

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2011

José Manuel Lizanda
Inspector de Hacienda del Estado

Artículo 143. Facultades de la Administración para determinar la base imponible

A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley.

Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible

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

Experiencia Inspectoral con el nuevo PGC:

Comprobación ajustes de transición de importes significativos (baja de pasivos, provisiones, valoración instrumentos financieros, etc).

Disposición transitoria vigésimo sexta. Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo establecido en esta Ley

No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones (por ejemplo comisiones pagadas en operaciones financieras), o con ingresos, devengados y contabilizados (por ejemplo comisiones cobradas en operaciones financieras) de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos.

En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.

El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo, positivo o negativo, que haya resultado de la aplicación de la nueva disposición transitoria vigésimo sexta, por partes iguales en la base imponible de cada uno de los tres primeros períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

Se establecen reglas específicas en relación con los abonos que se correspondan con provisiones por depreciación de la participación en el capital de otras entidades y en relación con el cambio de moneda extranjera positiva

EJEMPLOS DE AJUSTES DE PRIMERA APLICACIÓN:

a) Gastos de Constitución, primer establecimiento y ampliación de capital.

Con los criterios de registro y valoración del nuevo PGC, estos gastos no cumplen la definición de activo y se entiende que los efectos se producen en el propio ejercicio en el que se realizan lo cual lleva a la necesidad de su eliminación en la primera aplicación del PGC.

Para ello y con cargo a una cuenta de reservas que actúa de contrapartida, se dan de baja del balance los citados gastos. Integración en Base Imponible que va a producir mediante un ajuste negativo en la misma.

b) Gastos a distribuir en varios ejercicios.

La norma contable permitía anteriormente que determinados gastos de esta naturaleza, se distribuyesen en la cuenta de resultados a lo largo de varios ejercicios.

Ahora, con el nuevo plan, los gastos a distribuir en varios ejercicios existentes en la fecha de cierre del último ejercicio en que se aplicó el PGC de 1990 que reflejen gastos de formalización de deudas o por intereses diferidos, tanto por operaciones comerciales de vencimiento superior a un año como por operaciones no comerciales, deben cancelarse con cargo a las partidas del pasivo con las que estén relacionadas.

Como especialidades cabe citar casos como los gastos de formalización de deudas en los que la contrapartida puede ser la propia deuda; Otra especialidad se produce con las PYMES, en las que el importe de los costes de transacción directamente atribuibles se hubiere integrado en las partida de gastos a distribuir en varios ejercicios, para lo cual se eliminarán en la fecha de transición con cargo a una cuenta de reservas, teniendo dicho apunte carácter deducible.

c) Activos financieros mantenidos para negociar.

En la generalidad de los casos, se incrementa el valor de los activos, con abono a la cuenta de reservas, por aplicación del criterio de valor razonable. Este criterio resulta de aplicación obligatoria en el caso de los instrumentos financieros. Se integrará en Base Imponible para recoger lo que normalmente será un incremento al pasar del valor histórico de adquisición al Valor razonable.

d) Reversión de correcciones valorativas de los valores de renta fija.

Con abono a reservas se cargarán las provisiones que no procedan por aplicación de los nuevos criterios para las correcciones valorativas de estos activos financieros que se valoran ahora por su coste amortizado.

En la práctica supone la desaparición de dichas provisiones. Se producirá su integración en la Base Imponible del ejercicio 2008 para reflejar el incremento que normalmente se va a producir por este ajuste, pero siempre que se cumpla la condición de que fue una dotación a una provisión y que se hubiera integrado en la base imponible de un ejercicio previo.

e) Valoración a valor razonable de los instrumentos financieros híbridos.

Con abono a reservas se ajustará el valor por aplicación del criterio de valor razonable. Este ajuste se integra en la Base Imponible para recoger lo que normalmente será un incremento al pasar del valor histórico de adquisición al Valor razonable.

f) Variación de provisiones por aplicación de los nuevos criterios por depreciación en inversiones en el Patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Con el nuevo PGC este tipo de inversiones se valoran ahora por el valor de coste, en lugar de por el precio de adquisición, si bien su posible deterioro se va a calcular por referencia al valor razonable procediendo en ese caso la dotación de la corrección valorativa si el coste supera el importe recuperable.

En este caso, el abono a reservas por reversión de las provisiones existentes supondrá un ingreso que se incorpora a la base imponible del ejercicio 2008, en la medida que se corresponda con provisiones que fueron fiscalmente deducibles en periodos anteriores.

g) Ajuste del valor de las existencias por la prohibición de aplicación del criterio LIFO:

Según establece el nuevo PGC las existencias se valoran con carácter general por el precio medio o coste medio ponderado, siendo el método FIFO aceptable si la empresa lo considera más conveniente para su gestión.

El método LIFO no se incluye en el nuevo marco contable y ello obliga a las empresas que lo hubieran utilizado a recalcular el valor de sus existencias en el balance de apertura con alguno de los métodos aceptados en el nuevo PGC.

Como consecuencia de la necesaria valoración de existencias por un criterio distinto al LIFO utilizando alguno de los ahora establecidos, se producirá según corresponda en cada caso, con cargo o abono a reservas el ajuste correspondiente, en función del mayor o menor valor que tengan las existencias con el nuevo criterio de valoración.

h) Moneda extranjera.

En el nuevo PGC las diferencias de cambio, tanto las positivas como las negativas que se originen mediante la valoración de las partidas monetarias en el cierre del ejercicio al tipo de cambio de cierre, se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los ingresos a distribuir en varios ejercicios que estén en balance por diferencias positivas de cambio procedentes de la aplicación del antiguo plan de 1990 se cancelarán con abono a reservas, con lo que se integrarán en la base imponible.

i) Cambio de criterios para el registro de la provisión por responsabilidades.

ii) Se efectuará la baja de la provisión con abono a cuenta de reservas al no cumplir los criterios de reconocimiento, dado que no puede estimarse con fiabilidad.

Se producirá la integración en Base Imponible siguiendo los criterios generales siempre que la provisión hubiera sido deducida fiscalmente.

Experiencia Inspectoras con el nuevo PGC:

Aspectos novedosos del nuevo PGC con poca incidencia práctica debido a la crisis:

Instrumentos financieros (pocos excedentes para inversiones financieras)

Deterioro de activos (ya existen resultados negativos, poca motivación para reflejar deterioros, la norma fiscal permite deducibilidad del fondo de comercio e intangibles con vida útil indefinida).

Reflejo de arrendamientos con opción de compra contabilizados como financieros (promotora que arrienda con opción de compra). Se contabilizan resultados positivos que se compensan con resultados negativos.

El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

Así en la LEY 16/2007, de reforma de la legislación mercantil en materia contable se establece lo siguiente:

“Artículo 34.2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.”

Desde el punto de vista fiscal este principio queda recogido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria de la siguiente manera:

“Artículo 13. Calificación:

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”

Los criterios contable y fiscal mencionados supondrán conclusiones equivalentes en la mayoría de los casos.

No obstante, pueden existir casos puntuales en los que exista una norma fiscal específica que suponga disparidad de criterios, como por ejemplo la regulación de los contratos de arrendamiento financiero o la consideración fiscal de sociedad absorbida a la sociedad considerada contablemente como adquirente en una combinación de negocios.

Caso de operaciones vinculadas:

- Ajuste primario (a valor de mercado).
- Ajuste secundario.
- Obligaciones de documentación.

ALGUNAS CUESTIONES CONTABLES:

Varía la definición e importancia del Principio de prudencia valorativa:

La Contabilidad tiene como objetivo proporcionar información útil para los inversores, antes mostraba la solvencia de la sociedad frente acreedores

Subjetividad en algunos aspectos tales como:

- Determinación del valor razonable
- Fijación del tipo de interés (para actualización de flujos de efectivo, actualización de provisiones, etc)
- Realización de estimaciones (deterioro, pasivos por provisiones, etc)
- Deterioro del instrumentos de patrimonio disponibles para la venta.

Complicaciones prácticas de cálculo:

- Aplicación de matemática financiera en la operativa habitual

Simplificación de la contabilidad (sin incidencia fiscal):

- Aplicación contable del principio de importancia relativa (incluso podría darse el caso de seguir aplicando el plan contable anterior sin que suponga un menoscabo de la imagen fiel)

Divergencias en criterios contables:

- Reversión del deterioro en participaciones de Grupo, Multigrupo y asociadas, disponibles para la venta, y PGC de PYMES .

Real Decreto Ley 13/2010:

Se establece un régimen fiscal de **libertad de amortización para las inversiones nuevas del activo fijo que se afecten a actividades económicas, sin que se condicione este incentivo fiscal al mantenimiento de empleo**, como se exigía en la normativa vigente.

Además, **se amplía el ámbito temporal de aplicación de este incentivo fiscal en tres años adicionales, extendiéndose hasta el año 2015, y se permite su acceso a las personas físicas, empresarios o profesionales.**

Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo.

1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, podrán ser amortizadas libremente. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 115 de esta Ley, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.

2. Lo establecido en el apartado anterior no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los períodos impositivos establecidos en dicho apartado, 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 dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. No obstante, en estos casos, la libertad de amortización a que se refiere el apartado anterior se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

Cuando el plazo a que se refiere el párrafo anterior alcance a períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, la inversión en curso realizada dentro de esos períodos impositivos también podrá acogerse a la libertad de amortización, siendo aplicable a esta parte de la inversión los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en esta disposición adicional undécima según la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo .

3. Tratándose de inversiones correspondientes a elementos 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 dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, aunque estas últimas se produzcan con posterioridad a los períodos indicados en el apartado primero, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

4. Las inversiones en los elementos a que se refiere el apartado 1 anterior, puestos a disposición del sujeto pasivo desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, hasta la conclusión del último período impositivo anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, que no puedan acogerse a la libertad de amortización por no cumplir los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en la disposición adicional undécima de esta ley según la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, podrán aplicar la libertad de amortización en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 en las condiciones establecidas en los apartados anteriores de esta disposición adicional.

5. Las inversiones realizadas que se hayan amortizado libremente al amparo de lo establecido en la disposición adicional undécima de esta ley según la redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, deberán cumplir los requisitos establecidos en dicha disposición adicional aun cuando afecten a períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Artículo 115. Contratos de arrendamiento financiero

1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito

2. Los contratos a que se refiere el apartado anterior tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

3. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda

4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual (modificado por Ley 11/2009)

5. Tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

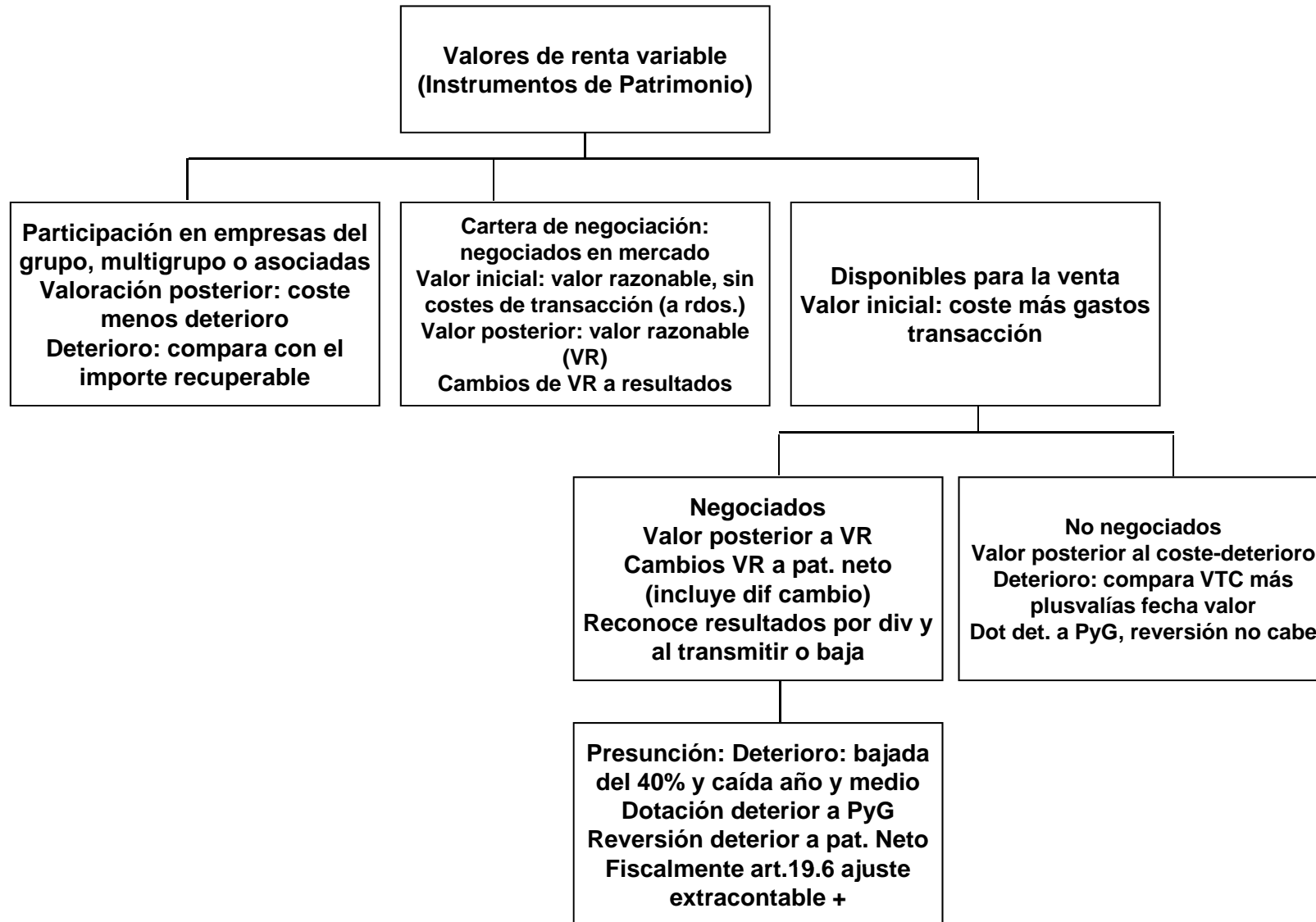
La Ley 11/2009 Incorpora la posibilidad de que las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien no sean constantes o crecientes.

Afecta a los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011. (Desde una interpretación mas amplia podría incluir también los contratos concertados con anterioridad y vigentes todavía durante estos periodos, no obstante cabe esperar la aclaración de este punto por parte de la DGT)

En estos casos, el requisito establecido en el apartado 4 del artículo 115 de esta Ley no será exigido al importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien.

Se exige que el importe anual de la parte de esas cuotas en dichos períodos no podrá exceder del 50 por ciento del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10 por ciento de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales

CLASIFICACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS



3. La deducción en concepto de **pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio**, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él.

Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere este apartado, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente (normalmente se comparan periodos consecutivos pero si se toma en un periodo el balance formulado y el siguiente periodo, el balance aprobado o viceversa, el deterioro puede corresponder a 2 años o a ninguno)

No serán deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.

En las condiciones establecidas en este apartado, **la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración.**

«A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones (por ajuste extracontables negativos por minoración de fondos propios de participadas) y los ajustes positivos (en este caso el aumento de los fondos propios se realiza ya en concepto de gasto no deducible), respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Ley 11/2009, de 26 de octubre »

La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso.

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación.

Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar.

NOVEDADES CONTENIDAS EN LA LEY 11/2009:

Incorpora un párrafo al artículo 12.3 del TRLIS que supone que el deterioro de participaciones en sociedades de 2º o ulterior nivel que se consideren del grupo, multigrupo o asociadas, tendrán efecto en la sociedad participe primera aunque no se contabilice dicho deterioro ,

Ejemplo:

La sociedad MARIBSA participa en el 100% de la sociedad ADSA que, a su vez, participa en el 100% de la sociedad RAQSA.

Los fondos propios y el deterioro contabilizado correspondiente a cada sociedad son los siguientes

| Sociedad | Fondos propios 31-12-2009 | Fondos propios 31-12-2010 | Fondos propios 31-12-2010 corregidos | Deterioro contabilizado | Deterioro deducible | Ajuste extracontable |
|----------|---------------------------|---------------------------|--------------------------------------|-------------------------|---------------------|----------------------|
| MARIBSA | | | | 30 | 20 | 10 |
| ADSA | 100 | 90 | 80 | 0 | 10 | -10 |
| RAQSA | 60 | 50 | | | | |

5. Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto de la entidad participada a la fecha de adquisición, en proporción a esa participación, se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las pérdidas por deterioro a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

En fecha 28-10-2009, la Comisión Europea emite una decisión que pone fin al procedimiento de ayudas de Estado C 45/200, declarando que el artículo 12.5 del TRLIS constituye una ayuda de Estado ilegal cuando se refiere a inversiones en sociedades residentes en la Unión Europea.

LPGE 2011: Este artículo no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado de la UE, realizadas a partir de 21-12-2007

Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo.

Real Decreto Ley 13/2010:

En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por ciento.

En los períodos impositivos iniciados dentro del año 2011, ese tipo se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 de esta Ley.

2. La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad (p.e: sociedad con un único trabajador a tiempo parcial) y además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de doce meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese período. (p.e: inicio periodo impositivo 1-7-2009, toma la plantilla media de 30-6-2008 a 30-6-2009)

Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos. (este beneficio fiscal no parece favorecer la creación de empleo si la plantilla media resultante es igual o superior a 25 empleados)

En caso de incumplimiento de la condición establecida en este apartado, procederá realizar la regularización en la forma establecida en el apartado 5 de esta disposición adicional (p.e: periodos inferiores a un año)

Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010

Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo.

3. Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

4. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 de esta ley.

Cuando la entidad sea de nueva creación, o alguno de los períodos impositivos a que se refiere al apartado 1 de esta disposición adicional hubiere tenido una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

5. Cuando la entidad se hubiese constituido dentro de los años 2009, 2010 ó 2011 y la plantilla media en los doce meses siguientes al inicio del primer período impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, la escala establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

Cuando se incumpla dicha condición, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento el importe resultante de aplicar el 5 por ciento a la base imponible del referido primer período impositivo, además de los intereses de demora.

6. Cuando al sujeto pasivo le sea de aplicación la modalidad de pago fraccionado establecida en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, la escala a que se refiere el apartado 1 anterior no será de aplicación en la cuantificación de los pagos fraccionados.

Artículo 72. Coeficientes de corrección monetaria.

Uno. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien durante el año 2011, los coeficientes previstos en el artículo 15.9.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en función del momento de adquisición del elemento patrimonial transmitido, serán los siguientes:

| Coeficiente | |
|--|---------------|
| Con anterioridad a 1 de enero de 1984 | 2,2719 |
| <i>En el ejercicio 1984</i> | <i>2,0630</i> |
| <i>En el ejercicio 1985</i> | <i>1,9052</i> |
| <i>En el ejercicio 1986</i> | <i>1,7937</i> |
| <i>En el ejercicio 1987</i> | <i>1,7087</i> |
| <i>En el ejercicio 1988</i> | <i>1,6324</i> |
| <i>En el ejercicio 1989</i> | <i>1,5612</i> |
| <i>En el ejercicio 1990</i> | <i>1,5001</i> |
| <i>En el ejercicio 1991</i> | <i>1,4488</i> |
| <i>En el ejercicio 1992</i> | <i>1,4167</i> |
| <i>En el ejercicio 1993</i> | <i>1,3982</i> |
| <i>En el ejercicio 1994</i> | <i>1,3730</i> |
| <i>En el ejercicio 1995</i> | <i>1,3180</i> |
| <i>En el ejercicio 1996</i> | <i>1,2553</i> |
| <i>En el ejercicio 1997</i> | <i>1,2273</i> |
| <i>En el ejercicio 1998</i> | <i>1,2114</i> |
| <i>En el ejercicio 1999</i> | <i>1,2030</i> |
| <i>En el ejercicio 2000</i> | <i>1,1969</i> |
| <i>En el ejercicio 2001</i> | <i>1,1722</i> |
| <i>En el ejercicio 2002</i> | <i>1,1580</i> |
| <i>En el ejercicio 2003</i> | <i>1,1385</i> |
| <i>En el ejercicio 2004</i> | <i>1,1276</i> |
| <i>En el ejercicio 2005</i> | <i>1,1127</i> |
| <i>En el ejercicio 2006</i> | <i>1,0908</i> |
| <i>En el ejercicio 2007</i> | <i>1,0674</i> |
| <i>En el ejercicio 2008</i> | <i>1,0343</i> |
| <i>En el ejercicio 2009</i> | <i>1,0120</i> |
| <i>En el ejercicio 2010</i> | <i>1,0000</i> |
| <i>En el ejercicio 2011</i> | <i>1,0000</i> |

Real Decreto Ley 13/2010 (entra en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado 3-12-2010) :

Al objeto de estimular la actividad económica de las pequeñas y medianas empresas, dada la esencial relevancia de estas en el tejido productivo español, se establece una **elevación del umbral que posibilita acogerse al régimen especial de las entidades de reducida dimensión regulado en la normativa de aquel, que pasa de 8 a 10 millones de euros**, al tiempo que **se permite que tales entidades puedan seguir disfrutando del régimen especial que les resulta aplicable durante los 3 ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se supere el umbral de 10 millones de euros**, medida que se extiende al supuesto en que dicho límite se sobrepase a resultas de una reestructuración empresarial siempre que todas las entidades intervinientes tengan la antedicha condición.

También **se aumenta el importe hasta el cual la base imponible de dichas sociedades se grava al tipo reducido del 25 por ciento, importe que se fija en 300.000 euros** y que, de igual modo, **también resultará de aplicación, para los períodos impositivos iniciados durante 2011, para las empresas que, por tener una cuantía neta de cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados, puedan acogerse al tipo de gravamen del 20 por ciento.**

Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión

Artículo 108. Ámbito de aplicación: cifra de negocios

1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio. (no incluiría el caso de un padre que tenga el 51% de una sociedad y el hijo el 51% de otra, si incluye el caso que ambos participen en ambas sociedades y conjuntamente su participación excede del 50% en cada una de ellas)

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.^a del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre

4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros , determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley acogida al régimen fiscal establecido en dicho Capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Consulta de la DGT V0150-10 de 03/02/2010

En relación a una entidad que tiene como objeto social el alquiler de inmuebles y no dispone de local ni de persona asalariada a su cargo, se plantea si puede aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, que en su Resolución de 29 de enero de 2009, del recurso de alzada para la unificación de criterio número 00-05106-08, en el que se planteó si a una entidad que no realiza ningún tipo de actividad económica al derivar sus ingresos de la mera titularidad de un patrimonio le puede ser de aplicación el beneficio fiscal establecido en el artículo 127 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (actualmente artículo 114 del TRLIS), indicó lo siguiente:

El beneficio fiscal previsto en el artículo 127 bis de la Ley 43/1995 es un incentivo fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, el término "empresa" se encuentra íntimamente ligado al término "cifra de negocios". De hecho el propio régimen especial se denomina: "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión."

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define empresa como: "Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos."

En el caso planteado aquí, de todo lo expuesto con anterioridad se desprende que la entidad no ha sido "una empresa", entendida ésta conforme a la interpretación usual, como la organización de un conjunto de medios materiales y personales para la realización de una auténtica actividad económica para intervenir de forma efectiva en la distribución de bienes o servicios en el mercado.

La entidad únicamente ha obtenido ingresos derivados de la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados, no afectos ni relacionados a una auténtica actividad económica, de carácter empresarial. La misma conclusión se llega si se tiene en cuenta que la finalidad de la norma es estimular fiscalmente la realización de actividades empresariales por empresas de reducida dimensión que fomenten el ciclo económico productivo de las empresas y el desarrollo económico.

En consecuencia, de acuerdo con ello, si la entidad consultante no realiza ninguna actividad económica, no podrá aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que regula el capítulo XII del título VII del TRLIS.

La consulta de la DGT V0237-10 de 11.-2-2010 plantea el caso de entidades que realizan la actividad de arrendamiento y que tienen un trabajador con contrato laboral y a jornada completa que, sin embargo, está contratado simultáneamente por otra entidad del grupo en similares condiciones, estando previsto centralizar la gestión de todas las sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles en una única entidad, que cuente al menos con un empleado con contrato laboral y a jornada completa así como un local dedicado exclusivamente a esa actividad.

A efectos de considerar la existencia de una estructura empresarial mínima, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo al configurar la doctrina de los grupos de empresas en las relaciones laborales en las que parte de la existencia de un único empleador.

Podría deducirse que la actividad efectuada por las sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles se efectúa contando con la necesaria organización o medios que establece el artículo 27.2 de la LIRPF, siempre que los mismos sean necesarios y suficientes para la realización de tal actividad considerando cada sociedad participada de forma individual, aunque estos se encuentren en sede de la sociedad gestora de la actividad de arrendamiento, siempre que esta última y aquellas pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 16 del TRLIS, es decir, el arrendamiento de inmuebles se entendería como una actividad económica.

En definitiva, la concentración de la gestión de la actividad de arrendamiento en una sola sociedad permite reducir los medios materiales (un solo local) así como los personales ante la sinergia que de ello se deriva, dado que es posible que no se requiera tantos empleados como sociedades gestionadas, siempre que a nivel individual en cada sociedad se justifique la necesidad de esos medios personales y materiales mínimos en cada sociedad.

Real Decreto Ley 13/2010:

Artículo 114. Tipo de gravamen

Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

1) Simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas (Real Decreto Ley 13/2010):

Las ERD no están obligadas a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación de las operaciones realizadas en el período con personas o entidades vinculadas que no supere el importe conjunto de 100.000 euros 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.

Así se establece en el artículo 16.2 del TRLIS:

“Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado.

Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley.

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.”

| Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas | Documentación | Consignación en la declaración MOD.200 |
|---|---------------|--|
| Operaciones excluidas de documentación y declaración | | |
| PYMES < 8M € y hasta 100.000€ conjunto de operaciones vinculadas (excepto paraísos fiscales) | NO | NO |
| Grupo fiscal (independientemente del volumen operaciones) | NO | NO |
| AIES, UTES (independientemente del volumen operaciones) | NO | NO |
| Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores (independiente del volumen de operaciones) | NO | NO |
| Operaciones realizadas entre Entidades de Crédito integradas en un S.I.P. aprobado por el BE (independiente del volumen de operaciones) | NO | NO |

| Operaciones realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad | | |
|---|--|----------------------------|
| Hasta 250.000 € de operaciones por entidad vinculada (no operaciones específicas) | NO | NO |
| Hasta 250.000 € de operaciones vinculadas (en operaciones específicas). Se distingue: ≤ 100.000 € conjunto operaciones por entidad vinculada, del mismo tipo y método de valoración > 100.000 € conjunto operaciones por entidad vinculada, del mismo tipo y método de valoración | SI SI | NO SI |
| Más de 250.000 € de operaciones vinculadas. Se distingue: ≤ 100.000 € conjunto operaciones por entidad vinculada, del mismo tipo y método de valoración > 100.000 € conjunto operaciones por entidad vinculada, del mismo tipo y método de valoración | SI SI | NO SI |
| Operaciones específicas | 1) Operaciones realizadas con residentes en paraísos fiscales 2) Operaciones con personas físicas que tributen en estimación objetiva que la participación individual o conjuntamente con sus familiares sea ≥ 25% del capital o fondos propios 3) Transmisión de negocios, valores o participaciones en los fondos propios de entidades no admitidos a negociación 4) Transmisión de inmuebles o intangibles | |

Asimismo, se establece un límite máximo de sanción del 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas o el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios cuando la ERD deba de mantenerse a disposición de la Administración tributaria la documentación de las operaciones realizadas en el período con personas o entidades vinculadas (porque su importe supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado o porque se trata de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal).

Así se establece en el artículo 16.10 del TRLIS:

“10.1.º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

En los supuestos de las personas o entidades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo a las que no resulte de aplicación la exoneración establecida en dicho párrafo, la sanción a que se refiere este número 1.º tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones a que se refiere este número 1.º realizadas en el periodo impositivo.

El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.”