

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Declaración de Sociedades 2012 y novedades 2013

0. Introducción

Todos los años, antes de que la mayor parte de las entidades vayan a presentar la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, entre el 1 y el 25 de julio, elaboramos un documento para llamar la atención sobre esta obligación de las personas jurídicas.

En primer lugar, como cada vez son más las voces que reclaman una reforma del sistema tributario y, en especial, del Impuesto sobre Sociedades, incluimos un apartado en el que lanzamos algunas ideas para la reflexión basadas en el resto del trabajo.

En segundo lugar, para situar el Impuesto en nuestro sistema tributario en cuanto a recaudación, declaraciones o perfil de los declarantes, hemos recogido unos cuadros numéricos.

En cuarto lugar, se dedica un apartado a las novedades de 2012, un conjunto de medidas que, en general, están pensadas para detener la caída de recaudación que venía experimentando el tributo y que, como podemos ver, han tenido bastante éxito. Casi todas son medidas coyunturales como el incremento del porcentaje a ingresar en pagos fraccionados o las limitaciones a la compensación de bases negativas o a la amortización de intangibles.

Entre las mismas cabe destacar una nueva vuelta de tuerca a la limitación de compensar bases imponibles negativas por las grandes empresas, la limitación en la deducibilidad del valor de los intangibles, la limitación a la hora de deducir gastos financieros superiores a un millón de euros anuales o la supresión, con efectos para inversiones realizadas a partir del 31 de marzo de 2012, de la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, para lo que ya no se exigía mantenimiento de empleo desde 2011.

En quinto lugar, se dedica un apartado a reseñar doctrina administrativa y jurisprudencia relevante y relativamente reciente. Su análisis puede ayudarnos a la hora de interpretar el Impuesto.

Por último, recogemos las novedades 2013, que van en el mismo sentido. Si bien es cierto que dichos cambios no afectan a la declaración que ahora se presentará, son los que se aplican al ejercicio en curso. Entre las mismas, por ser extraordinaria, merece destacarse la posibilidad que se da de actualizar balances pagando, en el mismo plazo de la declaración, un gravamen único del 5% del incremento de valor de los elementos actualizados. La decisión de actualizar o no habrá que tomarla antes de que termine el plazo para aprobar las cuentas anuales de 2012. Por lo tanto antes, en general, del 30 de junio próximo. A la hora de tomar la decisión hay que tener en cuenta que la amortización del valor actualizado no será deducible hasta 2015, cosa que hace perder algo de atractivo a la medida.

1. Referencias ante la posible reforma del Impuesto sobre Sociedades

Desde hace algún tiempo, debido a la caída de recaudación tributaria que se ha producido por la crisis económica, a partir de 2008, se oyen cada vez más voces que reclaman una reforma integral de nuestro sistema tributario, focalizándose la atención, especialmente, en el Impuesto sobre Sociedades.

Ello sucede debido a que este Impuesto ha pasado de recaudar 44.823 euros en 2007 a tan solo 16.198 en 2010, reduciendo su recaudación, por lo tanto, a poco más de un tercio cuando, evidentemente, la actividad económica no se ha reducido, ni mucho menos en esa proporción, ya que el PIB de 2007 fue de 1.048.883 millones de euros y en 2010 de 1.053.161 millones de euros, por lo que disminuyó menos de un 0,5% entre esos años.

Por otra parte, el tipo efectivo sobre el resultado contable se separa mucho del tipo nominal, a tal punto que, por ejemplo, en 2011 los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades solo pagaron el 11,6% de sus beneficios contables. Esta brecha entre tipo nominal y efectivo se debe a los ajustes que se realizan al resultado contable para llegar a la base imponible, por un lado, y a las deducciones y bonificaciones en cuota, por otro.

Como es sabido, desde 2007, en paralelo a la reducción del tipo general del 35 al 30%, se implantó un calendario de reducción y supresión de deducciones, precisamente para acercar el tipo nominal al efectivo, si bien en algunos casos se ha dado marcha atrás recuperando las deducciones que se pensaban suprimir.

Asimismo, desde 2010 se han ido sucediendo diversas medidas para sostener la recaudación: incremento del porcentaje de los pagos fraccionados y establecimiento de un mínimo sobre el resultado contable para las empresas con cifra de negocios superior a 20 millones de euros; limitación a la compensación de bases imponibles negativas, también para grandes empresas; limitación de la deducibilidad de gastos financieros; reducción del gasto fiscal correspondiente a fondos de comercio y a intangibles de vida indefinida; o recorte generalizado de los porcentajes de amortización para empresas que no sean de reducida dimensión.

En consecuencia, hemos llegado a un punto en el que se ha recuperado algo la recaudación pero a costa, sobre todo, de medidas coyunturales y que inciden en las grandes empresas, que son las que aportan la mayor parte de la recaudación.

Desde nuestro punto de vista será necesario revisar el sistema tributario en general, examinando el papel de algunos tributos obsoletos como la modalidad de Actos Jurídicos Documentados o el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, replanteando la situación de Sucesiones y Donaciones o del Impuesto sobre el Patrimonio, o reorganizando la fiscalidad medioambiental y, seguramente, recomponiendo el conjunto de tributos estatales, autonómicos y locales.

Por lo que se refiere concretamente al Impuesto sobre Sociedades, todo el mundo parece estar de acuerdo en que debe experimentar una profunda reforma tendente al ensanchamiento de las bases imponibles, al aligeramiento de deducciones y bonificaciones, a minimizar el número de regímenes especiales y, en cuanto sea posible, a rebajar los tipos nominales. No obstante, el margen para reducir el tipo compensándolo con la supresión de beneficios fiscales, en contra de lo que se opina normalmente, no parece demasiado si atendemos al Cuadro N.º 3 de este trabajo en el que se recogen los beneficios fiscales presupuestados para 2013. Si lo examinamos con atención, vemos que muchos de los beneficios fiscales no parece que se puedan suprimir y los que, en principio, pudiera parecer que sí, tienen un coste muy limitado.

2. Los números del Impuesto

Cuadro Nº 1

Ingresos tributarios (2007-2012)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	11 - 12	07 - 12
Impuesto sobre la Renta	72.614	71.341	63.857	66.977	69.803	70.619	1,2%	-2,75%
Impuesto sobre Sociedades	44.823	27.301	20.188	16.198	16.611	21.435	29,0%	-52,18%
IRNR	2.427	2.262	2.342	2.564	2.040	1.708	-16,3%	-29,63%
Otros	115	107	74	88	118	1.319		
Total	119.979	101.011	86.461	85.827	88.572	95.081	7,3%	-20,75%
Impuesto sobre el Valor Añadido	55.851	48.021	33.567	49.086	49.302	50.464	2,4%	-9,65%
Impuestos Especiales	19.786	19.570	19.349	19.806	18.983	18.209	-4,1%	-7,97%
Tráfico exterior	1.720	1.566	1.318	1.522	1.531	1.429	-6,7%	-16,92%
Impuesto sobre Primas de Seguro	1.491	1.502	1.406	1.435	1.419	1.378	-2,9%	-7,58%
Otros	13	18	15	44	15	113		
Total I. Indirectos	78.861	70.677	55.655	71.893	71.250	71.593	0,5%	-9,22%
Otros	1.836	1.765	1.907	1.816	1.938	1.892	-2,4%	3,05%
Total ingresos tributarios	200.676	173.453	144.023	159.536	161.760	168.566	4,2%	-16,00%

Fuente AEAT

Cuadro Nº 2

Evolución del número total de declarantes

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%
2010	1.420.707	0,12%

Fuente AEAT

Cuadro Nº 3

Beneficios fiscales presupuestados para 2013

Conceptos	miles de €	%
Tipos reducidos Pymes	657.940,00	21,33%
Tipos reducidos Pyme por mantenimiento de empleo	487.280,00	15,80%
Saldos ptes.incentivos inver. ejercicios anteriores	349.050,00	11,32%
Deducción por Actividades de I+D+i	281.090,00	9,11%
Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	189.200,00	6,13%
Tipos reducidos: restantes	186.500,00	6,05%
Reserva para inversiones en Canarias	155.780,00	5,05%
Deducción inversiones en Canarias	119.280,00	3,87%
Ajuste B.I: Libertad amortización y amortizaciones especiales	108.990,00	3,53%
Acontecimientos de especial interés público	98.840,00	3,20%
Deducción por Donaciones	91.660,00	2,97%
Tipo del 1% para sociedades de inversión	75.070,00	2,43%
Bonificación: Venta de bienes corporales producidos en Canarias	51.760,00	1,68%
Ajuste B.I: Régimen especial entidades navieras en función tonelaje	42.390,00	1,37%
Bonificación: Entidades que operan en Ceuta y Melilla	36.560,00	1,19%
Bonificación por actividades de exportación y prestación servicio públicos locales	31.390,00	1,02%
Bonificación: Actividades financieras	30.800,00	1,00%
Bonificación: Cooperativas fiscalmente protegidas	21.370,00	0,69%
Bonificación: Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	20.230,00	0,66%
Bonificación: Empresas navieras en Canarias	18.610,00	0,60%
Ajuste B.I: Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	8.210,00	0,27%
Deducción producciones cinematográficas	7.990,00	0,26%
Deducción: Protección del medio ambiente	6.810,00	0,22%
Deducción formación profesional	2.900,00	0,09%
Deducción: Creación de empleo para minusválidos	2.120,00	0,07%
Deducción: Incentivos fiscales al Mecenazgo	1.890,00	0,06%
Deducciones: Edición de libros	1.040,00	0,03%
Deducción: Patrimonio Histórico	70,00	0,00%
Total	3.084.820,00	

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaria de Estado de Hacienda y Presupuestos
 Cifras en miles de euros

Cuadro Nº 4

Distribución de declarantes por situación económica Ejercicio 2010

Tramos de ingresos (miles de euros)	Inactivas		Con pérdidas		B. Imponible <= 0		B. Imponible > 0	
	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución
< 6	0	0	151.390	24,63	197.488	19,99	66.045	15,27
60 - 150	0	0	104.872	17,06	146.860	14,86	79.172	18,3
150 - 300	0	0	69.981	11,38	100.124	10,13	70.340	16,26
300 - 600	0	0	50.659	8,24	72.531	7,34	66.391	15,35
600 - 1.500	0	0	37.966	6,18	54.406	5,51	66.328	15,33
1.500 - 6.000	0	0	21.729	3,53	31.551	3,19	52.649	12,17
6.000 - 12.000	0	0	4.004	0,65	6.064	0,61	9.793	2,26
12.000 - 30.000	0	0	2.603	0,42	4.155	0,42	6.412	1,48
30.000 - 45.000	0	0	567	0,09	926	0,09	1.528	0,35
45.000 - 60.000	0	0	266	0,04	464	0,05	748	0,17
60.000 - 90.000	0	0	259	0,04	456	0,05	779	0,18
90.000 - 180.000	0	0	257	0,04	465	0,05	728	0,17
>180.000	0	0	204	0,03	421	0,04	762	0,18
TOTALES	265.172	100	614.689	100	988.165	100	432.542	100

Fuente AEAT

Cuadro Nº 5

Cuota líquida positiva

Ejercicio

2010

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	383.121	26,97	9.724	2,34	15.285.663	0,06	1.572
6-60	263.533	18,55	63.551	15,3	137.334.941	0,57	2.161
60 - 150	226.032	15,91	76.867	18,5	295.201.372	1,23	3.840
150 - 300	170.464	12	68.085	16,39	403.174.722	1,68	5.922
300 - 600	138.922	9,78	64.170	15,44	568.459.297	2,37	8.859
600 - 1500	120.734	8,5	63.892	15,38	1.022.568.812	4,27	16.005
1500 - 6000	84.200	5,93	50.158	12,07	2.288.874.125	9,56	45.633
6000 - 12000	15.857	1,12	9.077	2,18	1.355.927.764	5,66	149.381
12000 - 30000	10.567	0,74	5.878	1,41	2.024.498.508	8,45	344.420
30000 - 45000	2.454	0,17	1.408	0,34	963.549.870	4,02	684.339
45000 - 60000	1.212	0,09	680	0,16	690.487.907	2,88	1.015.423
60000 - 90000	1.235	0,09	693	0,17	1.078.132.243	4,5	1.555.746
90000 - 180000	1.193	0,08	646	0,16	1.544.289.018	6,45	2.390.540
> 180000	1.183	0,08	664	0,16	11.565.852.059	48,28	17.418.452
Total	1.420.707	100	415.493	100	23.953.636.303	100	57.651

Fuente AEAT

Cuadro Nº 6

Distribución de declarantes por tipo de empresa Ejercicio 2010

Tramos de ingresos (miles €)	ERD	Gran Empresa	Sociedades Sin Entidades	Entidades de Crédito	Aseguradoras	Inst. Inversión	Total
	Número	Número	Número	Número	Número	Número	Número
<6	302.219	377	382.835	6	21	259	383.121
6-60	231.075	164	263.221	5	13	294	263.533
60 - 150	201.372	271	224.811	5	10	1.206	226.032
150 - 300	154.376	180	169.245	7	16	1.196	170.464
300 - 600	124.450	240	137.915	5	10	992	138.922
600 - 1.500	103.982	438	119.783	9	30	912	120.734
1.500 - 6.000	63.247	1.943	83.382	56	49	713	84.200
6.000 - 12.000	4.583	8.631	15.625	37	42	153	15.857
12.000 - 30.000	354	8.141	10.377	36	51	103	10.567
30.000 - 45.000	41	1.994	2.385	31	21	17	2.454
45.000 - 60.000	14	996	1.165	21	16	10	1.212
60.000 - 90.000	13	1.014	1.175	28	24	8	1.235
90.000 - 180.000	4	1.007	1.127	29	S.E.	S.E.	1.193
>180.000	0	1.035	1.019	84	S.E.	S.E.	1.183
TOTALES	1.185.730	26.431	1.414.065	359	414	5.869	1.420.707

Fuente AEAT

ERD: empresa de reducida dimensión

A la vista del Cuadro N.º 1 podemos darnos cuenta de que las modificaciones legislativas en el Impuesto sobre Sociedades tomadas en 2011 y, sobre todo en 2012, han conseguido el efecto deseado, detener la caída de recaudación de este tributo, que pasó de 44.823 millones de euros a 16.198 entre 2007 y 2010. Sin embargo, en 2011 incrementó su recaudación a 16.611 millones y en 2012 un 29% respecto al ejercicio anterior, llegando a los 21.435 millones. De todas formas, hay que tener en cuenta que algunas de estas medidas son coyunturales y tendremos que estar atentos para ver si se prorrogan hasta que se sustituyan por otras permanentes o un repunte de la actividad económica las haga innecesarias.

Por lo que se refiere al papel del Impuesto en nuestro sistema tributario, es evidente la pérdida de importancia por la crisis al ser el tributo que más recaudación ha perdido desde 2007 a 2012, dejándose en esos años la mitad de la misma en términos nominales. Así todo, aporta casi el 13% de los ingresos tributarios del Estado, siendo el tercer impuesto en recaudación, por detrás del IRPF y del IVA y por delante de los Impuestos Especiales.

Desde el punto de vista administrativo, el número de autoliquidaciones presentadas tiene su importancia, 1.420.707 en 2010, habiéndose estancado el crecimiento de las mismas con la crisis. Si bien este número nada tiene que ver con las del IRPF, para nuestra Administración tributaria también supone un esfuerzo a la hora de chequearlas por la gran cantidad de datos que se suministran.

Por lo que se refiere a los beneficios fiscales, Cuadro N.º 3 de nuestro estudio, correspondiente a los presupuestados en 2013, que suman algo más de 3.000 millones de euros, contradiciendo una afirmación muy extendida, consideramos que por mucho que se recorten las deducciones y bonificaciones, los beneficios fiscales del tributo en general, tampoco se podría mejorar demasiado la recaudación que se obtiene. Hay que hacer notar que solo los tipos reducidos de pymes y micropymes ya suman 1.145 millones, más de un tercio de los beneficios fiscales, y que muchos de los incentivos fiscales que figuran en el cuadro no es posible retirarlos.

En el Cuadro N.º 4 vemos, para empezar, que de todos los sujetos pasivos solo el 30% declara bases imponibles positivas, o que más del 18% son entidades inactivas.

Según el Cuadro N.º 5 podemos darnos cuenta de que el 97,6% de los sujetos pasivos del Impuesto tiene ingresos que no superan los 6 millones de euros, o que casi el 50% de la recaudación es obtenida de las 1.183 entidades que facturan más de 180 millones de euros.

Por último, el número de empresas de reducida dimensión llega a casi el 83% del total, según el cuadro N.º 6.

3. Novedades 2012

Bases impositivas negativas (Real Decreto-ley 20/2012)

La limitación de la compensación de bases impositivas negativas (BIN's) ya se aplicó en ejercicios iniciados en 2011 (se aplicará también en 2012 y 2013) y, como consecuencia de ello, con efecto para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2012, se amplía de 15 a 18 años el plazo para compensar dichas bases negativas. En concreto, se aplicará el nuevo plazo de compensación a los BIN's que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer periodo que comience a partir de 1 de enero de 2012.

Por lo tanto, las BIN's de 1997, que tenían como último ejercicio de compensación el iniciado en 2012, se podrán compensar hasta 2015.

Conviene recordar que en 2011 se limitó, para entidades con volumen de operaciones en el año anterior superior a 6.010.121,04 euros, la compensación de BIN's al 75% de la base del ejercicio cuando el importe neto de la cifra de negocios de la entidad se encontraba entre 20 y 60 millones de euros, y al 50% si fuera superior (Real Decreto-Ley 9/2011).

En 2012 y 2013, esa limitación se fija en el 50 y 25% de la base previa a la compensación (Real Decreto-Ley 20/2012).

Limitación a la deducibilidad del fondo de comercio (Real Decreto-ley 12/2012)

Ya en 2011, y también para 2012 y 2013, se rebajó del 5 al 1% la deducibilidad del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto al adquirir participaciones de entidades no residentes.

Con efectos transitorios para 2012 y 2013 también se reduce la amortización máxima anual, que se haya generado en operaciones de reestructuración o al adquirir negocios, del 5 al 1%.

Naturalmente, la correspondiente dotación a la reserva indisponible, que constituye un requisito ineludible para la deducción fiscal, podrá adecuarse al nuevo porcentaje.

Los importes nos deducidos en 2012 y 2013 podrá deducirse en ejercicios futuros.

Esta limitación se aplica a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Limitación a la deducibilidad de los intangibles de vida útil indefinida (Real Decreto-ley 20/2012)

Asimismo la deducibilidad fiscal de los intangibles de vida útil indefinida se ve reducida, para todos los sujetos pasivos, en este caso del 10 al 2%, para los ejercicios 2012 y 2013.

Prórroga del tipo impositivo del 20% aplicable a micropymes (Real Decreto-Ley 20/2011)

Recordamos que, para aplicar este tipo impositivo sobre los primeros 300.000 euros de base imponible (al resto se le aplica el 25%) se deben dar, simultáneamente, los siguientes requisitos: la cifra de negocios en el ejercicio no puede llegar a 5 millones de euros, la plantilla debe de ser de menos de 25 empleados y la plantilla media del ejercicio iniciado en 2012 debe ser, al menos, igual a la del ejercicio 2008.

A este respecto es interesante puntualizar lo siguiente: si la actividad se ha iniciado en un ejercicio posterior a 2008, la plantilla media con la que se compara la de 2012 es cero; si la actividad comienza en el mismo 2012, en ese año se podrá aplicar el tipo del 20% si la plantilla media es superior a cero e inferior a la unidad, a condición de que en el ejercicio iniciado en 2013 la plantilla alcance, como mínimo, la unidad; y el porcentaje de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que aplicará una entidad que integró la renta al 20% será el 12%, igual que el aplicable por un sujeto pasivo que tributa a tipo general.

Deducibilidad de gastos financieros (Real Decreto-ley 12/2012)

En primer lugar se establece la imposibilidad de deducir los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (artículo 42 del Código de Comercio) cuando dichas deudas se destinen a la adquisición a otras entidades del grupo de participaciones en el capital de cualquier tipo de entidades o a realizar aportaciones en el capital a otras entidades del grupo. Sin embargo, esos gastos financieros sí podrán deducirse si el sujeto pasivo acredita que las operaciones tienen motivo económico válido.

En segundo lugar, solo se permite la deducción de gastos financieros netos, con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, aunque en todo caso serán deducibles los gastos financieros netos del periodo impositivo de hasta un millón de euros, exceptuándose de la limitación a entidades aseguradoras y de crédito.

Por gastos financieros netos hay que entender el exceso de los gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluyendo los gastos financieros no deducibles por deudas con empresas del grupo que hemos visto al principio de este apartado.

El beneficio operativo se calcula restando al resultado de explotación del ejercicio las amortizaciones, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, así como el deterioro y el resultado de las enajenaciones de inmovilizado, y sumando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, cuando se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que participe, directa o indirectamente, al menos en el 5%, o cuyo valor de adquisición supere 6 millones de euros.

Los gastos financieros no deducidos en el ejercicio, por esta limitación, podrán deducirse junto con los de los 18 ejercicios siguientes con los mismos límites.

Además, si en un ejercicio los gastos financieros no llegan a alcanzar el límite del 30%, la diferencia con éste podrá acumularse con el límite porcentual de los 5 ejercicios siguientes para ampliar en ellos la deducibilidad de gastos financieros.

Cuando el periodo impositivo es inferior al año, el límite de 1 millón de euros se aplica sobre el importe proporcional de dicho importe al periodo del año natural de que conste el ejercicio.

En el caso de grupos fiscales, la limitación viene referida a los gastos financieros del grupo, pero los gastos financieros netos de una entidad pendientes de deducir cuando se integre en el grupo se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad.

Libertad de amortización (Real Decreto-ley 12/2012)

A este respecto conviene recordar que para ejercicios iniciados en 2009 y 2010 se permitía amortizar libremente los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, a condición de que se mantuviese plantilla.

Más adelante, se modifica el incentivo fiscal, para ejercicios iniciados en 2011 y hasta 2015, sin que ya se exija mantenimiento de empleo.

Finalmente, se deroga el incentivo con efectos a partir del 31 de marzo de 2012, queriendo esto decir que las inversiones realizadas del 1 de enero hasta el 30 de marzo de 2012 pueden beneficiarse de libertad de amortización sin que se requiera mantenimiento de plantilla.

Además de eliminar, a partir de la fecha indicada, el beneficio fiscal, aquellas entidades que no fueron de reducida dimensión cuando invirtieron, tendrán limitada la libertad de amortización en 2012 y 2013 de los elementos con libertad de amortización, respecto al importe que les resta por amortizar libremente.

De esta forma, si las cantidades pendientes de aplicar por la libertad de amortización corresponden a inversiones de 2009 y 2010 para las que se condicionaba el incentivo al mantenimiento de plantilla, el importe máximo del ajuste extracontable negativo, en 2012 y 2013, no podrá exceder del 40% de la base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización y a la compensación de bases imponibles negativas. Si se trata de inversiones realizadas en 2011 y 2012 (hasta el 30 de marzo) o desde el 3 al 31 de diciembre de 2010

pero cuando no se había mantenido empleo, el límite máximo del ajuste negativo será del 20% (de la base imponible previa que hemos visto antes).

Si un contribuyente tuviese saldos pendientes de aplicar de los dos regímenes de libertad de amortización, en 2012 y 2013 podrá, en su caso, agotar el límite del 40% con los saldos que se condicionaron al mantenimiento de plantilla y, si no se agota totalmente, solo podrá aplicar los saldos de 2011 y 2012 si no se ha llegado al 20% de la base imponible previa.

Conviene recordar que sigue plenamente vigente la posibilidad de aplicar libertad de amortización por empresas de reducida dimensión, con el límite de 120.000 euros por cada hombre/año de incremento de plantilla.

Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles (Real Decreto-ley 18/2012)

Dicha exención es del 50% de las rentas positivas obtenidas en 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, siempre que se hubieran adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012.

Por supuesto, no resulta de aplicación esta norma si el inmueble se hubiera adquirido o se transmite a personas o entidades que forman parte del grupo mercantil o al cónyuge o familiares hasta el segundo grado de parentesco.

Exención para evitar la doble imposición internacional cuando se transmiten participaciones de entidades no residentes (Real Decreto-ley 12/2012)

Como es sabido, las rentas que se producen por la transmisión de participaciones en entidades no residentes pueden quedar exentas si se cumplen los requisitos siguientes: porcentaje mínimo de participación en la entidad de un 5%, mantenido al menos durante un año; que la participada haya sido gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades; y que los beneficios en los que se participa procedan de actividades empresariales en el extranjero (al menos el 85% proceda de las rentas enumeradas en el artículo 21.1).

La modificación consiste en que se pueda aplicar la exención, al menos en parte, cuando la participada no haya sido gravada por un impuesto análogo en todos los años en los que se hayan generado los beneficios y cuando no todos ellos procedan de actividades empresariales. La exención en ese caso se aplicará sobre la parte de renta correspondiente a beneficios de los años en los que concurrieron ambos requisitos.

Por la porción de la renta que no corresponde a beneficios, que será la que corresponda con una plusvalía tácita, la exención se aplicará sobre la parte, determinada de manera lineal, que se haya generado en los ejercicios en los que se cumplieron los requisitos mencionados anteriormente.

Deducciones por I+D+i (Ley 2/2011)

Se incrementa el porcentaje de deducción, por innovación tecnológica, del 8 al 12%.

Límite conjunto de las deducciones por incentivos (Ley 2/2011) y (Real Decreto-ley 12/2012)

El límite conjunto para la suma de las deducciones por inversiones sobre la cuota íntegra es del 35%, aunque si la deducción por I+D+i es superior al 10% de la cuota íntegra el límite conjunto sube al 50% de la misma. La novedad consiste en que dicho límite conjunto se eleva al 60%.

No obstante, lo anterior no estará vigente, transitoriamente, ni en 2012 ni en 2013, ya que para los ejercicios iniciados en dichos años el límite general de las deducciones por inversiones será del 25% en lugar del 35% y, el que se aplica cuando se han realizado actividades de I+D+i y para el fomento de las TIC's, será del 50% en

lugar del 60%. Además, dentro de dicho límite se comprende también la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, cosa que antes no sucedía.

Deducción por inversiones cinematográficas (Real Decreto-ley 8/2011)

Se prorroga a los ejercicios iniciados en 2012 esta deducción que asciende al 18% para las inversiones del productor y al 5% para las del coproductor financiero.

Deducción por inversiones medioambientales (Ley 2/2011)

Varias son las modificaciones aplicables en los ejercicios iniciados en 2012: se incluyen también en el ámbito de aplicación las inversiones en instalaciones que eviten la contaminación acústica; se especifica que las inversiones en instalaciones para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales deben hacerse respecto a los residuos propios; se aclara que para aplicar la deducción hay que cumplir la normativa vigente y las inversiones han de ser para mejorar las exigencias de esa normativa; y por último, el porcentaje de deducción pase del 2 al 8%.

Deducción por gastos e inversiones para habitar a los empleados en el uso de las tecnologías de la información (Real Decreto-ley 20/2011)

Se prorroga el incentivo al año 2012. Deducción del 1% sobre los gastos del periodo impositivo (sin tener en cuenta el 65% del importe de las subvenciones recibidas para realizar esas actividades) y se aplica el 2% sobre el exceso de la media de gastos efectuados en los dos años anteriores.

Plazo de compensación de las deducciones pendientes (Real Decreto-ley 12/2012)

Hasta 2012, los importes no deducidos por insuficiencia de cuota se podían aplicar en los 10 ejercicios inmediatos y sucesivos y, los correspondientes a las deducciones por I+D+i y por el fomento de las TIC's, en los 15 años inmediatos y sucesivos.

Pues bien, para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012, se elevan los plazos mencionados de 10 a 15 y de 15 a 18 años, respectivamente.

Por lo tanto, con carácter general, las deducciones generadas en 2002, cuyo último año de compensación era 2012, pasan a poderse aplicar hasta 2017, y las de I+D+i y de fomento de las TIC's generadas en 1997 y pendientes, cuyo último año para aplicarse era 2012, pasan a tener de plazo para ello hasta 2015.

Presunción de obtención de rentas por bienes no contabilizados o no declarados (Ley 7/2012)

Como sabemos, se presume que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponde al sujeto pasivo y no se hallen registrados en contabilidad.

Lo mismo sucede respecto a deudas inexistentes registradas contablemente. En este caso, el importe de la renta que sea consecuencia de dichas presunciones se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos.

La novedad consiste en que para ejercicios finalizados a partir de 31 de octubre de 2012, se establece la presunción de que se consideran adquiridos con cargo a rentas no declaradas los bienes o derechos que no se hubieran declarado en plazo en la declaración informativa (modelo 720) de bienes y derechos situados en el extranjero, imputándose al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos.

Si los bienes o derechos están contabilizados en la entidad no existe obligación de declarados en el modelo 720 y, por lo tanto, no opera la presunción.

Da igual que la renta con la que se adquirieron los bienes o derechos se haya generado en un periodo prescrito. La presunción solo se destruye si se demuestra que los bienes o derechos se adquirieron con rentas declaradas o en un periodo en el que la entidad no tributaba por el Impuesto sobre Sociedades.

4. Algunos aspectos a tener en cuenta

A efectos de la declaración de ejercicios iniciados en 2012 hemos recopilado algunos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales que, desde nuestro punto de vista, tienen importancia por ser aclaratorios o por su novedad.

Libertad de amortización

Al respecto de la libertad de amortización de activos que se puede realizar según lo dispuesto en la Disposición Transitoria Undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, pero que también podría aplicarse a la libertad de amortización en empresas de reducida dimensión, por ejemplo, la Dirección General de Tributos (DGT) entiende que el incentivo no faculta para no deducir, dentro de los límites reglamentarios, la amortización contable mediante ajustes positivos. Dicha amortización contable tendrá el carácter de amortización fiscal mínima (D.G.T. N° V1301-12).

En cuanto a las personas que forman parte de la plantilla, para la aplicación de la libertad de amortización de las empresas de reducida dimensión (120.000 euros por hombre/año de incremento de plantilla), la DGT en consulta N° V2174-12 entiende que no se tienen en cuenta los alumnos contratados en prácticas mediante convenio con la Universidad. Aunque a estos efectos es indiferente el tipo de contrato que regula la relación laboral, sí debe de existir un contrato de trabajo en los términos que dispone dicha legislación, pero como los alumnos en prácticas aún no tienen el título, el contrato no puede encuadrarse en ninguna de las modalidades previstas en el Estatuto de los Trabajadores.

Gasto fiscal por la disminución de fondos propios de participadas del grupo, multigrupo y asociadas

La DGT en consulta N° V2104-12 nos aclara que a este gasto fiscal, que no exige contabilización, no le es aplicable la norma de imputación contenida en el artículo 19.3 del TRLIS que permite la deducción fiscal de un gasto contabilizado en ejercicio posterior al de su devengo si no se produce, por este motivo, una tributación inferior a la que hubiera correspondido de contabilizarse y deducirse según devengo. Por lo tanto, si el gasto fiscal no se dedujo en su momento, en el período en el que tuvo las pérdidas la filial, no será posible deducirlo con posterioridad. Solo será posible deducirlo instando la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios en los que hubiera tenido lugar la disminución de los fondos propios.

En la misma consulta se interpreta la expresión “cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores”, a efectos de calcular el gasto deducible, como cantidades deducidas o que hubieran podido deducirse.

Por último, cuando la filial tenga un neto patrimonial negativo y obtenga pérdidas, la matriz no podrá deducir gasto fiscal alguno. Dicha deducción podrá realizarla cuando realice una aportación a los fondos propios de la filial.

Algo parecido ocurre cuando la filial tiene pérdidas y la matriz acude a la ampliación de capital. La diferencia entre el capital suscrito y la cifra de fondos propios de la filial, correspondiente al porcentaje suscrito en dicha ampliación, no puede considerarse de manera inmediata como un sobreprecio satisfecho, equivalente al pago de una plusvalía tácita, sino mas bien como el resultado que produciría la operación de reducción de capital para compensar pérdidas, seguida de una inmediata ampliación de capital, por lo que la diferencia entre el valor del capital suscrito y los fondos propios de la participada responde a una aportación de capital para compensar pérdidas y, por lo tanto, deducible por ajuste fiscal, según DGT N° V0845-12.

Imputación de operaciones a plazos

Para aplicar esta norma de imputación especial, en la que las rentas se imputan a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes, es necesario que se haya pactado una regla de exigibilidad. Por lo tanto, la

Audiencia Nacional en su Sentencia N° 324/210, de 23 de mayo de 2012, niega la imputación según el cobro de la renta producida en una transmisión de acciones en la que se ha pactado que el pago se pueda realizar en cualquier momento antes de transcurridos doce años desde la fecha de la transmisión.

Por otra parte, en caso de que se aplique esta norma especial de imputación de operaciones a plazo, si se produce el impago de uno de ellos, igualmente se deberá realizar el ajuste extracontable positivo en el ejercicio de exigibilidad del cobro si bien, como en el supuesto de hecho planteado en el mismo ejercicio se reclamó judicialmente, será deducible el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado, según consulta DGT N° V2018-12.

Imputación del ingreso que se le produce a una empresa en concurso cuando se aprueba el convenio de acreedores con quita

La interpretación administrativa, contenida en la consulta DGT N° V2593-12 es que se debe aplicar el criterio contable expresado por el ICAC de que si, después de la aprobación del convenio, las condiciones de la deuda son sustancialmente diferentes a las anteriores, se debe dar de baja el pasivo original y reconocer un nuevo pasivo por su valor razonable, contabilizándose la diferencia como ingreso en el ejercicio en el que se apruebe judicialmente el convenio. Será en ese momento en el que se debe integrar el ingreso en la base imponible del Impuesto.

Gastos convenientes

El Tribunal Supremo en sentencia de 3 de julio de 2012, en el ámbito del IRPF pero, por tratarse de actividades económicas, interpretando las normas del Impuesto sobre Sociedades, considera que no es una liberalidad los gastos de compras de entradas de las corridas en las que actúa, por un torero, para obsequiar con ellas a medios de comunicación, representantes y empresarios de otras plazas, porque esto puede redundar en más o en mejores contratos y tiene en cuenta que el número de entradas, cinco por espectáculo, no resulta excesivo.

Límites a la deducibilidad de los gastos financieros

Si bien ya hemos comentado las líneas generales de la limitación de estos gastos en el apartado que se dedica a las novedades 2012, ahora vamos a referirnos a algunos criterios que la Dirección General de Tributos ha establecido a través de su Resolución de 16 de julio de 2012.

A la hora de cuantificar los gastos financieros no se tienen en cuenta los que hayan sido activados contablemente y tampoco los correspondientes a la actualización de provisiones, por no estar relacionados con el endeudamiento empresarial.

Por ejemplo, se interpreta que el deterioro del valor de los créditos correspondientes a intereses devengados y no cobrados se ve afectado por la limitación, ya que los mismos tuvieron la consideración de ingresos financieros. Sin embargo, la limitación no afecta a la parte de deterioro del derecho de crédito que se corresponde con el principal adeudado. Asimismo la participación del partícipe no gestor, si existe una cuenta en participación tiene la consideración de activo financiero derivado del endeudamiento y los resultados positivos o negativos que corresponden al partícipe no gestor se asimilan a ingresos o gastos financieros, incluyéndose en la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, también en sede del partícipe gestor.

Por lo que respecta a entidades holding, en las que los ingresos financieros se incluyen dentro del beneficio operativo, porque los mismos forman parte de la cifra de negocios, para la aplicación de la limitación de gastos financieros se considera que debe prevalecer su naturaleza financiera, de manera que minoran los gastos financieros y no forman parte del beneficio operativo. En el resto de entidades, aunque los dividendos de participaciones en entidades de las que se posea al menos un 5%, o bien su valor de adquisición sea superior a 6 millones de euros, no forme parte del resultado operativo, habrá que adicionarlos a éste, para equipararlas a las entidades holding.

Cifra de negocios

Como es sabido, el importe neto de la cifra de negocios es una magnitud clave en este Impuesto, por ejemplo para la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión, el cálculo de los pagos fraccionados o la aplicación de determinadas limitaciones como la de amortizaciones en 2013 y 2014.

A este respecto, puede ser interesante la Consulta DGT N° V1154-12 que interpreta que en el caso de entidades que tributan por el régimen especial de grupos, el sujeto pasivo es dicho grupo fiscal y que habrá que entender como importe neto de la cifra de negocios el que resulta de la cuenta de pérdidas y ganancias del grupo, determinada por el método de integración global, después de practicar las eliminaciones que procedan.

Por el contrario, cuando estemos solamente ante un grupo mercantil, como el formado por una asociación de utilidad pública que participa al 100% en tres sociedades, según la consulta DGT N° V0035-12, habrá de tomarse en consideración, a efectos de aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión, el importe neto de la cifra de negocios de la asociación y de las tres sociedades participadas por ella.

También se considera en la consulta DGT N° 1341-12 que forman grupo mercantil, con la incidencia que ello tiene a efectos del cómputo de la cifra de negocios respecto a la obligación de documentar operaciones vinculadas, unas sociedades dominadas por las mismas personas físicas, miembros de una familia, siendo una de dichas personas el Presidente del Consejo o el Administrador único en todas ellas. Además el Centro Directivo, en este caso en el que una de las entidades se hace cargo de la tesorería de todas y les repone fondos según sus necesidades, anotando el saldo con cada una de ellas y devengando los intereses correspondientes, considera que tanto a efectos de documentación de las operaciones como a efectos de informar de las mismas en la declaración del Impuesto, no se tienen en cuenta las cantidades dispuestas o reembolsadas, sino solo el valor de mercado de los intereses.

Exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente

Dichas rentas están exentas cuando proceden de la realización de actividades empresariales y cuando el establecimiento permanente ha sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, siempre que no esté situado en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

A este respecto, la DGT en Consulta N° V1151-12 interpreta que no se cumple este requisito si la sucursal radica en un país como Mali, cuando se encuentra en los tres primeros años de actividad en los que entra en juego una exención del 100%. Sí se aplicaría si estuviera, por ejemplo, en el cuarto ejercicio de realización de la actividad, porque ya se le aplica el impuesto (25% sobre beneficios) aunque sea con exención del 50%.

Exención del 50% de las rentas obtenidas por transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012

Ya hemos visto este incentivo fiscal en el apartado de novedades 2012. Respecto al mismo, en la consulta DGT N° V2129-12, se interpreta que la exención también se aplica cuando el inmueble se ha adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero.

Transmisión de elementos con opción de recompra

En consulta DGT N° V0824-12 se interpreta que en el caso de unos automóviles transmitidos con pacto de recompra, que muy probablemente serán efectivamente recomprados por el interesante precio que se da al cliente, y que la compañía deja correctamente contabilizados en el activo hasta que se produce la venta definitiva, son susceptibles de que se le aplique libertad de amortización. Asimismo se les podría aplicar cualquier otro incentivo para elementos del inmovilizado.

Distribución de dividendos correspondientes a beneficios que no tributaron por aplicación del régimen de reestructuración empresarial

Una sociedad holding que ha realizado un canje de valores contabilizando un ingreso pero realizando un ajuste negativo, al acoger la operación al régimen de reestructuración empresarial, si luego reparte dividendos a los socios, con origen en el citado beneficio, puede acogerse a la deducción por doble imposición siempre que se

cumplen los requisitos de participación y mantenimiento de la misma, así como que la renta no se encuentre entre las que no dan derecho a la deducción. Este es el criterio de la DGT según consulta N° V1948-12.

Deducibilidad de las retribuciones de administradores y de altos directivos que además son administradores

Este es un tema polémico a raíz de las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 en las que se negaba la deducción de las retribuciones satisfechas a los administradores de una sociedad porque la remuneración no estaba determinada con precisión en los estatutos de la entidad.

A propósito de dichas sentencias, la Dirección General de Tributos, por informe emitido a solicitud del Departamento de Inspección, consideró que con la normativa vigente, para la deducibilidad de las retribuciones no era exigible esa precisa determinación, siendo suficiente la previsión estatutaria de remuneración del cargo y el acuerdo de la cuantía por Junta General.

Además, en esas sentencias se reiteraba la llamada “teoría del vínculo” y se negaba también la deducibilidad de las remuneraciones que algunos administradores percibían por contratos de alta dirección entendiendo que, como esas funciones son sustancialmente las mismas que las del cargo de administrador, la relación que prima es la mercantil y para su deducibilidad hay que exigir que dichas remuneraciones estén previstas en los estatutos.

Siguiendo esa línea jurisprudencial, la DGT en consulta N° V0879-12 llega a la conclusión de que lo pagado a un gerente por ese cargo, que además es administrador, dándose la circunstancia de que el cargo es gratuito, es una liberalidad y, por lo tanto, no es deducible.

Posibilidad de comprobación de bases imponibles negativas y de deducciones provenientes de periodos prescritos

A pesar de los pronunciamientos contradictorios de distintos tribunales, es conveniente conservar los justificantes y la contabilidad con la que podamos acreditar la existencia de bases imponibles negativas o la concurrencia de los pertinentes requisitos para aplicar deducciones, incluso aunque se haya generado el derecho a la compensación o deducción en un periodo prescrito.

A este respecto podemos citar la resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013 que entiende que la Inspección podrá comprobar la procedencia y cuantía de las deducciones originadas en un periodo prescrito que se aplican en el ejercicio que se está comprobando. Se considera que la Administración tributaria puede comprobar los soportes documentales pertinentes para constatar la concurrencia o no de los requisitos legalmente establecidos.

Deducción por I+D

La Audiencia Nacional, en sentencia de 19 de abril de 2012 entendió que, para valorar el sentido y la finalidad de los proyectos, para saber si cumplen los requisitos que dan derecho a deducir por investigación y desarrollo, los actuarios de la Agencia Tributaria deben contar con el auxilio técnico de peritos que aporten la información y los conocimientos necesarios.

Aplicación de la deducción medioambiental a inversiones procedentes de periodos prescritos

Si una entidad no aplicó esta deducción porque en el momento de presentar la declaración no disponía de la certificación de convalidación de la inversión, puede aplicar la deducción en el ejercicio en el que la obtenga, siempre que esté en plazo para aplicarla (que ahora es de 15 años), aunque el ejercicio en el que la inversión entró en funcionamiento esté prescrito, incluso cuando haya sido comprobado por la Administración y dicha comprobación sea firme, todo ello según DGT N° V2396-12.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

La DGT en consulta N° V0482-12 niega la posibilidad de deducir cuando una entidad, habiendo obtenido una plusvalía por transmisión de participaciones, reinvierte suscribiendo acciones emitidas por otra entidad del

grupo, aunque esa entidad tenga intención de acometer inversiones con el importe de la ampliación. La inversión ha de ser directa, con la excepción de aquellos casos en los que existan impedimentos para ello.

Tampoco es admisible entender que se ha reinvertido cuando una sociedad pasa a integrar en su balance los inmuebles que pertenecían a cuatro sociedades, de las que poseía el 100% del capital, mediante una fusión impropia, según Resolución del TEAC de 25 de junio de 2012.

En sentido contrario la Audiencia Nacional, en Sentencia de 24 de mayo de 2012, parece entender que al obligado tributario, en un caso de compensación de bases imponibles negativas originadas en un periodo prescrito, solo se le debe exigir conservar los soportes documentales o contables para que la Administración pueda constatar la existencia de dicha bases negativa, afirmando que, como proviene de ejercicio prescrito es firme y no cabe su modificación. En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en Sentencia de 5 de octubre de 2012.

Sin embargo en la Consulta N° V1171-12 sí se acepta la reinversión consistente en adquirir participaciones de una entidad, a un socio de la misma, que forma parte de una familia propietaria del 80% de la sociedad en la que se reinvierte y de la sociedad que realiza la inversión, al considerar que son entidades vinculadas pero que no forman grupo del artículo 42 del Código de Comercio.

Régimen especial de empresas de reducida dimensión

Una cooperativa de trabajo asociado especialmente protegida podrá acogerse a los incentivos fiscales de este régimen si cumple los requisitos para aplicarlo, aunque no puede aplicar el tipo previsto para las empresas de reducida dimensión, por tributar a un tipo diferente del general. Por lo tanto, según la consulta DGT N° V1046-12, sus resultados cooperativos se gravarán al 20% y los extracooperativos al 30%.

Régimen especial de reestructuración empresarial

En el caso de fusión por absorción por una sociedad, participada al 100% por una persona física, que absorbe a otra, participada en un 64% por la misma persona y en un 36% por otra sociedad, sin que la absorbente amplíe capital, es posible acoger la operación al régimen especial, siempre que exista motivo económico válido. Naturalmente, la entidad socio que sale de la absorbida y es compensada por ello tendrá una renta por la diferencia entre el valor de mercado de la participación en la absorbida y su valor contable, renta que no puede acogerse al régimen de diferimiento porque esa sociedad no participa en la operación de fusión.

En la consulta DGT N° V1940-12 además se entiende que en este caso concreto tampoco se aplicará el régimen especial por no existir motivo económico válido, dado que la operación permitirá compensar las bases negativas de la absorbente, cosa que no podría hacer si no se realiza la misma.

Imputación temporal de las bases imponibles de las UTE's

El TEAC, en Resolución de 29 de noviembre de 2012, acogiendo el criterio del Tribunal Supremo, concluye que los socios de las UTE's pueden imputar los resultados obtenidos a través de ellas en el ejercicio siguiente al cierre de cuentas de las mismas.

Presunción de existencia de rentas no declaradas cuando se contabilizan deudas inexistentes

Si se registraron en contabilidad deudas inexistentes se presume la existencia de rentas no declaradas, imputándose al período más antiguo entre los no prescritos. No obstante, el sujeto pasivo puede probar que provienen de un periodo ya prescrito, en cuyo caso no se podrá liquidar.

El TEAC en Resolución de 21 de marzo de 2013, con el mismo criterio que el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de octubre de 2012, considera que para probar que la deuda inexistente proviene de periodo prescrito sirve la contabilidad, haberla tenido contabilizada desde un período anterior prescrito.

Resumen de tipos impositivos vigentes en 2012

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

Resumen de deducciones vigentes en 2012

<i>Concepto de deducción</i>	<i>2012</i>
Bienes del Patrimonio Histórico Español	4%
Edición de libros	2%
Investigación y desarrollo (I+D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I+D)	17%
Innovación tecnológica (i)	8-12%
Producción cinematográfica	18%
Coproducción financiera	5%
Protección del medio ambiente	8%
Utilización de nuevas tecnologías para los empleados	1-2%
Reinversión de beneficios extraordinarios	12%
Creación empleo minusválidos	6.000 €
Creación de empleo contrato apoyo a emprendedores	3.000 €- 50% de la prestación por desempleo

5. Gestión del Impuesto

5.1. Novedades

El modelo de declaración no presenta novedades significativas, y mantiene el formato de años anteriores. Con carácter previo a la presentación, las entidades que opten por actualizar balances deberán autoliquidar el Gravamen único de revalorización y dar la información exigida a través del modelo 208.

Esos sujetos pasivos que hayan actualizado deberán presentar en todo caso por Internet la autoliquidación.

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.
 - Entidades que hayan tributado por el Gravamen único sobre revalorización de activos.
- ✓ Modelo 220: únicamente por medios telemáticos.
- ✓ Las declaraciones que deban presentar 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.

- Los sujetos pasivos que tengan derecho a la deducción del fondo de comercio financiero deberán presentar:
 - La identificación y porcentaje de participación en la entidad participada.
 - Descripción de las actividades de la entidad participada.
 - Valor y fecha de adquisición de las participaciones y el valor del patrimonio neto contable.
 - Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, así como de imputación a los bienes y derechos de la entidad participada, de la diferencia entre el precio de adquisición de sus participaciones y el patrimonio neto contable imputable a las mismas en la fecha de su adquisición.
 - El importe de la inversión realizada.
 - En determinados supuestos de aplicación del régimen especial de reestructuración empresarial deberán presentar:
 - La identificación de la entidad transmitente y el porcentaje de participación ostentado en ella.
 - El valor y fecha de adquisición así como el valor del patrimonio neto contable.
 - La Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, así como de imputación a los bienes y derechos de la entidad participada, de la diferencia entre el precio de adquisición de sus participaciones y el patrimonio neto contable imputable a las mismas en la fecha de su adquisición.
 - El importe de la inversión realizada.
 - 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 la 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 2013, ambos inclusive.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2013 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 2011.
- 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 2013 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 2011.

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

<i>Modelos</i>	<i>Puede utilizar</i>	<i>Forma de presentación</i>	<i>Lugar</i>	<i>Plazos</i>
200	<p>Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con EP¹ y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español</p> <p>Los grupos fiscales: todas las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera del mismo</p>	<p>Vía telemática: Grandes Contribuyentes, S.A y S.L</p> <p>Formato papel de la sede electrónica AEAT: Los sujetos pasivos no obligados a presentar telemáticamente</p>	<p>Impreso: en entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria² o personalmente en la AEAT o por correo certificado³</p>	<p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2013 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2011</p> <p>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</p>
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 2013, 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 para 2013

Actualización de balances (Ley 16/2012)

Se da una nueva posibilidad de corregir el valor de los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias del efecto de la inflación; la última había sido en 1996. No obstante, hay que advertir que solo son actualizables los elementos que no se encuentren amortizados fiscalmente en su totalidad.

La actualización, si se opta por realizarla, operará sobre los elementos que figuran en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2012, cosa que se produjo el 28 de diciembre pasado. Por ello, las entidades cuyo ejercicio coincida con el año natural actualizarán sobre los elementos del balance cerrado a 31 de diciembre de 2012.

La norma explícita la posibilidad de actualizar bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero y, aunque no concreta nada al respecto, se ha interpretado que sí se puede actualizar el inmovilizado material en curso.

La opción para actualizar se realiza en bloque (para todos los elementos susceptibles de actualización o para ninguno), con la excepción de los inmuebles, respecto de los que se opta individualmente.

Por consiguiente, es posible actualizar solo un inmueble, dos o todos los que forman parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias de las empresas e, independientemente de lo anterior, actualizar todos o ninguno del resto de los elementos del inmovilizado material.

La actualización habrá de realizarse entre la fecha de cierre del balance y el día que termina el plazo para su aprobación. Por lo tanto, para entidades con ejercicio coincidente con el año natural, la actualización se realizará entre el 31 de diciembre de 2012 y el 30 de junio de 2013 si bien, aprobada la actualización, tendrá efectos desde el 1 de enero de 2012.

El procedimiento de actualización nos recuerda al de calcular la corrección monetaria cuando se transmiten inmuebles, del artículo 15.9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Se aplican los coeficientes de cada año al valor de adquisición y a las amortizaciones contables fiscalmente deducibles; a la diferencia se le resta el neto contable del elemento y ese importe se multiplica, en su caso, por el coeficiente de financiación.

Dicho coeficiente, como el resto de cálculos, se halla para cada elemento, siendo el cociente entre el Patrimonio Neto de la entidad y el Patrimonio Neto más el Pasivo Total, menos Derechos de crédito y menos Tesorería. En caso de que el resultado arroje un coeficiente superior a 0,4, no se aplica ninguno.

Las magnitudes que se utilizan para el cálculo son las relativas al período de tenencia del elemento o las de los 5 ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, a opción del sujeto pasivo.

Una vez aplicado o no el coeficiente, habremos obtenido el importe de la actualización que adicionaremos al valor de adquisición del elemento siempre que no supere el valor de mercado del mismo, importe que actúa como límite máximo a la actualización.

Si decidimos actualizar, en el plazo de presentación de la declaración de ejercicios iniciados en 2012 deberemos ingresar el gravamen único de actualización del 5% de las cantidades actualizadas, ingresándolo con otra declaración, modelo 208.

La actualización tiene como contrapartida contable una cuenta de Reserva de actualización con disponibilidad limitada. A partir de 2013 los importes actualizados podrán amortizarse contablemente como una mejora, pero ese incremento de gasto contable no será deducible fiscalmente en ejercicios iniciados en 2013 y 2014.

A partir de 2015 el importe actualizado se amortizará fiscalmente en el resto de vida útil de los elementos.

Por último, debemos de tener en cuenta que la opción de actualizar nos ocasionará la obligación de realizar determinadas menciones en la Memoria de las Cuentas Anuales durante los ejercicios en los que tengamos los elementos actualizados formando parte del activo de la entidad.

Amortizaciones (Ley 16/2012)

Con carácter transitorio, en 2013 y 2014, las entidades que no cumplan el requisito de tener un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros, ven limitada su deducción fiscal del gasto contable por amortizaciones al 70% de dicho gasto contable fiscalmente deducible.

Esta limitación se aplica a las amortizaciones del inmovilizado material, del intangible de vida útil indefinida y a las de las inversiones inmobiliarias.

Conviene precisar que siempre se va a producir una diferencia temporaria positiva ya que el 70% de gasto contable deducible gira sobre la amortización contable deducible. Por ejemplo, si una máquina tiene un porcentaje mínimo de amortización del 5% y uno máximo del 10%, si se contabiliza el máximo, el 10%, la deducción fiscal será del 7%, y si se contabiliza el 7%, la deducción máxima será del 4,9%.

Por otra parte, si una entidad adquirió un elemento en un ejercicio en el que era empresa de reducida dimensión, podrá acelerar la amortización multiplicando el coeficiente de amortización de tablas por 2. En el ejemplo precedente, en el año de adquisición del elemento podría haberse deducido un 20%. Si en 2013 y 2014 ya no es empresa de reducida dimensión, la máxima amortización contable fiscalmente deducible será del 14%.

Asimismo se aplicará la limitación del gasto deducible cuando un bien se está adquiriendo en régimen de arrendamiento financiero si la empresa no es de reducida dimensión.

A partir del primer periodo impositivo que se inicie en 2015 se puede recuperar el gasto contable no deducido fiscalmente. Dicha recuperación se llevará a cabo, a opción del sujeto pasivo, deduciendo lo perdido en 2013 y 2014 durante la vida útil que resta al elemento patrimonial o en el plazo de 10 años. Naturalmente, en esos ejercicios revertirá la diferencia temporaria positiva en ajustes negativos.

Esta limitación de la amortización deducible no se aplica a los elementos respecto a los que se haya aprobado un plan especial de amortización.

Indemnizaciones por extinción de la relación laboral o mercantil (Ley 16/2012)

Como complemento a la nueva limitación a la reducción por irregularidad en el IRPF de las indemnizaciones por extinción de la relación laboral o mercantil, en el Impuesto sobre Sociedades se impide la deducción de la parte de indemnización que exceda de 1.000.000 de euros y no esté exenta.

El nuevo supuesto de gasto no deducible se aplica a las indemnizaciones por extinción de una relación laboral común, especial o de una relación mercantil, como es la de los administradores o miembros de Consejos de Administración y da igual que se perciba en un ejercicio o en varios.

La medida no afecta a gastos que deriven de relaciones laborales o mercantiles extinguidas antes de 1 de enero de 2013.

Régimen de amortización fiscal anticipada de determinados activos adquiridos mediante arrendamiento financiero (Ley 16/2012)

Hasta ahora, se había permitido amortizar fiscalmente elementos del inmovilizado material adquiridos en leasing, antes de su puesta en funcionamiento, previa autorización administrativa. Se podía aplicar este beneficio fiscal respecto de activos cuyos períodos de contratación o construcción fueron peculiares y cuya utilización económica fuese singular.

Este sistema de amortización especial, aplicado a la construcción naval sobre todo, hizo que la Comisión Europea entendiese que podría constituir ayudas de estado.

Ante las dudas se modificó el artículo 115.11, de tal manera que la amortización anticipada se aplique solo para elementos del inmovilizado material en los que las cuotas de arrendamiento financiero se satisfagan en su mayor parte antes de que termine la construcción del activo, el período mínimo de construcción sea de 12 meses y los activos tengan unos requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se correspondan con la producción en serie.

Plusvalías que se pongan de manifiesto por disolución de vehículos no residentes cuando se ha regularizado, como titular real, por la Declaración Tributaria Especial (Real Decreto-ley 12/2012).

En el caso de que una entidad haya afluído un bien o derecho adquirido con rentas no declaradas, a través de la Declaración Tributaria Especial, cuyo modelo se pudo presentar hasta el 30 de noviembre del año pasado, si lo hizo como titular real dicho bien o derecho debe pasar a ser de su titularidad jurídica antes del 31 de diciembre de 2013.

Pues bien, la norma permite que dicha adquisición jurídica por el titular real determine que la entidad que era titular real y pasa a ser titular jurídico se subrogue en la posición, en cuanto a valores y fechas, del titular jurídico anterior y que no se integren en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de dicha adquisición.

Deducciones introducidas por la reforma laboral (Ley 3/2012)

Se trata de dos deducciones: una de 3.000 euros para el primer contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores realizado a un menor de 30 años; y otra deducción, independiente de la anterior, para empresas con plantilla inferior a 50 trabajadores, del 50% del menor de los siguientes importes: el de la prestación por desempleo que tuviera pendiente de percibir el trabajador en el momento de su contratación o el importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida. Esta deducción se aplica sobre los contratos por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, 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 en, al menos, una unidad respecto a los 12 meses anteriores.

Estas deducciones se aplicarán, por vez primera, en ejercicios iniciados en 2013, ya que no pueden practicarse hasta que no transcurra el periodo de prueba de un año exigido por este contrato.

La relación laboral con esos trabajadores que dan derecho a la deducción se ha de mantener por lo menos 3 años desde la fecha de inicio.

Deducción por inversiones cinematográficas (Ley 17/2012)

Se vuelve a prorrogar, por la Ley de Presupuestos Generales para 2013, dicha deducción hasta ejercicios iniciados en 2014.

Deducción por gastos e inversiones para habitar a los empleados en el uso de las TIC's (Ley 16/2012)

Se prorroga para ejercicios iniciados en 2013.

Tipo reducido de gravamen por mantenimiento o creación de empleo (Ley 16/2012)

Se vuelve a prorrogar a ejercicios iniciados en 2013 este tipo del 20%, aplicable sobre los 300.000 primeros euros de base imponible que pueden aplicar las micropymes que, al menos, mantengan la plantilla en 2013 con respecto a la de 2008.

Tipo reducido para entidades de una nueva creación (Real Decreto-Ley 4/2013)

Las entidades de nueva creación (constituidas a partir de 1 de enero de 2013), que realicen actividades económicas, tributarán al 15% por los 300.000 primeros euros de base imponible, y al 20% por el resto,

salvo que deban tributar a un tipo diferente del general. Esta escala no tiene incidencia en el cálculo de los pagos fraccionados calculados por el sistema de base.

Se aplicarán estos tipos especiales en el primer periodo impositivo en el que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

Como medida cautelar, no se entenderá iniciada una actividad económica si previamente se hubiera realizado por personas vinculadas a la entidad y se hubiera transmitido por cualquier título a la misma, o cuando hubiera sido ejercida el año anterior a la constitución de la entidad por una persona física con participación directa o indirecta superior al 50% en la entidad. Tampoco podrán aplicar el incentivo las entidades que formen parte de un grupo mercantil.

Régimen especial de arrendamiento de viviendas (Ley 16/2012)

Se flexibilizan los requisitos de aplicación de este régimen por el que los sujetos pasivos bonifican las rentas procedentes del alquiler de vivienda en un 85%.

Las modificaciones son las siguientes: se reduce de 10 a 8 el mínimo de viviendas arrendadas por la entidad; se suprime el límite máximo de 135 metros cuadrados de cada vivienda; se reduce de 7 a 3 años el periodo mínimo en el que las viviendas han de estar alquiladas u ofrecidas en arrendamiento; y, por último, el requisito de que al menos el 55% de las rentas obtenidas por la entidad deben provenir del arrendamiento de viviendas, se puede sustituir por que al menos el 55% del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas con derecho a la aplicación de la bonificación del 85%.

Régimen especial de SOCIMI's (Ley 16/2012)

Se modifica el régimen de las Sociedades de Inversión Inmobiliaria que antes tributaban al 19% y que exoneraba de gravamen a los socios, pasando, en general, a tributar al 0% y haciendo que los socios tributen por los dividendos.

Al mismo tiempo se flexibilizan los requisitos para aplicar el régimen, permitiendo que las entidades en las que participe una SOCIMI con el mismo régimen que éstas puedan promover inmuebles; se recorta de 7 a 3 años el plazo en el que tienen que estar arrendados los inmuebles promovidos por la entidad; se permite que las acciones se negocien también en un sistema multilateral, aunque deben ser nominativas en ese caso; se rebaja de 15 a 5 millones de euros el capital mínimo; se eliminan los límites a la financiación ajena; y la obligación de repartir dividendos que no provienen de participadas o de la transmisión de inmuebles se rebaja del 90 al 80%.