en la nómina del empleado está incluido el IVA correspondiente a los productos que podrán adquirirse canjeando el vale en los establecimientos minoristas. Dicho de otro modo, el empleado paga, mediante su descuento en nómina, el precio de los bienes o servicios que recibirá del comerciante minorista, y dicho precio incluye el IVA. Se trata del último pago en la cadena del IVA.

El IVA que grava los bienes o servicios adquiridos al comerciante minorista está incluido en el vale y, en el momento en el

que recibe el vale como pago de los bienes o servicios, este comerciante «cierra el círculo» abonando a la administración tributaria, previa deducción en su caso del impuesto por él soportado, el IVA devengado al transmitir el vale al intermediario.

En la sentencia AstraZeneca el Tribunal de Justicia hace el siguiente razonamiento para justificar su doctrina:

F.Jco. *29 "Por lo que se refiere a la operación examinada en el litigio principal, es preciso hacer constar que existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por la empresa (AstraZenecaLtd) a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que éstos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales. Ello es así porque los empleados que hayan optado por recibir los vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales".*

F.Jco. 31 " Por otra parte, no cabe dudar de que la empresa recibe realmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra, contraprestación que además se expresa en dinero: se trata de la parte de la retribución en metálico que no entrega a sus empleados".

F.Jco. 32 " Además, el gravamen del IVA correspondiente a la entrega de los vales recae en el consumidor final de los bienes o servicios que pueden comprarse con esos vales, es decir, sobre los empleados que los reciben, puesto que en el descuento aplicado a la retribución de esos empleados a raíz de la entrega de los vales está incluido el precio de dichos vales y la totalidad del IVA que los gravó".

F.Jco. 34. "En definitiva, la operación controvertida en el litigio principal (entrega de vales de compra a los empleados) constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, sujeta y no exenta de IVA".

2. ¿Cuál es el criterio de la DGT tras la consulta V1379-11, de 30 de mayo de 2011?

En virtud del nuevo criterio de la DGT tras la consulta V1379-11, de 30 de mayo de 2011, **cuando un trabajador percibe una retribución en especie y a cambio de ello renuncia a una parte de su sueldo en metálico (uso de vivienda, utilización de vehículo de la empresa, de equipos informáticos, etc. para sus menesteres privados), se produce una prestación de servicios a título oneroso efectuada por la empresa al trabajador y, por lo tanto, sujeta a IVA, estando la empresa obligada a repercutir dicho IVA sobre el importe del valor de la retribución en especie y a ingresarlo en el Tesoro Público.**

Por el contrario, una retribución en especie no devengará IVA cuando no exista intercambio, es decir, en aquellos casos en que la empresa proporcione la retribución en especie además del salario pero sin renuncia por parte del trabajador a parte de dicho salario por la retribución en especie (caso, por ejemplo, de la puesta a disposición de autobuses para que los empleados se desplacen a la fábrica, si su uso no supone una reducción salarial -o compensación con su sueldo- para el trabajador).

En este último sentido, **no estarán sujetas al IVA aquellas rentas que expresamente**

la LIRPF excluye de la consideración de retribuciones en especie. Se trata de las siguientes:

- **La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones**.

- Como es sabido, no se considera rendimiento de trabajo en especie la entrega, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia **empresa** o de otra del mismo **grupo**, siempre que concurran determinadas exigencias establecidas por la LIRPF.

- Los gastos de **actualización, capacitación o reciclaje** del personal y gastos de formación del personal en el uso de las **nuevas tecnologías**.

- Estos gastos no son retribución en especie cuando así lo exijan sus actividades o las características de los puestos de trabajo. Deben concurrir dos requisitos: a) Que los estudios para la actualización, capacitación o reciclaje del personal, estén dispuestos y financiados por las empresas, siendo indiferente que los cursos se impartan por aquéllas o por otras personas o entidades especializadas, sin perjuicio de que la iniciativa de recibir la formación parte del propio empleado (DGT CV 6-6-08). No se admiten las financiaciones parciales por las empresas a estos efectos (DGT 19-12-00; CV 6-6-08; CV 23-10-09). b) Que los estudios estén relacionados con la actividad del trabajador en la empresa o vengan exigidos por las características de los correspondientes puestos de trabajo.

- Las **entregas de productos en cantinas, economatos y similares.**

- No tienen la consideración de retribución en especie las entregas a precios rebajados en cantinas, comedores de empresa y economatos de carácter social. Se entiende incluidos en estos conceptos la comida facilitada en el propio establecimiento de hostelería donde trabaja (DGT 2-11-00).

- La utilización de bienes para los **servicios sociales y culturales del personal.** Se trata, por ejemplo, de la utilización de clubes sociales, instalaciones deportivas, salas de lectura, servicios médicos de la empresa, etc. Más que de un supuesto de exención, nos encontramos ante la puesta a disposición de los empleados por parte de la empresa de una serie de bienes afectos por definición al desarrollo de una actividad económica, por lo que nunca puede entenderse que la utilización sea para el uso particular del empleado.

- **Determinadas primas de seguro.** La excepción como retribución en especie requiere que el seguro cubra única y exclusivamente el riesgo de accidente laboral o de responsabilidad civil sobrevenido a los empleados en el ejercicio de sus ocupaciones laborales. Toda póliza de seguros que contrate la empresa en favor de sus empleados que cubra riesgos o contingencias al margen de la actividad laboral y que ampare, por otro lado, no sólo al propio trabajador sino también, en su caso, al cónyuge e hijos, resulta encuadrada en el concepto de retribución en especie.

- **Determinados servicios de enseñanza**. Se excluye de la consideración como rendimientos del trabajo en especie a la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación pro-

fesional realizada por **centros educativos autorizados** a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal del mercado

- Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de **transporte colectivo de viajeros** para favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo. Con efectos desde el 1-1-2010, se excluyen de la consideración como rendimiento del trabajo en especie las cantidades satisfechas por el empleador a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre el lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador.

3. ¿Cuál es el nuevo régimen del IVA en los pagos en especie?

De acuerdo con el nuevo régimen de sujeción al IVA de las retribuciones en especie que hemos visto, tendrán la consideración de entregas de bienes o de prestaciones de servicios sujetas al Impuesto las siguientes:

- **En primer lugar, la cesión al trabajador del uso de un vehículo cuyo alquiler es contratado y sufragado por la entidad empleadora.**

  En este caso, se debe advertir que tendrá la consideración de retribución en especie únicamente la parte proporcional de dicho uso que se destine a las necesidades privadas del trabajador en el supuesto de que dicho vehículo se utilice simultáneamente para el desarrollo de las actividades empresariales del empleador y para las necesidades privadas del empleado.

  Sin embargo, la DGT se ha cuidado mucho de manifestar explícitamente que no puede especificar cuáles son los medios más idóneos para determinar el grado de afectación real del vehículo a cada una de dichas necesidades. Por ello, en el caso de uso mixto del vehículo para fines privados y para el desarrollo de su actividad laboral, se deberá aplicar un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares.

  Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar el uso o destino real del vehículo, a cuyos efectos téngase presente que , como señala la sentencia del TSJ Castilla-La Mancha de 11 marzo 2009, *"no se trata de exigir al sujeto pasivo una prueba directa y cumplida de la afectación absolutamente exclusiva del vehículo a la actividad privada, pues obviamente nunca podrá demostrar el hecho negativo de la «no utilización», en ningún caso, para un fin empresarial, aunque tal no utilización sea cierta; pero sí una prueba suficiente, al menos indiciaria, que permita dar por probada la afectación privada del vehículo".*

  En todo caso, a los efectos de determinar qué parte de la cesión del vehículo se destina a las necesidades privadas del trabajador y, por tanto, constituye una prestación de servicios sujeta al Impuesto, no son aceptables aquellos criterios que fijen un "forfait" según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe

ser la disponibilidad para fines particulares. Lo mismo ocurre con el criterio basado en una proporción entre los días laborables anuales y no laborables, puesto que para conocer la disponibilidad para fines particulares habría que tener en cuenta otros factores, como por ejemplo la jornada laboral en el caso de que dicho vehículo fuera usado en horas de trabajo para las necesidades de la empresa.

- **En segundo lugar, tendrá la consideración de prestación de servicios sujeta al IVA la cesión al trabajador del uso de equipos informáticos adquiridos o arrendados por la entidad empleadora así como su conexión a Internet.**

- **En tercer término, tendrá la consideración de prestación de servicios sujeta al IVA la cesión al trabajador del uso de una vivienda cuyo alquiler es contratado y sufragado por la entidad empleadora.**

A este respecto hemos de tener presente lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 23.º, de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

"23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...) b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas".

Según se desprende del artículo reproducido, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista, que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo la exención preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.

El uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención que se discute, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo con la redacción del precepto, ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas.

Por tanto, los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el IVA para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, o en virtud de otro título.

Hay que entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de éstos.

- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

Por el contrario, cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito (art. 5, apartado uno, letra a) párrafo segundo, de la LIVA), o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas.

En consecuencia, el arrendamiento de la vivienda estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo general, cuando el arrendatario sea una persona jurídica que, a su vez, ceda el uso de dicho inmueble a uno de sus empleados.

Respecto a la cesión posterior del uso de la vivienda a los empleados, es criterio de la DGT (entre otras, véase consulta con número de referencia V0841-08, de 22 de abril) considerar dicha cesión exenta del Impuesto, ya que se trata de una forma de arrendamiento según la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS de 10 de diciembre de 1993, entre otras).

Por último, procede recordar que el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA extiende la exención relativa al arrendamiento de viviendas a los garajes y anexos accesorios a las mismas arrendados conjuntamente con ellas, entendiéndose por arrendamiento conjunto tanto el de la vivienda como el de las plazas de garaje cuyo contrato se haya formalizado en unidad de acto y simultáneamente, y siempre que las plazas de garaje estén situadas en la misma parcela que la vivienda.

- **¿Cuál es el régimen de deducción para la empresa del IVA devengado en las retribuciones en especie?**

Como ya se ha indicado, la cesión al trabajador del uso de un vehículo para fines particulares, ya sea de forma parcial o total, así como la cesión del uso de equipos informáticos o de viviendas, constituyen una prestación de servicios sujeta al Impuesto, por lo que, de conformidad con el citado artículo, la empresa que paga las retribuciones en especie podrá deducir las cuotas del IVA soportadas como consecuencia de la adquisición de los bienes o servicios objeto de cesión.

No obstante lo anterior, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el arrendamiento del vehículo o de la vivienda, así como por la adquisición o arrendamiento de equipos informáticos, deberá ajustarse, en todo caso, a las restantes condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de la mencionada Ley 37/1992, y especialmente a la señalada en su artículo 97, apartado uno, número 1.º, por lo que el empleador deberá estar en posesión de la factura original emitida a su favor por quien preste el servicio de arrendamiento o por quien efectúe la entrega.

Lo mismo cabe decir respecto del Impuesto soportado por la conexión a Internet, siempre y cuando sea el empleador el que figure en el contrato de conexión a la red como destinatario de los servicios.

En el caso de que sea el empleado el que figure en el contrato, aunque el empleador satisfaga el coste del servicio prestado, ya no se tratará de una retribución en especie, sino dineraria, y la parte de esta retribución que se corresponda con la cuota del Impuesto soportada por el empleado no podrá ser deducida por el empleador.

Asimismo, y considerando que la operación no se efectúa a título gratuito, no le es aplicable a la misma la exclusión que establece el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, conforme a la cual no son deducibles las cuotas soportadas por referencia a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, ya que esta exclusión o restricción es únicamente aplicable en los supuestos en que los bienes o servicios van a ser objeto de entrega gratuita.

- **¿Cómo se repercute el IVA en las retribuciones en especie?**

El sujeto pasivo que presta el servicio deberá repercutir el Impuesto al destinatario del mismo, es decir, a aquél con quien ha contratado. Por tanto, cuando el prestador del servicio es el empleador, éste debería repercutir el Impuesto al destinatario, esto es, al empleado, e ingresarlo en el Tesoro.

En el caso de que el prestador del servicio sea un tercero y el destinatario sea el empleador, el sujeto pasivo deberá expedir factura a nombre del mismo y éste podrá deducir el Impuesto soportado siempre que se cumplan los requisitos formales legalmente establecidos.

Sin embargo, si el destinatario es el empleado, la factura deberá expedirse a su nombre y no al del empleador, aunque sea éste quien sufrague el coste de los servicios. En este caso, como ya hemos señalado en el punto anterior, el empleador no retribuiría al empleado en especie sino que se trataría de una retribución dineraria. El empleador no tendría derecho a la deducción del Impuesto que gravase el servicio pues no sería él quien lo habría soportado ni quien estaría en posesión de la factura justificativa de tal derecho.

4. ¿Qué consecuencias fiscales derivan del cambio de doctrina de la DGT?

- No cabe duda de que el cambio de criterio operado por la Resolución Vinculante de la DGTV1379-11, de 30 de mayo de 2011, obliga a las empresas al replanteamiento de su política de retribución en aquellos casos en los que se hubieran establecido Programas de Retribución Flexible, en los que los trabajadores tuvieran la posibilidad de reducir o renunciar a una parte de su retribución dineraria a cambio de determinadas retribuciones en especie, siempre y cuando exista una relación directa entre la reducción de la retribución dineraria y el aumento de la retribución en especie.
- **El citado cambio de criterio no debiera suponer un aumento neto de la recaudación del IVA por este concepto,** en la medida en que con anterioridad al nuevo criterio de la DGT el empresario tampoco habría tenido derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios posteriormente cedidos a los trabajadores (artículo 96, uno, 5º LIVA), por tratarse de operaciones realizadas a título gratuito.
- Por el contrario, **el cambio de criterio puede incidir en un aumento del porcen-**

taje de retención o ingreso a cuenta del IRPF (y,en consecuencia, en la tributación final por este impuesto), siempre y cuando las cuotas de IVA devengadas con motivo de la retribución en especie sean asumidas íntegramente por la empresa, en cuyo caso constituirán una mayor retribución en especie para el empleado.

- Ahora bien, **este nuevo criterio es especialmente perjudicial para las empresas que no pueden deducir el IVA soportado, porque su actividad sea mayoritariamente exenta de IVA**. En concreto, para entidades tales como **aseguradoras, financieras y, a título de ejemplo, para las entidades que presten servicios sanitarios,** la nueva situación supondrá un mayor gasto por IVA ya que soportará, en términos generales, un IVA no deducible (el de la compra de los bienes y servicios de los cuales va a disfrutar el trabajador vía retribución en especie) y, en segundo lugar, deberá ingresar el correspondiente IVA devengado por la retribución en especie, tanto si decide repercutir dicho IVA sobre el trabajador como si decide no hacerlo. A este respecto, es muy importante que la Dirección General de Tributos aclare si se entiende que el servicio de la retribución en especie es una actividad accesoria a la principal o si, por el contrario, podría ser considerado como un sector diferenciado de la actividad empresarial. Si estamos en el primer escenario (actividad accesoria), la entidad aseguradora, financiera, etc. no podrá deducir el IVA soportado, salvo aplicando la regla de prorrata. Si el servicio de retribución en especie pudiese ser considerado, sin embargo, como un sector diferenciado de la actividad, aunque la entidad financiera o aseguradora tuviese que asumir el IVA que eventualmente ha decidido no repercutirle al empleado, sí habrá podido deducir al menos el IVA soportado en la compra de los bienes y servicios entregados como retribución en especie.

¿Es defendible la tesis en virtud de la cual las retribuciones en especie pueden constituir sectores diferenciados de la actividad para ciertas empresas que realizan actividades exentas de IVA, tales como aseguradoras o financieras?

Como es sabido, la LIVA considera sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

1. Aquellos que cumplan simultáneamente dos requisitos: que tanto las actividades realizadas como los regímenes de deducción aplicables sean distintos. A) A estos efectos son actividades distintas las que tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, si bien no son distintas las actividades accesorias de otra principal, siendo actividad accesoria la que contribuya a la realización de la principal, y cuyo volumen de operaciones no exceda del 15% del de la principal; y B) Los regímenes de deducción se consideran distintos cuando el porcentaje de prorrata difiere en más de 50 puntos porcentuales.

   A nuestro modo de ver, no es fácil de encajar la retribución en especie pagada por la empresa a sus trabajadores en esta categoría de sector diferenciado de actividad.

2. Asimismo, se consideran sectores diferenciados las operaciones de cesión de créditos o préstamos (con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de «factoring»).

Desde esta segunda perspectiva, sin embargo, a nuestro modo de ver sí podía defenderse que la retribución en especie constituye un sector diferenciado del resto de la actividad, constituida, *lato sensu*, por la prestación de servicios de naturaleza financiera, crediticia, etc.. Una interpretación de la normativa IVA, tal como exige la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, apoyada en sus términos, pero teniendo especialmente en cuenta el contexto, así como los objetivos que persigue la norma de la que forma parte el precepto objeto de interpretación (Sentencias de 17 de noviembre de 1993, *Merck*, de 21 de febrero de 1984, *NikolausBrennerei,* y de 14 de octubre de 1999, *Adidas),* así como una interpretación de nuestra normativa IVA basada en el criterio en virtud del cual cuando una disposición normativa sea susceptible de varias interpretaciones, debe de dársele prioridad a aquella que garantice el efecto útil de la norma (Sentencias de 22 de septiembre de 1988, *Land de Sarre*, y de 14 de octubre de 1999, *Adidas*), permitirían **defender que las retribuciones en especie constituyen sectores diferenciados de la actividad principal de las entidades financieras y aseguradoras.**

- En todo caso, muy frecuentemente, aunque teóricamente las entidades financieras, aseguradoras, prestadoras de servicios médicos, etc. puedan adaptar su operativa al nuevo régimen, no cabe duda de que, en el mejor de los casos, ciertos sectores tardarán su tiempo en poder cumplir con las obligaciones formales, libros registros, etc. En consecuencia, sin perjuicio de la sobrecarga que les va a causar, se genera un sobrecoste por la implementación de la retribución en especie, que naturalmente desincentivará su empleo.

- En otro orden de cosas (bien es cierto que con directa conexión con el tema que nos ocupa), es importante tener presente el **nuevo –y esta vez afortunado- criterio del TS (STS 24 febrero 2011) sobre la prorrata especial.**

Como es sabido, nuestra Ley 37/1992 establece como sistema común de deducción la prorrata general en aquellos casos en que el sujeto pasivo realiza simultáneamente actividades que dan derecho a deducción y otras que no generan este derecho. Se trata, sin embargo, de una regla contraria a lo dispuesto en los arts. 173.1 y 174 de la vigente Directiva IVA 112/2006, cuyo sistema normal de deducción no es la prorrata general sino la prorrata especial. Con arreglo al ordenamiento comunitario, por tanto, siendo el criterio común la prorrata especial, sólo se aplica la prorrata general a la adquisición de bienes y servicios que se destinen indistintamente a operaciones sujetas y a otras exentas, siendo íntegramente deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se destinen exclusivamente a operaciones sujetas.

Pues bien, ante semejante asintonía entre nuestra norma interna y la comunitaria, el TS en sentencia de 24 de febrero de 2011 reinterpreta la primera y llega a la siguiente conclusión: Como quiera que en el IVA armonizado el sistema normal de deducción no es la llamada prorrata general sino la especial, resultaría incompatible con aquél que, por no haber ejercitado el sujeto pasivo la opción de la prorrata especial, se le apli-

case la prorrata general, la cual en la Directiva IVA es un sistema excepcional. En consecuencia, **debe de permitirse al sujeto pasivo (y esta afirmación del TS debe de entenderse que deja sin efecto el plazo de opción por la prorrata especial establecido en el art. 28.1.1º RIVA) acogerse a la prorrata especial en cualquier momento en que conozca los efectos que uno y otro sistema de deducción (las prorratas general y especial) tendrán sobre su IVA deducible.**

- No estamos, en efecto, ante la solución que mejor encaja en la Directiva IVA 112/2006, que pasaría por convertir en nuestra LIVA a la prorrata especial en el sistema normal de deducción, pero sí ante la mejor interpretación posible de nuestra vigente normativa interna.

- Una última observación que debemos de hacer trae causa de la sentencia del TJUE de 2 de diciembre de 2010, *EverythingEverywhere*(C-276/09), dictada a propósito de **una operación compuesta de distintas prestaciones, una de las cuales estaba exenta.**

  Para el TJUE, en el caso de una operación compuesta de varios elementos, se debe de considerar que existe una prestación única cuando un elemento constituye la prestación principal, o sea, la que motiva la operación, mientras que el otro u otros elementos facturados son considerados como una prestación accesoria. A estos efectos, el TJUE aclara que una prestación debe de considerarse accesoria de otra principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino un medio, o sea, un instrumento para disfrutar de las mejores condiciones del servicio o de la mercancía principal del prestador. **Pues bien, en tales casos la accesoria debe de compartir el mismo tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, si la prestación accesoria, individualmente considerada, estuviese exenta de IVA, la obligación de interpretar restrictivamente las exenciones supone no tratarla como operación exenta sino someterla al mismo régimen de la prestación principal. En otras palabras, la base imponible para el cálculo del IVA devengado por la operación compuesta estará constituida por la totalidad del importe que el comprador debe de pagar.**

  Ante tan sensato criterio jurisprudencial del TJUE, nuestra DGT tiene que revisar su doctrina dictada el respecto, y tiene también el TS que revisar la adoptada en su sentencia de 1 de julio de 2010 (esta última no dictada a propósito de una operación compuesta por distintas prestaciones sino de la deducción cuando conviven operaciones accesorias y principal, pero afectada igualmente por el razonamiento del TJUE). Ni una ni otra se tienen en pie tras la citada sentencia del TJUE *EverythingEverywhere*.

Miguel Caamaño Anido
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Abogado

Situación actual de los tributos cedidos en Castilla-La Mancha

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- Escala autonómica

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	En adelante	21,50

- Deducción de 100 € por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo, cuando el contribuyente pueda aplicar la reducción por descendientes regulada en la norma estatal. **Novedad:** 500 € en caso de partos o adopciones de dos hijos; 900 € en el caso de partos o adopciones de tres o más hijos.
- **Novedad**: deducción de 150 € en caso de familias numerosas de categoría general y 300 € para las familias numerosas de categoría especial. Las deducciones anteriores serán de 300 y 900 €, respectivamente, cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar, tenga acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 y generen el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad.
- Deducción de 300 € por discapacidad del contribuyente con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.
- Deducción de 200 € por cada ascendiente o descendiente que genere el derecho al mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes regulado en la norma estatal, siempre que el grado de minusvalía sea igual o superior al 65 por 100.
- Deducción de 100 € para contribuyentes mayores de 75 años y que generen el derecho a aplicar el mínimo por ascendientes en la norma estatal. No son aplicables estas deducciones cuándo los ascendientes residan, durante más de 30 días naturales, en Centros Residenciales de Mayores de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha o en plazas concertadas o subvencionadas por ésta en otros centros.
  - Normas comunes para aplicar las deducciones anteriores:
    - La suma de los rendimientos netos y ganancias patrimoniales no podrá ser superior a 36.000 €.
    - Las deducciones por discapacidad del contribuyente y la deducción por cada ascendiente o descendiente que genere el derecho al mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes son incompatibles entre sí respecto de una misma persona.
    - Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de las deducciones por nacimientos o adopción de hijos, por discapacidad de ascendientes o descendientes o por el cuidado de ascendiente mayor de 75 años, respecto de los mismos

ascendientes, descendientes o personas mayores de 75 años, y la suma de los rendimientos netos y ganancias patrimoniales es superior a 36.000 €, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulta de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por descendientes, ascendientes y discapacidad prevista en la norma estatal.

- 1 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente o por las obras e instalaciones de adecuación de su vivienda habitual a personas con discapacidad. Además de los requisitos exigidos por la norma estatal para la deducción por adquisición de vivienda, se habrán de cumplir los siguientes:
  - Que las inversiones se financien mediante préstamos hipotecarios.
  - Que en la autoliquidación del Impuesto se consigne el número de identificación del contrato de préstamo correspondiente.
  - Que la suma de los rendimientos netos y ganancias y pérdidas patrimoniales no supere los 50.000 €.
- **Novedad**: deducción del 15 por 100, con un límite de 300 €, por las donaciones dinerarias destinadas al Fondo Castellano-Manchego de Cooperación o a organizaciones no gubernamentales, fundaciones, asociaciones de ayuda a personas con discapacidad y otras entidades que tengan la consideración de entidades sin fines lucrativos de conformidad con lo establecido en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, si entre sus principales fines se encuentran la cooperación internacional, la lucha contra la pobreza y la ayuda a personas con discapacidad y la exclusión social. Estas entidades deben estar inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad de Castilla-La Mancha.
- **Novedad**: deducción de 500 € para los contribuyentes menores de 36 años o, si se trata de mujeres, cualquiera que sea su edad, que causan alta por primera vez en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, siempre que la actividad económica se desarrolle principalmente en el territorio de la Comunidad de Castilla-La Mancha y se mantenga la situación de alta en el censo durante un año. Si el alta se ha producido durante el año 2012 ó en años posteriores, y la cuota íntegra autonómica no fuera suficiente para aplicarla, el resto podrá deducirse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe restante de la deducción.
- **Novedad**: deducción del 15 por 100, hasta el límite del 10 por 100 de la cuota integra autonómica, de las donaciones dinerarias efectuadas a favor de cualquiera de las siguientes entidades:
  - La Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma cuya finalidad sea la investigación y el desarrollo científico y la innovación empresarial.
  - Las entidades sin fines lucrativos a las que se refiere la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que dentro de sus fines principales se encuentren la investigación y del desarrollo científico

y la innovación empresarial y se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad de Castilla-La Mancha.

2. Impuesto sobre el Patrimonio

Esta Comunidad no ha hecho uso de su capacidad normativa en este Impuesto, por lo que el mínimo exento es de 700.000 € y tiene la tarifa que establece la norma estatal, sin que se apliquen deducciones o bonificaciones autonómicas.

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- **Novedad**: Reducción en adquisiciones "mortis causa"
  - 4 por 100 en las adquisiciones de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados, a las que fuese de aplicación la reducción estatal. Esta reducción se aplica a los hechos imponibles producidos a partir del 1 de mayo de 2012. Requisitos:
    - La empresa individual, el negocio profesional o las entidades deberán tener su domicilio fiscal y estar ubicados en Castilla-La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los cinco años posteriores a la fecha de fallecimiento del causante.
    - Deberán cumplirse los requisitos previstos en la norma estatal para esta reducción, salvo el período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del causahabiente que se establece en cinco años.
    - La presente reducción es compatible y se aplicará con posterioridad a la reducción establecida en la norma estatal.
- Bonificaciones en adquisiciones "mortis causa":
  - 95 por 100 de la cuota tributaria para las adquisiciones por personas que pertenecen a los grupos I y II.
  - 95 por 100 de la cuota tributaria para las adquisiciones por discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. También se aplicará este porcentaje a las aportaciones sujetas al impuesto que se realicen al patrimonio protegido de las personas con discapacidad reguladas en la ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad.
  - Ambas bonificaciones son compatibles con la anterior y se aplicarán después de aquella.
  - A los efectos de estas bonificaciones se asimilan a los cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los dos años anteriores a la fecha del devengo del impuesto y cuya unión se haya inscrito en el Registro de Parejas de Hecho de Castilla-La Mancha.
- **Novedad**: Reducción en adquisiciones "inter vivos"
  - 4 por 100 en las adquisiciones de participaciones de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades del donante que no coticen en mercados organizados, a las que fuese de aplicación la reducción estatal. Requisitos:
    - La empresa individual, el negocio profesional o las entidades deberán

tener su domicilio fiscal y estar ubicados en Castilla-La Mancha. Ambos requisitos deberán mantenerse durante los cinco años posteriores a la fecha de la transmisión.

- Deberán cumplirse los requisitos previstos en la norma estatal para esta reducción, salvo el período de permanencia de la adquisición en el patrimonio del donatario que se establece en cinco años.
- La presente reducción es compatible y se aplicará con posterioridad a la establecida en la norma estatal.

- Bonificaciones en adquisiciones "inter vivos":
  - 95 por 100 de la cuota tributaria para las adquisiciones por personas que pertenecen a los grupos I y II.
  - 95 por 100 de la cuota tributaria para las adquisiciones por discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. También se aplicará este porcentaje a las aportaciones sujetas al impuesto que se realicen al patrimonio protegido de las personas con discapacidad reguladas en la ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad.
  - Ambas bonificaciones son compatibles con la anterior y se aplicarán después de aquella.
  - Requisitos:
    - El sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha y la donación deberá formalizarse en escritura pública, en la que deberá constar el origen y situación de los bienes y derechos donados y su identificación cuando se trate de bienes o derechos distintos de dinero o signo que lo represente.
    - Cuando la donación no consista en dinero o signo que lo represente, los bienes y derechos donados no podrán ser objeto de transmisión y deberán mantenerse en el patrimonio del donatario durante los 5 años siguientes a la fecha de la donación.
    - Cuando la donación consista en la adquisición de derechos sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que fuese de aplicación la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, se entenderá cumplido el requisito de mantenimiento de la donación durante 5 años cuando durante dicho plazo el donatario mantenga lo adquirido y tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 10 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- Tipos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas:
  - 7 por 100 cuando se trate de la transmisión de inmuebles, así como en la constitución y en la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto en los derechos reales de garantía.
  - 7 por 100 a las concesiones administrativas y a los actos administrativos asimilados de constitución de derechos, siempre que lleven aparejada una concesión demanial o derechos de uso sobre bienes de titularidad de entidades públicas calificables como inmuebles. La posterior transmisión onerosa por actos inter vivos tributará, asimismo, al tipo del 7 por 100.

- 6 por 100 a la adquisición de la primera vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que su valor real no exceda de 180.000 €. Requisitos:
  - Que la adquisición se financie en más del 50 por 100 mediante préstamo hipotecario sobre el inmueble adquirido con alguna de las entidades financieras a las que se refiere la Ley de Regulación del Mercado Hipotecario, y su importe no exceda del valor declarado de la vivienda adquirida.
  - Que el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la hipoteca.
- **Novedad**: 4 por 100 en las transmisiones de inmuebles en las que se cumplan los siguiente requisitos:
  - Que sea aplicable la exención regulada en el IVA para las entregas de terrenos rústicos, para las entregas de terrenos realizadas como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación o la relativa a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.
  - Que el adquirente sea sujeto pasivo del IVA, actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, y tenga derecho a la deducción total del Impuesto por tales adquisiciones.
  - Que no se haya producido la renuncia a la exención prevista en el IVA.
- 6 por 100 a la promesa u opción de compra incluida en el contrato de arrendamiento de vivienda que constituya la residencia habitual del sujeto pasivo. Requisitos:
  - Que el sujeto pasivo tenga menos de 36 años y conste su fecha de nacimiento en el contrato.
  - Que el contrato de promesa u opción de compra reúna los requisitos necesarios para su inscripción en el Registro de la Propiedad.
  - Que la vivienda se encuentre calificada dentro de alguna de las clases y tipos de viviendas con protección pública y su ocupación se haga efectiva por el sujeto pasivo en un plazo no superior a un mes desde la celebración del contrato.
- Bonificación del 99 por 100 de la cuota para las transmisiones de inmuebles y la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos realizadas por las comunidades de regantes con domicilio social en Castilla-La Mancha y que estén relacionadas con obras que hayan sido declaradas de interés general.

• Actos Jurídicos Documentados:

- 1 por 100 en general para las primeras copias de escrituras y actas notariales.
- 0,5 por 100 en la adquisición de la primera vivienda habitual del sujeto pasivo o la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación, siempre que el valor real del inmueble no supere los 180.000 €. Requisitos:
  - Que la adquisición se financie en más del 50 por 100 mediante préstamo hipotecario sobre el inmueble adquirido con alguna de las entidades financieras a la que se refiere la Ley de Regulación del Mercado Hipotecario y su importe no exceda del valor declarado de la vivienda adquirida.
  - Que el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la hipoteca.

- 0,5 por 100 a las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la promesa u opción de compra incluida en el contrato de arrendamiento de vivienda que constituya la residencia habitual del sujeto pasivo. Requisitos:
  - Que el sujeto pasivo tenga menos de 36 años y conste su fecha de nacimiento en el contrato.
  - Que la vivienda se encuentre calificada dentro de alguna de las clases y tipos de viviendas con protección pública y su ocupación se haga efectiva por el sujeto pasivo en un plazo no superior a un mes desde la celebración del contrato.
- **Novedad**: 1,5 por 100 para las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de inmuebles respecto de los cuales se haya renunciado a la exención en el IVA.

- Deducciones y bonificaciones
  - Deducción del 100 por 100 de la cuota para las transmisiones onerosas relacionadas con las explotaciones agrarias de carácter singular reguladas en la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias.
  - Deducción del 50 por 100 de la cuota para las transmisiones onerosas de inmuebles y por la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos relacionados con las explotaciones agrarias de carácter singular reguladas en la Ley de la Explotación Agraria y del Desarrollo Rural en Castilla-La Mancha.
  - Deducción del 10 por 100 de la cuota en los mismos términos que el punto anterior si las explotaciones son preferentes.
  - Éstas tres últimas deducciones por actividades agrarias no podrán ser aplicadas al valor de las viviendas que se encuentren dentro de las explotaciones agrarias si dicho valor representa más de un 30 por 100 del valor total de la explotación agraria transmitida o si su valor real comprobado excede de 100.000 €.
  - Bonificación del 99 por 100 de la cuota para las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten la constitución y modificación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca que tenga su domicilio social en Castilla-La Mancha.
  - Bonificación del 99 por 100 de la cuota, para comunidades de regantes con domicilio en Castilla-La Mancha, en las transmisiones de inmuebles, cesión de derechos reales sobre los mismos y documentos notariales relacionados con obras de interés general.

Ofertas REAF-CGCEE

I. Código Fiscal 2012

Un año más os hemos hecho llegar la edición del Código Fiscal REAF-CGCEE en la que están incluidos los 11 impuestos básicos de nuestro sistema tributario, la Ley General Tributaria y toda la normativa de desarrollo, estando actualizado hasta el 31 de marzo de 2012.

Este volumen contiene toda la normativa de: 1) Impuesto sobre la Renta, 2) Impuesto sobre Sociedades, 3) Impuesto sobre la Renta de no Residentes, 4) Impuesto sobre el Patrimonio, 5) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, 6) Impuesto sobre el Valor Añadido, 7) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 8) Impuesto sobre Bienes Inmuebles, 9) Impuesto sobre Actividades Económicas, 10) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, 11) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y 12) Ley General Tributaria, incluyendo todos los desarrollos reglamentarios completos de la misma.

Se estructura a partir del articulado de la Ley de cada impuesto. Detrás de cada artículo de la Ley se incluyen las normas reglamentarias de desarrollo y otras leyes relacionadas. Para que la obra resulte de fácil manejo, los textos están impresos en diferentes tintas y tipos de letra, para distinguir, a primera vista, el rango de cada norma. Se completa la obra con numerosas notas a pie de pagina, que hacen referencia a su entrada en vigor, normas concordantes y aclaraciones.

Si bien, como en ediciones anteriores, los miembros del REAF-CGCEE recibirán un ejemplar gratuitamente, queremos poner a disposición de los Economistas Asesores Fiscales y los Colegiados otros ejemplares del Código Fiscal REAF-CGCEE 2012 a un precio especial de 35,50 € (IVA y gastos de envío incluidos), siendo el P.V.P. de 42 €. De esta forma, también otras personas de vuestros despachos, conocidos o clientes podrán beneficiarse de vuestra pertenencia al REAF-CGCEE.

En caso de que queráis aprovechar esta oferta, podéis rellenar el boletín que se adjunta y remitirlo al REAF-CGCEE, por fax (91 577 80 97) o e mail (reaf@reaf.es), junto con la copia de la transferencia bancaria a favor del REAF-CGCEE, y se hará llegar el libro a la dirección que se indique. Asimismo, se puede utilizar la tienda de la web del REAF-CGCEE, en www.reaf.es.

Quisiera recordaros que al Código Fiscal Foral, elaborado por el Colegio de Economistas del País Vasco, se puede acceder desde nuestra página web por enlace a la página del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

Boletín de pedido del Código Fiscal REAF-CGCEE 2012

Importante: los miembros del REAF-CGCEE reciben gratuitamente un ejemplar del libro. Este boletín se utilizará para conseguir al precio especial de 35,50 € (I.V.A. y gastos de envío incluidos) ejemplares para Economistas Asesores Fiscales o Colegiados. El P.V.P. es de 42 €.

Datos del comprador (y de facturación)

Apellidos y Nombre .....

Razón Social .....

N.I.F. (de la persona destinataria de la factura) .....

Domicilio.....

Población ..... C.P. ..... Provincia .....

Dirección de envío (si fuera distinta de domicilio).....

Tel. ..... Fax .....

Nº Miembro del REAF ..... ó Nº Colegiado ..... y Colegio .....

Firma

Nota: para que se envíe el Código Fiscal REAF-CGCEE 2012 es necesario haber remitido este boletín y la copia de la transferencia bancaria (a favor del REAF-CGCEE, a la cuenta de la Caixa Nº 2100/1417/19/0200290214) al REAF-CGCEE, por fax Nº 91 577 80 97 o e-mail (reaf@reaf.es)

En cumplimiento de lo establecido en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de Carácter Personal, procedemos a informarle de que sus datos personales quedarán incorporados y serán tratados en los ficheros del Consejo General de Economistas, con el fin de poderle prestar y ofrecer nuestros servicios. Asimismo, le informamos de la posibilidad de que ejerza los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición de sus datos de carácter personal, mediante escrito dirigido a Consejo General de Economistas – REAF c/. Claudio Coello, 18 1º - 28001 Madrid.

II. Carpetas y blocs de trabajo

Podéis solicitar carpetas de trabajo personalizadas, con las medidas 22 cm x 30,5 cm, en las que figurará el nombre, dirección y teléfono del miembro del REAF-CGCEE o de su sociedad. El texto personalizado no puede superar los 70 caracteres y será impreso en tinta negra.

También se encuentran a disposición de los miembros del REAF-CGCEE unos blocs de 50 hojas cada uno, impresos con el logotipo del REAF-CGCEE y con separador lineal, que son utilizados habitualmente en los cursos celebrados por nosotros. Estos blocs resultan muy útiles para usar como herramienta de apoyo en la documentación aportada por el cliente. Cada hoja se completa con una serie de casilleros en la parte superior para anotar el nombre del cliente, la fecha y el asunto.

Los pedidos mínimos serán de 200 carpetas y 100 blocs respectivamente. Será necesario para la tramitación definitiva de su pedido la fotocopia de la transferencia a favor del REAF por el importe correspondiente.

En caso de que queráis aprovechar esta oferta, podéis rellenar el boletín que se adjunta y remitirlo al REAF-CGCEE, por fax (91 577 80 97) o e mail (reaf@reaf.es), junto con la copia de la transferencia bancaria a favor del REAF-CGCEE, y se hará llegar el material a la dirección que se indique. Asimismo, se puede utilizar la tienda de la web del REAF-CGCEE, en www.reaf.es.

BOLETÍN DE PEDIDO DE CARPETAS Y BLOCS

Para completar su pedido no olvide realizar una transferencia bancaria a nuestra cuenta en La Caixa 2100 - 1417 - 19 - 0200290214 y envíe el justificante de dicha transferencia junto con el formulario de pedido.

Apellidos y Nombre .....

NIF ..... Teléfono .....

Nº miembro REAF-CGCCE ..... E-mail .....

Dirección .....

Población ..... C.P. .....

Provincia .....

Precios

Carpetas: (0,60 /unidad + 30€ personalización + IVA)
Blocs (1,15 €/unidad + IVA)

Pedido

	Cantidad		**IVA (18%)**	**Total (IVA incluido)**
☐ Carpetas	_____	(+ 30 € personalización)		_____
☐ Blocs	_____			_____

Datos de facturación (en caso de que sean distintos de lo anterior)

Nombre o Razón Social .....

NIF ..... Dirección .....

Población ..... C.P. .....

Población ..... Teléfono .....

(*) Los adquirentes domiciliados en Canarias, Ceuta y Melilla sólo deben transferir el importe del precio.

En cumplimiento de lo establecido en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre de Protección de Datos de Carácter Personal, procedemos a informarle de que sus datos personales quedarán incorporados y serán tratados en los ficheros del Consejo General de Economistas, con el fin de poderle prestar y ofrecer nuestros servicios. Asimismo, le informamos de la posibilidad de que ejerza los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición de sus datos de carácter personal, mediante escrito dirigido a Consejo General de Economistas – REAF c/. Claudio Coello, 18 1º - 28001 Madrid

Avisos

I. Publicación de artículos en la Revista

El REAF-CGCEE agradece el envío de artículos o de estudios para que sean publicados en la revista. Aquellos que estéis interesados debéis de enviarlos a la siguiente dirección de correo electrónico: reaf@reaf.es, poniendo en el asunto "artículos para la revista". Condiciones:

1. Deberán ser escritos en castellano y en Microsoft Word con un tipo de letra Times New Roman, cuerpo 12 y con interlineado sencillo.
2. No existe extensión determinada, aunque se recomienda no sobrepasar las 30 páginas.
3. Deberán ser firmados por su autor/es indicando su profesión y, en su caso, la empresa en la que se prestan los servicios.
4. Se procurará reducir, al máximo posible, las notas a pie de página, así como las referencias bibliográficas.
5. Los trabajos serán sometidos a evaluación por el personal técnico del REAF-CGCEE. En el proceso de evaluación se tendrán en cuenta, entre otros criterios, el rigor, la claridad, originalidad, utilidad, metodología e investigación. Si del proceso resultara su no aceptación será comunicado al autor indicándole el motivo de la misma.

Los autores deberán permitir por escrito los derechos de reproducción y autorizar al REAF-CGCEE a su inclusión tanto en papel como en soportes digitales.

II. Presentación por los asesores de las declaraciones de sus clientes por Internet

Como sabéis, es posible que los miembros de las entidades que, como el REAF,

han suscrito un Convenio de colaboración con la Agencia Tributaria, puedan presentar las declaraciones de sus clientes por Internet y realizar otros servicios por vía telemática (impresión de etiquetas identificativas o solicitud de cambio de domicilio fiscal del contribuyente al que se le transmitió el I.R.P.F).

Para ello es necesario estar en posesión del Certificado de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (u otro admitido por la AEAT), para lo cual, a su vez, es preciso que la Agencia Tributaria tenga constancia de que el profesional es miembro del REAF-CGCEE.

Dado que no hemos considerado conveniente facilitar el listado de todos los miembros del REAF a la AEAT, y ante la imposibilidad por parte de ésta de dar el certificado de usuario sin conocer los datos de los que quieren utilizar este servicio, es preciso que las personas interesadas nos envíen una autorización firmada en la que incluyan su nombre y apellidos y su N.I.F., y el REAF dará esos datos a la AEAT.

De nuevo os recordamos que, para transmitir declaraciones de terceros por Internet, debéis tener la autorización del clien-

te, y que el REAF-CGCEE recomienda que dicha autorización no sea genérica, recoja los elementos esenciales de la declaración que se presenta y, a ser posible, la declaración íntegra. De esta forma, por lo menos quedará constancia de que el cliente conocía dicha declaración.

También es posible solicitar el certificado para una sociedad, para ello, además de comunicarnos el deseo de que se faciliten los datos de la entidad a la AEAT, se necesita previa inscripción en el Registro de sociedades del REAF.

Con el fin de facilitar esta labor, reproducimos al final de este aviso un modelo de autorización que podrá ser enviado a nuestro fax 91/577 80 97 o bien mediante e-mail a la dirección reaf@reaf.es.

III. Usuario y clave para entrar en la parte privada de la página web

Hay determinados contenidos de la página web que son de acceso exclusivo a los miembros del REAF. Esto ocurre con el Código Fiscal on-line, la búsqueda en nuestras revistas, el acceso a los últimos números de Crónica Tributaria, la descarga de los modelos de contrato profesional, o los boletines y la suscripción o pedido de ofertas exclusivas para miembros del REAF-CGCEE.

Para acceder a estos servicios exclusivos es preciso conocer el login y el password. Si no los tienes, lo más cómodo es enviar el boletín que aparecerá al pinchar "regístrese" cuando se ha querido acceder a un contenido protegido o, como dijimos en el apartado I, enviar un correo a reaf@reaf.es solicitando las claves y poniendo vuestro nombre y número de miembro del REAF o NIF.

IV. Foro para miembros del REAF

Está operativo el foro tributario creado especialmente para el colectivo de Economistas Asesores Fiscales y en el que se propondrán diversos temas de actualidad fiscal o, si lo preferís, podréis convocar vosotros mismos un tema para posteriormente debatirlo con vuestros compañeros.

El acceso al foro se realiza desde nuestra página, www.reaf.es, en la que será necesario que consignéis vuestro nombre o pseudónimo que será vuestro referente en lo sucesivo para el resto de foristas. Para este servicio será preciso que contéis con la clave para entrar en la parte privada de la web. En caso de que todavía no tuvierais dicha clave, podéis solicitarla a reaf@reaf.es poniendo vuestro nombre y el Nº de miembro del REAF o el NIF.

V. Directorio de miembros del REAF

Si queréis aparecer en el directorio de nuestra página web, www.reaf.es, dentro

del apartado miembros, solo tenéis que remitirnos por e-mail el boletín que aparece pinchando en “suscribirse al directorio” para lo cual tenéis que tener el número de usuario y la clave de acceso a la parte privada de la web.

El Directorio sí está en la parte pública de la web para que cualquier persona que desee contactar con un asesor fiscal puede encontrarlo con el sencillo buscador

---

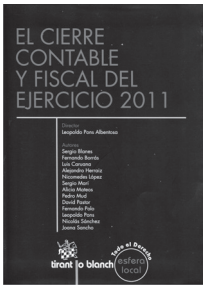
D. ……., con N.I.F. …… , a los únicos efectos de poder firmar el documento individualizado de adhesión para obtener el certificado de la FNMT, autorizo al REAF para que remita mis datos identificativos a la A.E.A.T.

Fdo.: ……..

Nota: Una vez que la A.E.A.T. tenga los datos del Economista Asesor Fiscal incluidos en el fichero correspondiente, se podrá firmar el documento individualizado de adhesión necesario para que se puedan presentar las declaraciones de terceros por Internet e imprimir etiquetas de identificación fiscal.

Novedades Bibliográficas

I. El cierre contable y fiscal del ejercicio 2011



Director: Leopoldo Pons
Autores: varios
Edición: 2012
Precio: 94,50 €
+ 4 % IVA
Páginas: 1414
Editorial:
Tirant lo Blanch

La presente obra tiene como objetivo el apoyo al profesional encargado del cierre del ejercicio, tanto en el aspecto contable como en el tributario. Para ello, se hace un recorrido teórico por todos los aspectos de la normativa contable y fiscal de aplicación en el ejercicio 2011, apoyándose en numerosos ejemplos y casos prácticos que aportan una visión práctica de la materia tratada, y reforzando los contenidos teóricos con referencias a consultas y resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Dirección General de Tributos y remisiones a jurisprudencia. Una obra con carácter eminentemente práctico que será de gran utilidad al profesional.

II. Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores

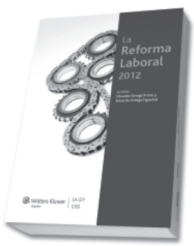
Autores: Javier Argente Álvarez, Fernando Bertrán Girón y Francisco Manuel Mellado Benavente
Edición: 2012
Precio: 66,50 €
+ 4 % IVA
Páginas: 684
Editorial: CISS

Una obra que analiza todas las implicaciones fiscales del proceso concursal y desde todos los enfoques: acreedores, concursados, administradores concursales y Hacienda Pública.

Incluye las modificaciones más recientes de la Ley Concursal realizadas por la Ley 38/2011, de 10 de octubre.

Dispone de un anexo con modelos oficiales de comunicación y declaración, modelos de facturas rectificativas y en el que además de transcribirse el texto consolidado y actualizado de la Ley Concursal, se recoge una selección de la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos más relevante sobre los aspectos tratados en la obra.

III. La Reforma Laboral 2012



Autores: Eduardo Ortega Prieto y Eduardo Ortega Figueiral
Edición: 2012
Precio: 47,50 €
+ 4 % IVA
Páginas: 400
Editorial: CISS

La obra realiza un práctico análisis de esta compleja y polémica reforma que establece un nuevo marco en la regulación de las relaciones laborales que hasta ahora conocíamos en nuestro país, para permitirnos conocer exactamente su contenido y, lo que es más relevante, "su letra pequeña", es decir, aquélla que no se publica en los grandes titulares de los periódicos.

Se analiza el texto definitivo de la Ley de convalidación del Real Decreto Ley

3/2012 que se está tramitando en las Cortes, para recoger las enmiendas admitidas.

Este libro está concebido para ayudar a resolver las dudas que surgen de la interpretación y aplicación práctica de esta reforma, de indudable calado y trascendencia.

IV. Todo Renta 2012. Guía de la declaración 2011

Coordinador: Francisco M. Mellado Benavente
Edición: 2012
Precio: 90,25 €
+ 4 % IVA
Páginas: 1.480
Editorial: CISS

Un clásico que contiene en un solo volumen toda la información que necesita para afrontar con éxito la Declaración de la Renta 2011.

Todo Renta 2012 contiene toda la información fiscal, esto es, normativa, consultas de la Administración, resoluciones de tribunales, ejemplos y opinión de autores para solucionar las dudas que se puedan plantear debido a los profundos cambios introducidos por la nueva normativa del IRPF.

El Todo Renta 2012 viene cargado de novedades, algunas de última hora introducidas por el Real Decreto Ley 20/2011 de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. Pero sin duda alguna, la novedad más relevante para la declaración de 2012 ha sido la recuperación del suprimido Impuesto sobre el Patrimonio.

V. Memento Administrativo 2012

Autores: varios
Edición: 2012
Precio: 108,30 €
+ 4 % IVA
Páginas: 1987
Editorial:
Francis Lefebvre

En esta nueva edición del Memento Administrativo se han actualizado de forma minuciosa todos sus contenidos y se estudian figuras nuevas o específicas tratadas de forma más superficial en la edición anterior, como: el silencio administrativo en sede de recursos contra calificaciones registrales; el procedimiento sancionador en materia de auditoria de cuentas o de estadística pública; los criterios de fijación de cuantía en las reclamaciones económico-administrativas; las especialidades de determinados expedientes de expropiación forzosa; o el régimen de impugnación de los presupuestos de las entidades locales.

Toda la información sobre el régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. Con él dominará todos los procedimientos administrativos, comunes y especiales. Analiza todos los recursos que pueden interponerse ante la Administración. Soluciones fundamentadas con ejemplos ilustrativos y con numerosas referencias jurisprudenciales y de doctrina administrativa. Aborda el estudio tanto de las normas estatales como de la normativa de cada Comunidad Autónoma.

VI. Memento Experto Derechos del Socio (SA/SRL)

Autores: varios
Edición: 2012
Precio: 44,65 € + 4 % IVA
Páginas: 350
Editorial:
Francis Lefebvre

Un estudio eminentemente práctico de los derechos y facultades para la defensa de sus legítimos intereses en la sociedad. Por un lado aborda el estudio de los derechos mínimos: información; asistencia y voto en las juntas; reparto de beneficios; cuota de liquidación; suscripción o asunción preferente.

Pero también analiza otros derechos existentes de gran trascendencia en la práctica societaria: separación; participación en la administración social; impugnación de acuerdos; exigencia de responsabilidad; o transmisión de acciones y participaciones.

Nota: Los comentarios sobre estas publicaciones han sido elaborados por las propias editoriales.

Tablón de anuncios

El objeto de esta sección es que los Economistas Asesores Fiscales puedan insertar gratuitamente anuncios relativos, por ejemplo, al alquiler o venta de despachos, ofrecimientos para compartir los mismos, venta de material bibliográfico, informático o de otro tipo y, en definitiva, cualquier tipo de oferta relacionada con nuestra profesión, salvo los servicios propios de Asesoría Fiscal.

Para ello, los Economistas Asesores Fiscales que deseen anunciarse en esta sección deberán enviar la ficha que se adjunta, haciendo constar el nombre y apellidos, el número de miembro del REAF-CGCEE, la dirección, un teléfono de contacto y el texto del anuncio, que no podrá sobrepasar las cuarenta palabras.

En principio, el anuncio sólo podrá publicarse en dos números de la Revista y, en caso de desear publicarse de nuevo, deberá remitirse otra vez para su nueva inclusión.

Profesional VENDE tomos de Jurisprudencia ARANZADI:
-172 tomos de JURISPRUDENCIA (pergamino y guaflex), con índices auxiliares y progresivos de legislación, desde 1977 a 2004 (completos).
- 25 tomos DICCIONARIO LEGISLACION 1977, conteniendo toda la legislación española vigente hasta 31/12/1974
y ampliada a 1975, 1976 y 1977.
asesoriafiscal@ctcs.es ó 653.674.398.

Grupo de empresas desea comprar cartera de clientes asesoría de la provincia Valencia – zona metropolitana.
Contactar con expansion@gen-t.com

Despacho especializado en normativa sobre protección de datos y prevención del blanqueo de capitales. Colaboramos con Asesorías en estas materiales (Regularización y adaptación de la Asesoría y de sus clientes). Métodos propios.
Tlf.: 918462349 – 918455154
e-mail: colmenar@frutosyasociados.com

Ficha "Tablón de anuncios"

Nombre: ..... Miembro REAF Nº .....

Dirección: ..... Teléfono .....

Texto del anuncio *(máximo 40 palabras)* .....

.....

.....

.....

Calendario del Contribuyente

Junio 2012

L	M	X	J	V	S	D
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	

HASTA EL 20 — **Modelos**

Renta y Sociedades

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

- Mayo 2012. Grandes Empresas 111,115,117,123,124,126,128

IVA

- Mayo 2012. Régimen General. Autoliquidación 303
- Mayo 2012. Grupo de entidades, modelo individual.....322
- Mayo 2012. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones.....340
- Mayo 2012. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.....349
- Mayo 2012. Grupo de entidades, modelo agregado.....353
- Mayo 2012. Operaciones asimiladas a las importaciones.....380

Impuestos sobre las primas de seguros

- Mayo 2012.....430

Impuestos especiales de fabricación

- Marzo 2012. Grandes Empresas (*).....553,554,555,556,557,558

- Marzo 2012. Grandes Empresas.....561,562,563
- Mayo 2012. Grandes Empresas.....560
- Mayo 2012.....564,566
- Mayo 2012 (*).....570,580

(*) Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510

HASTA EL 27 **Modelos**

Renta y Patrimonio

- Confirmación del borrador de declaración con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta
- Declaración anual 2011 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta D-100, D-714

Entidades colaboradoras

A3 Software grupo Wolters Kluwer

CISS grupo Wolters Kluwer

"la Caixa"

CEF.-

Ediciones Francis Lefebvre

Quantor

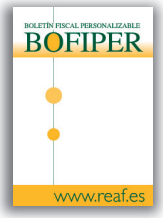
Una afiliación imprescindible

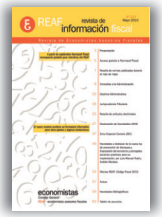
Unha afiliación imprescindible

Una afiliació imprescindible

Ezinbesteko afiliazioa

REAF te envía las publicaciones fiscales imprescindibles





economistas
Consejo General

REAF
economistas asesores fiscales
Claudio Coello, 18 - 1º · 28001 Madrid · Tel: 91 577 27 27 · Fax: 91 577 80 97
www.reaf.es