Manual Legal Sociedades

Manual Legal Sociedades 1
CAMBIOS LEGALES SOCIEDADES 5
1. CAMBIOS LEGALES 5
2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 9
2.1.- Conceptos generales 9
2.1.1.- ¿Qué es el Impuesto sobre Sociedades 9
2.1.2.- Ámbito de la aplicación 9
2.1.3.- Hecho imponible 10
2.1.4.- ¿Quiénes están obligados a presentar la declaración del impuesto sobre sociedades? 10
2.1.5.- Sujeto pasivo 11
2.1.6.- Exenciones 12
2.1.7.- Período impositivo y devengo del impuesto 12
2.1.8.- ¿Cuáles son los plazos para presentar la declaración? 12
2.1.9.- Esquema de liquidación 13
2.2.- Base imponible (I). Amortizaciones 13
2.2.1.- Base imponible 13
2.2.2.- Amortizaciones 14
2.3.- Base imponible (II). Provisiones y gastos no deducibles 22
2.3.1.- Pérdidas por deterioro 22
2.3.2.- Provisiones 23
2.3.3.- Gastos no deducibles 26
2.4.- Operaciones vinculadas. Valor normal de mercado. Corrección de la inflación 27
2.4.1.- Operaciones vinculadas 27
2.4.2.- Cómputo por valor normal de mercado 28
2.4.3.- Corrección de la inflación en la transmisión de elementos patrimoniales: corrección monetaria de las rentas positivas procedentes de la transmisión de inmuebles. 29
2.5.- Imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de bases imponibles negativas 32
2.5.1.- Imputación temporal de ingresos y gastos 32
2.5.2.- Compensación de bases imponibles negativas 34
2.6.- Tipos de gravamen 35
2.6.1.- Tipo general 35
2.6.2.- Tipos de gravámenes especiales 35
2.7.- Deducciones por doble imposición. Bonificaciones 37
2.7.1.- Deducciones por doble imposición 37
2.7.2.- Bonificaciones 41
2.8.- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades 41
2.8.1.- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica 41
2.8.2.- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación 43

2.8.3.- Deducción por actividades de exportación 44
2.8.4.- Deducción por actuaciones para la protección y difusión del patrimonio histórico 45
2.8.5.- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales 45
2.8.6.- Deducción por inversiones en la edición de libros 45
2.8.7.- Deducción por inversiones para la protección del medio ambiente 46
2.8.8.- Deducción por inversiones en sistemas de localización vía satélite 46
2.8.9.- Deducción por inversiones para la movilidad de discapacitados 47
2.8.10.- Deducción por gastos de guardería 47
2.8.11.- Deducción por gastos de formación profesional 47
2.8.12.- Deducción por creación de empleo para trabajadores discapacitados 48
2.8.13.- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios 48
2.8.14.- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad 49
2.8.15.- Normas comunes a todas las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades 50
2.9.- Retenciones e ingresos a cuenta. Los pagos fraccionados. Las obligaciones formales 50
2.9.1.- Retenciones e ingresos a cuenta 51
2.9.2.- Los pagos fraccionados 51
2.9.3.- Las obligaciones formales 52
2.10.- Régimen de incentivos a las empresas de reducida dimensión 52
2.10.1.- Ámbito de aplicación 52
2.10.2.- Amortizaciones 53
2.10.3.- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores 57
2.10.4.- El tipo de gravamen 58
3. PREGUNTAS MÁS FRECUENTES 59
3.1.- ¿Qué modelos de declaración existen para el 2008? 59
3.2.- ¿Cómo se presenta la declaración del modelo 200? 60
3.2.1.- Confección de la declaración 60
3.3.- Forma de presentación de la declaración confeccionada. 60
3.4.- ¿Cómo se presenta la declaración del impuesto modelo 220? 61
3.5.- ¿Cómo se presenta la declaración en los supuestos en los que la misma se deba presentar conjuntamente al Estado y a la Administración Foral? 61
3.6.- ¿Qué documentación debe presentar la entidad junto a la declaración? ¿Cómo se presenta dicha documentación? 62
3.7.- ¿Existe posibilidad de domiciliar el pago del impuesto? ¿En qué consiste la domiciliación? 63
3.8.- ¿Cuáles son las condiciones para la presentación telemática de la declaración? 63
3.9.- ¿Cuál es el procedimiento de presentación telemática de una declaración a ingresar? 64

3.10.- ¿Cuál es el procedimiento de presentación telemática de una declaración sin ingreso? ... 64

3.11.- ¿Se puede presentar telemáticamente una declaración a ingresar con solicitud de aplazamiento o compensación o simple reconocimiento de deuda? ... 65

3.12.- ¿Qué es una declaración complementaria? ¿Cuál es el plazo de presentación? ¿Puedo presentar declaraciones sustitutivas? ... 65

4. ESTRUCTURA DEL MODELO 200 ... 66

4.1.- ¿Cuál es la estructura general del modelo 200? ... 66

4.2.- ¿Cómo afecta el NPGC a la declaración del Impuesto sobre Sociedades? ... 67

4.3.- ¿Qué modelos de cuentas anuales se han integrado en el modelo 200? ... 67

4.4.- ¿Cómo se integran los modelos de cuentas anuales en el modelo 200? ... 67

4.5.- ¿Con qué signo deben consignarse las partidas negativas en los estados contables? ... 68

4.6.- ¿Son iguales los modelos de cuentas anuales utilizados para su presentación en el Registro Mercantil y los que contiene el modelo 200? ... 68

5. CUESTIONES ESPECÍFICAS DE CUMPLIMENTACIÓN DEL NUEVO MODELO 200 ... 70

5.1.- ¿Qué novedades hay en el apartado “Participaciones de la declarante en otras entidades” (página 2)? ... 70

5.2.- ¿Sobre qué estados contables se pide información (Págs. 3 a 11)? ... 70

5.3.- ¿Qué novedades hay en la cuenta de pérdidas y ganancias (Págs. 7-8)? ... 71

5.4.- ¿Qué es el estado de cambios en el patrimonio neto (Págs. 9 a 11)? ... 71

5.5.- ¿Qué importes se trasladan a la casilla de Resultado de la Cuenta de Pérdias y Ganancias (casilla 500 de la Pág. 12)? ... 71

5.6.- ¿Qué son las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (Págs. 12 y 13)? ... 72

5.7.- ¿Qué novedades hay en el apartado “Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias” (páginas 12 y 13)? ... 72

5.8.- ¿Qué novedades hay en el apartado “Deducciones por doble imposición” (páginas 14 y 15)? ... 73

5.9.- ¿Qué novedades hay en el apartado “Detalle de la compensación de bases imponibles negativas” (página 15)? ... 73

5.10.- ¿Qué novedades hay en el apartado “Deducciones para incentivar determinadas actividades” (página 17)? ... 73

5.11.- ¿Qué novedades hay en el apartado “Aplicación de resultados” (página 18)? ... 74

5.12.- ¿Cómo se cumplimenta el apartado “Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)” de la página 18 del modelo 200? ... 74

5.13.- ¿Cómo se cumplimenta el apartado “Información adicional sobre los ajustes derivados de la primera aplicación (D.T. 26ª, 28ª y 29ª L.I.S.)” de la página 18 del modelo 200? ... 75

5.14.- ¿Qué operaciones se deben declarar y detallar en el apartado de la declaración correspondiente a Operaciones con personas o Entidades vinculadas (Pág. 19)? ... 75

5.15.- ¿Qué información debe ser objeto de detalle en el apartado de operaciones con entidades o personas vinculadas? ... 75

ESQUEMA GENERAL DE LIQUIDACIÓN DEL ISO EN ESTIMACIÓN DIRECTA ... 77

CAMBIOS LEGALES SOCIEDADES

1. CAMBIOS LEGALES

Diferencias más significativas del modelo 200 del ejercicio 2008.

• Modelo único, eliminación del modelo 201 (además del 225) y se duplica el número de páginas del 200, esto afecta a:

- Caracteres
- Balances y Cuenta de pérdidas y Ganancias: incluyendo en los balances la diferencia para cada tipo de cuentas anuales presentado por la empresa. (N, normal, A, abreviado, P, PYMES)
- Aplicación del resultado, incluye líneas especificas de:

- Cooperativas, Entidades Financieras y Aseguradoras
- Estado de Cambios de Patrimonio Neto (Nuevo)
- Ajustes de primera aplicación del PGC07 (DT 26, 27, 28 y 29 de la LIS).

• Amplía de forma sustancial la información requerida para:

- Empresas participadas (B.1, hoja 2)
- Operaciones con partes vinculadas (hoja 19, Nueva)

• La hoja correspondiente a Agrupaciones y UTES cambia de lugar, antes era la 3, ahora es la 21, situándose delante de la Transparencia Fiscal Internacional.

• De forma separada aparecen los estados contables, (Balances, cuenta de pérdidas y ganancias y ECPN) de:

- Entidades financieras
- Entidades Aseguradoras
- Instituciones de Inversión Colectiva (Nuevo en este ejercicio).

• No incluye la carta de pago.

Para hacer frente a la crisis, se adoptan diversas medidas en materia tributaria, la financiera y la concursal.

En materia tributaria destacamos:

• Impuesto sobre sociedades: se suprime el límite temporal de la deducibilidad de determinadas inversiones en I+D+I.

NOVEDADES TRIBUTARIAS 2009 EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Ley 2/2008, PGE 2009 (BOE de 24 de diciembre de 2008)

1. **Coeficientes de corrección monetaria (art. 70)**. Se actualizan los coeficientes de corrección monetaria aplicables en la transmisión de inmovilizado material constituido por inmuebles.
2. **Pagos fraccionados (art. 71)**. Se regulan los pagos fraccionados en la misma forma que lo hacen las LPGE de ejercicios anteriores (modalidad general 18% y modalidad opcional 5/7 del tipo redondeado por defecto).

Ley 4/2008, supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y devolución mensual en el IVA (BOE de 25 de diciembre de 2008):

1. **Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC**. Se añaden al Texto Refundido de la Ley del IS, con efectos desde 1 de enero de 2008, las disposiciones transitorias vigésimo sexta a vigésimo octava, con el fin de regular el régimen fiscal de los ajustes contables para la primera aplicación del PGC:

   - La regla general será que los cargos y abonos a cuentas de reservas que se generen con ocasión de los ajustes de primera aplicación tengan plenos efectos fiscales, es decir, deberán tenerse en consideración para la determinación de la base imponible del ejercicio 2008, en la medida que tengan la consideración de ingresos y gastos de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 del Código de Comercio y la norma fiscal, pudiendo integrarse en tres períodos por partes iguales.

     No obstante, al objeto de conseguir la máxima neutralidad en los efectos fiscales de la reforma contable, se regula que los cargos y abonos a reservas no tendrán consecuencias fiscales cuando respondan a ingresos y gastos, siempre que estos últimos no hubiesen tenido la consideración de provisiones cuando se dotaron, que se devengaron y contabilizaron en ejercicios anteriores a 2008 según la aplicación de los anteriores criterios contables y, además, se integraron en la base imponible del IS correspondientes a dichos ejercicios**.**

2. **Cálculo de las correcciones de valor de participaciones en el capital de otras entidades**. Se añade la disposición transitoria vigésimo novena que permite, para el ejercicio 2008, deducir, sin necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, las provisiones en entidades del grupo, siempre que hubieran podido ser dotadas con la antigua normativa contable.

3. **No vulneración del principio "libre circulación de capitales"**. Con efectos desde el 1 de enero de 2008, se modifican los artículos 12.3 (deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de participaciones en el capital de entidades), 21.1 (exención para evitar la doble imposición de dividendos internacional) y 107.15 (transparencia fiscal internacional) del Texto Refundido de la Ley del IS, para evitar posibles vulneraciones del Derecho comunitario en materia de discriminación y de restricción de la libertad de movimiento de capitales, generalizando la aplicación de determinadas medidas a todos los Estados miembros de la Unión Europea, a condición de que el sujeto pasivo acredite que la constitución de la entidad en este ámbito responde a motivos económicos válidos y, además, realiza actividades empresariales.

4. **Deducciones por Actividades de Investigación y Desarrollo e Innovación Tecnológica**.

   - La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008 concluye que la deducción de actividades de investigación y

desarrollo e innovación tecnológica regulada en el Texto Refundido de la Ley del IS es contraria al ordenamiento comunitario al ser menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los efectuados en España. Por ello, se eliminan las restricciones existentes para que la deducción se aplique de igual manera a las actividades que se efectúen en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

- Se suprime, tanto en investigación y desarrollo como en innovación tecnológica, la deducción aplicable a proyectos contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación tecnológica.

- Se amplía el concepto de innovación a muestrarios textiles de calzado, de juguetes y de madera.

5. **Provisiones**. Con efectos desde el 1 de enero de 2008:

   - Se modifica el artículo 13.1 del Texto Refundido de la Ley del IS, para aclarar que no son deducibles los gastos relativos a retribuciones a **largo plazo** del personal.
   - Se modifica el artículo 13.4 del Texto Refundido de la Ley del IS, para aclarar que es deducible la reserva de estabilización de las compañías de seguros aunque no se integren en la cuenta de pérdidas y ganancias.

6. **Corrección por depreciación monetaria**. Con efectos desde el 1 de enero de 2008, se modifica el artículo 15.9 del Texto Refundido de la Ley del IS, para aclarar que se aplica el **activo fijo** que tenga la naturaleza de inmuebles.

7. **Deducciones por doble imposición**. Se modifican los artículos 30.4 (deducción doble imposición interna) y 32.5 (deducción doble imposición internacional de dividendos) del Texto Refundido de la Ley del IS, para matizar que en caso de que el dividendo no determine un ingreso procede la deducción cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente se ha integrado en la base imponible de personas que fueron anteriores propietarias de las participaciones.

8. **Libertad de amortización con mantenimiento de empleo**. Se añade la disposición adicional undécima que regula un caso de libertad de amortización asociado al mantenimiento de empleo. Según esta norma, se podrá amortizar libremente el inmovilizado material nuevo y las inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período en que entren en funcionamiento, la plantilla media total se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores.

   La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Real Decreto 1793/2008, de modificación del Reglamento del IS:
Las modificaciones que este real decreto introduce en el Reglamento del IS pueden concretarse en los siguientes puntos:

- Con efectos desde 1 de Enero de 2008, se modifican los artículos 1, 2 y 5 en materia de amortizaciones al objeto de su adaptación al nuevo marco contable establecido en el Plan General de Contabilidad, destacando que, aunque los inmovilizados intangibles con vida útil definida deberán amortizarse de acuerdo con el apartado 4 del artículo 11

de la Ley del Impuesto, cuando la vida útil sea inferior a 10 años, el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración.

- Con efectos desde 1 de Enero de 2008, se da nueva redacción al Capítulo III del Título I como consecuencia de las modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del IS introducidas por la Ley 16/2007, en concreto:

    1. Se suprime la regulación de los planes de reparaciones extraordinarias y de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, dado que se asume el criterio contable de imputación de tales gastos. No obstante, se desarrollan los planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales al objeto de su deducción en la base imponible del IS.

    2. En cuanto al régimen especial de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, se desarrollan los planes especiales de inversiones y gastos de estas comunidades para el caso en que no pueda aplicarse el beneficio obtenido dentro del plazo general de cuatro años.

- En desarrollo del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del IS (operaciones vinculadas), se da nueva redacción a los Capítulos V y VI del Título del Reglamento del IS.

- Con efectos desde 1 de Enero de 2007, en el Título II del Reglamento del IS se modifica el artículo 39, que, en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regula los planes especiales de reinversión, para adaptarlo a las modificaciones que la Ley 35/2006, introdujo en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del IS, en particular, para el caso en que la entrada en funcionamiento de los elementos objeto de reinversión no pueda realizarse dentro del plazo de los tres años que, con carácter general, establece dicho artículo 42.

- Con efectos desde 1 de Enero de 2006, se modifica el Capítulo II del Título III del Reglamento del IS, dedicado al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Las modificaciones introducidas responden a la necesidad de adaptar el texto reglamentario a las modificaciones que en la regulación de dicho régimen especial por la Ley del Impuesto, introdujo la Ley 25/2006, por la que se modifica el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y se aprueban medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera.

- Con efectos desde 6 de Julio de 2007, se modifica el Título IV del Reglamento del IS al objeto de desarrollar el régimen especial de los partidos políticos establecido por la Ley Orgánica 8/2007, sobre financiación de los partidos políticos, en lo que se refiere tanto al procedimiento de reconocimiento de la exención por las explotaciones económicas propias que realicen, como de acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas percibidas por los partidos políticos.

- Con efectos desde 31 de Marzo de 2006, se modifica el Título VI del Reglamento del IS, dedicado a la aplicación del régimen de las entidades navieras en función del

tonelaje, con objeto de adaptarlo a las modificaciones de dicho régimen introducidas en la Ley del Impuesto por la Ley 4/2006, de 29 de Marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas del Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias. En particular, se regula la aplicación de este régimen fiscal especial para las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques.

2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

2.1.- Conceptos generales

2.1.1.- ¿Qué es el Impuesto sobre Sociedades

La Constitución española de 27 de diciembre de 1978 establece en su artículo 31: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica…".

Si quien manifiesta su capacidad económica obteniendo renta es una persona jurídica (sociedad, asociación, fundación, etcétera), la obligación constitucional de contribuir se lleva a cabo por medio del impuesto sobre sociedades (IS). El IS viene regulado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), y en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba su Reglamento (en adelante RIS).

El IS constituye un complemento del IRPF en el marco de un sistema tributario sobre la renta, al constituir una retención en la fuente respecto de las rentas del capital obtenidas por las personas físicas a través de su participación en entidades jurídicas.

El artículo 1 del TRLIS define el IS como un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Las notas que determinan la naturaleza de este impuesto son:

a. Tributo de carácter directo. Grava una manifestación directa de la capacidad impositiva del sujeto pasivo, la obtención de renta.
b. Tributo personal. El hecho imponible se define por referencia a una persona determinada que es la persona jurídica receptora de la renta.
c. Tributo que grava la renta total del sujeto pasivo.
d. Tributo que grava la renta de sociedades y demás entidades jurídicas así como la de cualquier entidad jurídica calificada como sujeto pasivo por las leyes.
e. Tributo de devengo periódico, es decir, el devengo se produce en el momento fijado por el legislador.

2.1.2.- Ámbito de la aplicación

El artículo 2 del TRLIS determina que el impuesto se exigirá en todo el territorio español.

No obstante, la exigencia no es uniforme en todo el territorio nacional, ya que nos encontramos con regímenes especiales por razón del territorio. Éstos son: el concierto económico con el País Vasco, el convenio con Navarra y los convenios con Canarias, Ceuta y Melilla.

2.1.3.- Hecho imponible

Definición

El TRLIS, en su artículo 4.1, establece que constituirá hecho imponible en el impuesto sobre sociedades la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

Delimitación negativa del hecho imponible. Supuestos que no constituyen renta

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades establece una serie de supuestos que no constituyen renta, entre otros destacar:

a. Las reducciones de capital, cuya finalidad no sea la de devolver aportaciones, no determinan rentas a integrar en la base imponible del socio.
b. La entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, en tanto que tales entregas tengan por objeto el pago de deudas tributarias.

Presunción de onerosidad

El artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades establece que las cesiones de bienes y derechos se presumirán retribuidos por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario.

2.1.4.- ¿Quiénes están obligados a presentar la declaración del impuesto sobre sociedades?

Están obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades **todos los sujetos pasivos del mismo, con independencia de que hayan desarrollado o no actividades durante el período impositivo y de que se hayan obtenido o no rentas sujetas al impuesto.**

Por consiguiente, circunstancias tales como que la entidad permanezca inactiva o que, teniendo actividad, no se hayan generado como consecuencia de la misma rentas sometidas a tributación, no eximen al sujeto pasivo de la obligación de presentar la preceptiva declaración.
Como **únicas excepciones a la obligación general de declarar**, la normativa vigente contempla las siguientes:

* **Las entidades declaradas totalmente exentas** por el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o que les sea aplicable el régimen de este artículo.

* **Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común respecto de aquellos períodos impositivos en que no tengan ingresos sometidos al Impuesto sobre Sociedades**, ni incurran en gasto alguno, ni realicen las inversiones que dan derecho a la reducción en la base imponible específicamente aplicable a estos sujetos pasivos.

* **Las entidades parcialmente exentas a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley del**

Impuesto sobre Sociedades que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus ingresos totales no superen 100.000 euros anuales.
b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas sometidas a retención no superen 2.000 euros anuales.
c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

* **Los partidos políticos, en relación a las rentas exentas**.

2.1.5.- Sujeto pasivo

Serán sujetos pasivos del IS "las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles". La personalidad jurídica es, por tanto, la circunstancia que atribuye la condición de sujeto pasivo en el IS. Si bien, existen una serie de supuestos carentes de personalidad jurídica propia, así como sujetos pasivos con personalidad jurídica que constituyen reglas especiales a la regla general mencionada, ya que los primeros, aun teniendo personalidad jurídica, no son sujetos pasivos del IS, y los segundos, sin tenerla, sí lo son.

Entre los primeros tenemos a las sociedades civiles, las cuales tributan por el régimen de atribución de rentas, salvo las sociedades agrarias de transformación, que siendo sociedades civiles tributan por el IS.

Entre los segundos nos encontramos, entre otros, los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas (UTE), los fondos de capital riesgo, de pensiones, de regulación del mercado hipotecario o los de titulación hipotecaria. Además, el artículo 65.1 del TRLIS considera sujeto pasivo del IS al grupo fiscal.

EJEMPLO

1. ¿Es sujeto pasivo del IS una sociedad en formación?

La sociedad en formación es una sociedad mercantil que se encuentra en el lapso temporal previo a su inscripción en el Registro Mercantil. No es sujeto pasivo del IS al carecer de personalidad jurídica.

2. ¿Es sujeto pasivo del IS una comunidad de bienes sobre un solar?

Las comunidades de bienes, de acuerdo con la legislación civil, carecen de personalidad jurídica distinta de sus comuneros. No están por tanto sujetas al IS, tributando en régimen de atribución de rentas.

3. ¿Es sujeto pasivo del IS Renfe?

Es una entidad sujeta y no exenta al IS. Su naturaleza jurídica es la de entidad pública empresarial y no un organismo autónomo del Estado.

4. ¿Es sujeto pasivo del IS la Administración del Estado?

La Administración del Estado es sujeto pasivo del IS, si bien, goza de exención plena, no teniendo obligación de declarar.

Las rentas obtenidas por entidades residentes en España tributarán por el IS, mientras que las rentas que obtengan las entidades no residentes no tributarán por el IS, sino por el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR). La residencia será lo que determine qué entidades tributan por un impuesto u otro. El artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del IS considera que son residentes en España las sociedades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

a. Estar constituida conforme a las leyes españolas.
b. Tener el domicilio social en territorio español.
c. Tener la sede de dirección efectiva en territorio español.

Se entiende que una entidad tiene la sede de su dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

2.1.6.- Exenciones

La exención consiste en un beneficio fiscal por el cual, aun cuando el sujeto pasivo realice el presupuesto de hecho calificado por el legislador como hecho imponible, no se generan los efectos de este último, es decir, una exención no impide que se realice el hecho imponible, sino que, realizado el mismo, no se produce el nacimiento de la obligación tributaria. En la normativa del impuesto sobre sociedades destacan dos tipos de exenciones:

a. **Objetivas:** para cierto hecho imponible no se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Destacan en este supuesto las exenciones para evitar la doble imposición, reguladas en los artículos 21 y 22 del TRLIS.
b. **Subjetivas:** para ciertos sujetos pasivos no se produce el nacimiento de la obligación tributaria, Entre ellos cabe destacar, el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales (artículo 9 del TRLIS).

2.1.7.- Período impositivo y devengo del impuesto

El artículo 10.1 del TRLIS señala que la base imponible “estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo”, un periodo impositivo que coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, sin poder exceder en ningún caso de 12 meses. El devengo del impuesto, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria, corresponde al último día del periodo impositivo (artículo 27 del TRLIS).

2.1.8.- ¿Cuáles son los plazos para presentar la declaración?

A diferencia de lo que sucede en otras figuras tributarias, la declaración del Impuesto sobre Sociedades no tiene un plazo de presentación único para todos los contribuyentes, sino que **cada sujeto pasivo tiene su propio plazo, en función de la fecha en que concluya su período impositivo.**

La presentación de la declaración deberá efectuarse dentro de los **25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo**. Por consiguiente, como regla general, cuando se trate de sujetos pasivos cuyo ejercicio económico

coincida con el año natural, el plazo de presentación de declaraciones queda fijado en los veinticinco primeros días naturales del mes de julio.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la Orden del Ministro de Economía y Hacienda que ha aprobado los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008 deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales a la fecha de entrada en vigor de la citada Orden, salvo que **opten por presentar la declaración utilizando los modelos y formas de presentación contenidos en la Orden EHA/1420/2008, de 22 de mayo**, que aprobó los modelos de declaración aplicables a los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007, en cuyo caso el plazo de presentación será el general expuesto en el segundo párrafo anterior de este apartado.

En las localidades en que el último día del plazo voluntario de presentación sea festivo o, si tal día cae en sábado, los sujetos pasivos podrán presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades hasta el primer día hábil siguiente a aquél. Por consiguiente, este año el último día de presentación de la declaración es el lunes 27 de julio de 2009.

2.1.9.- Esquema de liquidación

El esquema liquidatorio del impuesto sobre sociedades es el siguiente:

(=) (Resultado contable)	(-) Deducciones por doble imposición (artículos 30 a 32)
(+/-) Ajustes de carácter fiscal	
(+) Imputación de regímenes especiales (artículo 4.2)	(-) Bonificaciones (artículos 33 y 34)
(-) Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	(-) Otras deducciones (artículos 35 a 44)
(=) Base imponible (artículo 10)	(-) Pagos fraccionados (artículo 45)
(x) Tipo impositivo (artículo 28)	(-) Retenciones e ingresos a cuenta (artículo 46)
(=) Cuota íntegra (artículo 29)	
(=) (Cuota diferencial a ingresar o devolver)	

2.2.- Base imponible (I). Amortizaciones

2.2.1.- Base imponible

El artículo 10 del TRLIS establece que la base imponible "estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores".

La base imponible del IS se determinará, con carácter general, en régimen de estimación directa, previendo el apartado segundo del artículo 10 que pueda utilizarse el régimen de estimación objetiva en aquellos casos en que se determine, así como de forma subsidiaria el régimen de estimación indirecta conforme a lo dispuesto en la LGT.

El TRLIS en su artículo 10.3 establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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".

El nuevo PGC, regulado en el RD 1514/2007, es válido a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades en su calidad de norma reglamentaria del Código de Comercio en materia de contabilidad.

Una vez determinado el resultado contable, la base imponible se obtendrá corrigiéndolo con los ajustes establecidos en el propio TRLIS. Si el gasto contabilizado conforme al Plan General de Contabilidad y demás normas aplicables no resulta fiscalmente deducible, el sujeto pasivo deberá realizar un ajuste positivo, incrementando su base imponible en el importe del gasto que no sea deducible. Igualmente, cuando la ley del impuesto permita considerar, en ciertos casos, que el gasto fiscalmente deducible es mayor que el que se ha contabilizado, o que el ingreso imputable es menor que el registrado contablemente, el sujeto pasivo realizará un ajuste negativo reduciendo su base imponible en el importe correspondiente.

2.2.2.- Amortizaciones

Las reglas de valoración de las amortizaciones se encuentran recogidas en los artículos 11 del TRLIS y 1 al 5 del RIS. Según lo dispuesto en el primer apartado del citado artículo 11, serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Por tanto, el TRLIS está exigiendo como requisito de deducibilidad de las dotaciones a la amortización que la depreciación sea efectiva, entendiendo que tal depreciación es efectiva cuando se practique conforme a alguno de los métodos establecidos en el TRLIS y desarrollados reglamentariamente.

Amortización según tablas

Este método se fundamenta en la aplicación de los coeficientes de amortización fijados en las tablas oficialmente aprobadas y recogidas en el anexo del RIS.

Dichas tablas establecen para cada elemento patrimonial un coeficiente de amortización lineal máximo y un periodo máximo de amortización (del que se deriva el coeficiente de amortización lineal de carácter mínimo). Se entiende, por tanto, cumplido el requisito de depreciación efectiva cuando se aplique cualquiera de estos dos coeficientes o cualquier otro comprendido entre ellos.

AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS UTILIZADOS EN MÁS DE UN TURNO DIARIO. Se trata de un supuesto especial dentro del régimen de amortización, según tablas de amortización oficialmente aprobadas, para cubrir las situaciones de utilización de elementos del inmovilizado en más de un turno normal de trabajo.

El artículo 2.3 del RIS establece una alternativa consistente en el cálculo de un nuevo coeficiente máximo. Según dicho artículo, cuando un bien es utilizado en más de un turno diario de trabajo, el coeficiente de amortización aplicable vendrá dado por la suma de:

a. El coeficiente mínimo según tablas, es decir, el coeficiente que se deriva de aplicar el periodo máximo de amortización.
b. El resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el mínimo, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

EJEMPLO

Supongamos una máquina que se usa 20 horas al día, cuyos coeficientes y periodos máximos de amortización son 10% y 20 años.

Coeficiente mínimo de amortización será: 100 / 20 años = 5%.

Nuevo coeficiente máximo: C' = c + (C - c) x H / 8.

Numéricamente tendremos: C' = 5 + [(10 - 5) x 20 / 8] = 17,5.

C' = Nuevo coeficiente máximo.

C = Coeficiente máximo según tablas.

c = Coeficiente mínimo según tablas.

H = Número de horas habitualmente trabajadas.

Amortización según porcentaje constante

Se encuentra regulado en la letra b) del artículo 11.1 del TRLIS y en el artículo 3 del RIS. Tal y como su propio nombre indica, se trata de aplicar un porcentaje constante sobre la base. de amortización de cada ejercicio, constituida ésta, por el valor pendiente de amortización o valor contable del elemento patrimonial. Es por ello que este método determina cuotas de amortización decrecientes.

Los pasos a seguir para su cálculo son:

a. El sujeto pasivo escogerá el periodo en el cual desea amortizar el bien. Dicho periodo estará comprendido, como límite superior, por el que fijen las tablas oficiales de amortización y, como límite inferior, por el tiempo en el cual estaría amortizado el correspondiente bien en caso de aplicar el coeficiente máximo que para el mismo fijan las tablas oficiales.
b. Escogido el periodo, tendremos un primer coeficiente como resultado de dividir 100 entre el número de años escogido.
c. El coeficiente de amortización lineal elegido se ponderará en función de los siguientes parámetros:
    - Periodo de amortización inferior a cinco años: 1,5.
    - Periodo de amortización igual o mayor que cinco años e inferior a ocho: 2,0.

- Periodo de amortización igual o mayor a ocho años: 2,5.

d. El coeficiente así obtenido no podrá ser menor del 11%.
e. El coeficiente obtenido se aplicará sobre el valor pendiente de amortización, obteniendo así la cuota correspondiente. El valor pendiente de amortización será la diferencia entre el valor de adquisición y la amortización practicada hasta ese ejercicio.
f. El saldo pendiente de amortizar en el último periodo de vida útil se amortizará íntegramente en ese periodo.

Este método de amortización no será aplicable a edificios, mobiliario y enseres.

EJEMPLO

Se desea amortizar por el sistema de porcentaje constante una maquinaria cuyo coeficiente máximo de amortización por tablas es del 15% y su periodo máximo de amortización es de 14 años. Su valor de adquisición es de un millón de euros, siendo el periodo escogido por la sociedad propietaria de siete años. Lo primero que tenemos que ver es si el periodo escogido por la sociedad se encuentra dentro de los límites exigidos:

- Límite superior: 14 años (el fijado en las tablas).
- Límite inferior: 6,66 años (100/15).

Vemos, por tanto, que sí está dentro de los límites.

El coeficiente a ponderar será el resultado de dividir 100 entre el número de años escogidos. Dicho coeficiente será: 100/7 = 14,28%. La ponderación a aplicar será la correspondiente a un periodo comprendido entre cinco y ocho años, es decir, 2, por lo que el coeficiente de amortización será:

14,28% x 2 = 28,56%

Año	Base amortización	Amortización	Valor pendiente
1	1.000.000	285.600	714.400
2	714.400	204.033	510.367
3	510.367	145.761	364.606
4	364.606	104.131	260.475
5	260.475	74.392	186.083
6	186.083	53.145	132.938
7	132.938	132.938	0

Método de números dígitos

Se encuentra regulado en la letra c) del artículo 11.1 del TRLIS y en el artículo 4 del RIS. Dicho método permite determinar cuotas de amortización tanto decrecientes como crecientes. Los pasos a seguir para su cálculo son:

a. La sociedad escogerá el periodo en el que se desea amortizar el bien, que podrá ser cualquiera de entre los comprendidos entre el máximo y el mínimo de tablas.
b. Se calcula la suma de dígitos. Para ello, previamente se asigna un valor numérico, a partir de la unidad, a cada uno de los años que constituyen la vida útil o periodo de amortización. La suma de dichos valores determinará la suma de dígitos.
c. A continuación dividiremos el valor a amortizar entre la suma de dígitos obtenida, determinándose así la cuota por dígito.
d. La cuota de amortización anual se obtendrá como resultado de multiplicar la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda a cada periodo.
    - Si la asignación de cada valor numérico a cada uno de los años de la vida útil se realiza de forma creciente, obtendremos cuotas de amortización crecientes.
    - En caso contrario, y por lo tanto, orden decreciente, obtendremos unas cuotas de amortización por números dígitos decrecientes.

Este método de amortización no será aplicable a edificios, mobiliario y enseres.

Libertad de amortización

La libertad de amortización se puede entender desde dos puntos de vista:

a. Libertad de amortización del artículo 11.2 del TRLIS.
b. Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo.

LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN DEL ARTÍCULO 11.2 DEL TRLIS. El artículo 11.2 del TRLIS establece la posibilidad de amortizar libremente los siguientes elementos:

a. Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales afectos a la realización de sus actividades adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales. Se incluyen también las sociedades limitadas laborales (Ley 4/1997).
b. Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 97 del TRLIS.
c. Los elementos del inmovilizado material e intangible afectos a las actividades de investigación y desarrollo, excluidos los edificios. Los edificios pueden amortizarse, por partes iguales, durante un periodo de 10 años, en la parte en que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
d. Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
e. Los elementos de inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES GENERADORAS DE EMPLEO. El artículo 109 del TRLIS establece un incentivo aplicable a las empresas de reducida dimensión que realicen inversiones generadoras de empleo.

Esta norma permite la libertad de amortización de todos aquellos elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias nuevos en cuanto que se cumplan las siguientes condiciones:

a. Los activos sean puestos a disposición de la empresa en el periodo impositivo en que se cumplan las condiciones del artículo 108 del TRLIS.
b. Es necesario que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en que los bienes entren en funcionamiento, la plantilla media total de la

empresa se incremente respecto de la plantilla media total de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un periodo adicional de otros 24 meses.

EJEMPLO

Si una empresa de reducida dimensión adquiere un activo material nuevo en 2008 (año de puesta a disposición), cuya entrada en funcionamiento se produce en este mismo ejercicio, las plantillas medias a tener en cuenta serán:

1. Plantilla media de 2007 como dato base.
2. Plantilla media de 2008 y 2009 como periodos en los que debe aumentar para gozar de libertad de amortización.
3. Plantilla media de 2010 y 2011 como periodos en los que debe mantenerse la plantilla incrementada durante 2008 y 2009.

c. La amortización máxima permitida en este régimen de libertad de amortización es de 120.000 euros por cada persona de incremento en el promedio de plantilla, expresado éste con dos decimales.
d. El promedio de plantilla se calculará teniendo en cuenta las personas empleadas en función de la jornada contratada respecto a la jornada completa.
e. En caso de transmisión de un bien al que se le ha aplicado la libertad de amortización, la exención que pudiera producirse por reinversión del importe obtenido en la enajenación del activo afectará a la parte de incremento que resulte de minorar el importe obtenido en la venta del activo por el valor neto contable obtenido de la aplicación del coeficiente máximo de amortización que señalen las tablas.
f. Por último, en caso de incumplimiento del requisito de incremento o mantenimiento de la plantilla, la empresa se verá obligada a ingresar la cuota íntegra correspondiente a la deducción en exceso practicada junto con los intereses de demora. Este ingreso se efectuará junto con la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se produzca el incumplimiento.

Amortización de elementos usados

Cuando se trata de elementos patrimoniales del inmovilizado material usados, definidos éstos como aquellos que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización podrá efectuarse por cualquiera de los métodos hasta ahora estudiados.

Si bien, el artículo 2.4. del RIS establece varias alternativas, aplicables a opción del sujeto pasivo, para la determinación de la amortización fiscalmente deducible por el método de tablas. Una de ellas calcula la amortización sobre el precio de adquisición del elemento usado. La otra, en cambio, se basa en el precio de adquisición o coste de producción originario del bien.

El cálculo de la amortización de los citados elementos será:

a. Si se opta por el precio de adquisición del elemento usado, el coeficiente a aplicar será, como máximo, el resultado de multiplicar por dos el coeficiente máximo que fijen las tablas.
b. Si se conociera el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá tomarse como base para la aplicación del coeficiente máximo según tablas.

c. Si no se conociera el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá determinarse por el sujeto pasivo pericialmente y aplicarse sobre el mismo el coeficiente máximo según tablas.

EJEMPLO

Supongamos que la entidad A compra a la entidad B un bien por un millón de euros. Dicho bien había sido adquirido por B por un precio de cinco millones de euros, siendo su coeficiente máximo de amortización según tablas del 10%.

Si se toma como base el precio de adquisición, la entidad A amortizará el bien hasta un máximo del 20% anual sobre una base de un millón de euros (200.000 euros anuales).

Si se toma como base el precio de adquisición originario, la entidad A amortizará el bien en un 10% anual sobre una base de cinco millones de euros (500.000 euros anuales).

No obstante, en caso de que el bien fuese adquirido a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, la amortización sólo podrá calcularse sobre el valor de adquisición o coste de producción originario, salvo que el precio de adquisición fuese superior a este último, en cuyo caso la amortización máxima deducible sería el resultado de aplicar sobre el precio de adquisición el coeficiente de amortización máximo según tablas. Con esto se quiere evitar que a través de una sociedad del mismo grupo se adquieran elementos patrimoniales que, revendidos a su verdadero destinatario, le permitan a éste amortizar aceleradamente los bienes.

Planes de amortización

Para los supuestos en los que el sujeto pasivo considere que la depreciación efectiva de alguno de sus elementos de su inmovilizado material, intangible y de inversiones inmobiliarias no se corresponde con la amortización que pudiera resultar de la aplicación de los métodos anteriormente estudiados, la Administración ofrece la posibilidad de computar como amortización el importe de dicha depreciación. Para ello, deberá formularse un plan de amortización que deberá ser aceptado por ésta.

Inmovilizado intangible

Además de las normas sobre amortización incluidas en el artículo 11.1 y 2 del TRLIS, los artículos 11.4, 12.6 y 12.7 del mismo incluyen determinadas normas especiales en cuanto al inmovilizado intangible. Estas normas son:

a. Las dotaciones a la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida serán deducibles hasta un límite anual máximo de la décima parte de su importe (10 años), siempre que:
    - Su adquisición se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
    - Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio. Si, por el contrario, ambas sociedades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

En caso de no darse las condiciones citadas, la amortización del inmovilizado intangible será deducible sólo si se acredita una pérdida irreversible del mismo.

b. El inmovilizado intangible con vida útil indefinida será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe siempre que se cumplan los requisitos expuestos en el apartado anterior.
Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado.
c. El precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio serán deducibles hasta un 5% de su importe, siempre que:
    - Se cumplan los dos requisitos expuestos en el apartado a).
    - Se haya dotado una reserva indispensable, al menos por el importe fiscalmente deducible. En caso de no poder dotar esa reserva, la deducción estará condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Dicha deducción, como en el caso anterior, tampoco está condicionada a su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

Régimen de las operaciones de arrendamiento financiero

El artículo 11.3 del TRLIS establece que siempre que el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación, en el caso de cesión de uso de activos con dicha opción, sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión, la operación se considerará como arrendamiento financiero. Al no establecerse ninguna condición jurídico-tributaria, la imputación de gastos se efectuará con arreglo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 8ª del nuevo PGC.

Cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por la parte del cesionario al cedente, la operación se considerará como un método de financiación y el cesionario continuará la amortización de aquél en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión.

RÉGIMEN ESPECIAL DE DETERMINADOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO. Se trata de un régimen especial para los contratos de arrendamiento financiero que viene a suponer un verdadero beneficio fiscal, puesto que va a permitir una amortización acelerada de los bienes adquiridos.

Este régimen se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional 7a de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de Entidades de Crédito, teniendo en cuenta las siguientes condiciones:

a. Deberán tener una duración de al menos dos años para bienes muebles, o de diez años para inmuebles o establecimientos industriales.
b. Las cuotas de recuperación del coste deberán expresarse separadamente de las cuotas financieras y de la opción de compra.
c. Las cuotas de recuperación del coste del bien deberán ser constantes o crecientes a lo largo de todo el contrato.

Fiscalmente, las cuotas satisfechas en este tipo de contrato se tratarán de la siguiente manera:

a. La carga financiera tendrá siempre la consideración de gasto deducible.

b. Las cuotas de recuperación del coste tendrán la consideración de gasto deducible, con el límite del doble del coeficiente de amortización lineal que figure en las tablas oficiales aprobadas.
c. La parte no deducida por exceder del límite antes fijado podrá deducirse en los periodos impositivos posteriores con el mismo límite.
d. La deducción de las cantidades antes señaladas no estará condicionada a su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, supone una ruptura del principio de inscripción contable.
e. No serán deducibles las cuotas de recuperación del coste del bien que correspondan a terrenos, solares y otros activos no amortizables.

EJEMPLO

Supongamos que la entidad X adquiere un bien mueble en régimen de arrendamiento financiero con las siguientes características:

Precio de adquisición	500.000
Coste financiero	200.000
Duración del contrato	4 años

Las cuotas del arrendamiento financiero son:

	Año 1	**Año 2**	**Año 3**	**Año 4**
Cuota financiera	50.000	50.000	50.000	50.000
Recuperación de coste	125.000	125.000	125.000	125.000
Cuota total anual	**175.000**	**175.000**	**175.000**	**175.000**

El coeficiente máximo de amortización, según tablas, del bien es del 15%.

Basándose en los datos anteriores, los gastos que figurarán en la contabilidad del sujeto pasivo serán:

	Año 1	**Año 2**	**Año 3**	**Año 4**
Cuota financiera	50.000	50.000	50.000	50.000
Amortización según tablas	75.000	75.000	75.000	75.000

Conforme al régimen del artículo 115 del TRLIS, la entidad arrendataria tiene la posibilidad de dar como gasto por recuperación del coste hasta el doble del coeficiente lineal de amortización, según tablas, es decir:

500.000 x 15% x 2 = 150.000

Ahora bien, dado que lo que está pagando como cuota de recuperación del coste es 125.000 euros, el máximo gasto deducible por este concepto será este importe, por lo cual el ajuste extracontable a realizar será:

125.000 - 75.000 = 50.000, ajuste negativo a realizar durante los años de duración del contrato.

A partir del ejercicio en que termine el contrato, puesto que el bien se encontrará totalmente amortizado fiscalmente (125.000 x 4 = 500.000), pero la amortización contable continúa realizándose (100/15 = 6,66 = 7 años), las cuotas de amortización contable que se doten (75.000 euros, excepto el último año que serán 50.000) no constituirán gasto deducible a efectos fiscales (ya se han deducido), debiendo realizarse un ajuste positivo sobre el resultado contable.

2.3.- Base imponible (II). Provisiones y gastos no deducibles

2.3.1.- Pérdidas por deterioro

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

Insolvencias

El artículo 12.2 del TRLIS establece la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de posibles insolvencias de deudores siempre que se den, a la fecha del devengo del impuesto, las siguientes circunstancias:

a. Que haya transcurrido un plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
b. Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
c. Que el deudor esté procesado por un delito de alzamiento de bienes.
d. Que el crédito haya sido reclamado judicialmente o sobre el mismo se haya suscitado litigio de cuya resolución dependa su cobro.

Sin embargo, aun cuando se den las circunstancias anteriores, no serán deducibles las pérdidas respecto de dichos créditos en los siguientes casos, salvo que éstas sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía, cuando:

a. Sea adeudado o esté afianzado por entidades de derecho público.
b. Estén garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
c. Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
d. Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
e. Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

Por último, otra de las normas que establece el TRLIS vigente es la no deducibilidad de las dotaciones globales. Si bien, el actual TRLIS sí permite, como excepción, la deducción de

dotaciones globales por insolvencias a las entidades de reducida dimensión (artículo 112 del TRLIS), hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo.

Valores mobiliarios

El TRLIS distingue en su regulación entre la deducción en concepto de pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda y la deducción de pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades.

VALORES REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL. El TRLIS se remite exclusivamente a valores que no coticen en un mercado regulado, lo cual nos lleva a que se atenderá al criterio de valoración previsto en la normativa contable en el caso de títulos admitidos a cotización en mercados regulados (norma de valoración 9ª del Plan General de Contabilidad), admitiéndose fiscalmente la deducibilidad de la pérdida por deterioro dotada conforme al criterio contable.

En cuanto a los valores no admitidos a cotización, el artículo 12.3 del TRLIS establece un límite de deducibilidad: la pérdida deducible por deterioro no podrá ser superior a la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, diferencia que deberá ser corregida por las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas durante el mismo. Al efecto, se considerarán los valores que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

Añade el TRLIS la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro referidas a participaciones en el capital de entidades residentes en paraísos fiscales, salvo que consoliden cuentas con la entidad residente que realiza el deterioro.

VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA. El artículo 12.4 del TRLIS considera como deducibles las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda admitidos a cotización en mercados regulados, con el límite de la pérdida global, obtenida tras el cómputo de las variaciones de valor positivas y negativas de todos los valores poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización, sufrida en el periodo impositivo.

FONDO DE COMERCIO FINANCIERO. 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 del TRLIS para evitar la doble imposición internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, 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 se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada (fondo de comercio financiero) será deducible de la base imponible, con el límite máximo anual de la veinteava parte de su importe (artículo 12.5 del TRLIS). Esta deducción será incompatible con la deducción por actividades exportadoras (artículo 37 del TRLIS), pero sí será compatible con las pérdidas por deterioro de valores mobiliarios del artículo 12.3 del TRLIS.

2.3.2.- Provisiones

Desde el punto de vista contable y según el nuevo PGC, toda provisión debe responder a una obligación actual derivada de un suceso pasado, cuya cancelación sea probable que origine una salida de recursos y su importe pueda medirse con facilidad. Por tanto, tendrán la consideración de provisión los elementos de pasivo, indeterminados respecto a su importe y fecha en la que se cancelarán. Añadir, además, que dichas provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal o contractual o por una obligación implícita o tácita.

Las provisiones obedecen al principio de prudencia valorativa. Se contabilizarán únicamente los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio, mientras que los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior se contabilizarán en cuanto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen.

Frente a este concepto de provisión proporcionado por la normativa contable, la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades establece un carácter más restrictivo, dado el hecho de que una provisión contabilizada puede no ser gasto deducible fiscalmente. Si bien, mientras que una provisión no esté contabilizada, nunca podrá ser gasto deducible desde un punto de vista fiscal.

Es el propio TRLIS el que limita la deducibilidad fiscal de las provisiones, límite que aparece en el artículo 13 del citado texto refundido.

Como criterio general se puede destacar, tras la nueva redacción del artículo dada por la Ley 16/2007, la no deducibilidad de los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas, es decir, la deducibilidad exige que el gasto realizado se refiera a obligaciones legales o contractuales, frente a la normativa contable que permite el nacimiento de una provisión por disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita, situándose en este último caso en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

Se observa, por tanto, el carácter más restrictivo del TRLIS ya que los gastos derivados de obligaciones tácitas, es decir, las asumidas por la empresa, bien por haberlas hecho públicas o bien por haberlas señalado a terceros, no son gasto deducible para ésta.

Junto a esta restricción se establecen otros supuestos de gastos de provisiones no deducibles. Éstos son:

a. Las provisiones relativas a retribuciones y otras prestaciones al personal (por ejemplo, provisiones para retribuciones futuras como los premios por antigüedad). No obstante, sí serán deducibles las contribuciones de los promotores de los planes de pensiones que se encuentren regulados en el Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regularización de los Planes y Fondos de Pensiones. Además, equipara esa deducibilidad para las contribuciones que realicen las entidades para cobertura de las contingencias análogas a planes de pensiones, siempre que:
    - Se imputen fiscalmente a las personas a las que se vinculan las prestaciones.
    - Se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
    - Se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consisten dichas contribuciones.

Asimismo, establece la deducibilidad de las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos anteriormente enumerados y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.

a. os concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
b. Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
c. Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

d. Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución de empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

Además, el artículo 13 establece la deducibilidad de ciertos gastos:

a. Gastos por actuaciones medioambientales. Serán deducibles siempre que se correspondan con un plan que el sujeto pasivo presente ante la Administración y ésta lo apruebe.
b. Gastos relativos a provisiones técnicas realizadas por entidades aseguradoras. Serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normativas aplicables.
c. Gastos relativos a provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca. Este tipo de sociedades está obligado a constituir un fondo de provisiones técnicas, que formando parte de su patrimonio, tendrá como finalidad reforzar su solvencia. El artículo 13.5 del TRLIS establece la deducibilidad fiscal con los siguientes límites y condiciones:
    - Serán deducibles los gastos, con cargo a su cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que el fondo alcance la cuantía mínima prevista en el artículo 9 de la Ley 1/1994 sobre Régimen Jurídico de las Sociedades con Garantía Recíproca.
    - Serán deducibles hasta un 75% las dotaciones que excedan de las cuantías mínimas obligatorias.
    - No se integrarán en la base imponible las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a este tipo de sociedades, ni las rentas derivadas de tales subvenciones, siempre que unas y otras se destinen a dotar el fondo de provisiones técnicas. El mismo régimen fiscal será aplicable a las sociedades de reafianzamiento cuyo objeto social comprenda el reaval de las operaciones de garantía otorgadas por las sociedades de garantía recíproca.
d. Gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparaciones y revisiones. El límite de la deducibilidad viene dado por un porcentaje sobre el saldo de las ventas con garantía pendiente al finalizar el periodo impositivo. Dicho porcentaje se determina por el cociente entre:
    - En el numerador, los gastos en que incurrió el sujeto pasivo para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.
    - En el denominador, las ventas con garantía realizadas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.

El mismo criterio se aplicará a la dotación para la cobertura de gastos accesorios a devoluciones de ventas.

En el caso de entidades de nueva creación, se atenderá a los periodos impositivos transcurridos a fin de calcular dicho porcentaje.

EJEMPLO

Una entidad realiza todas sus ventas con garantía de nueve meses. Las ventas se realizan por partes iguales al comienzo de cada mes.

Las ventas realizadas durante los tres últimos periodos, así como los gastos en los que ha incurrido para cubrir las garantías, han sido:

Año	Ventas con garantía	Gastos para hacer frente a las garantías
X - 2	50.000	3.000
X - 1	150.000	2.000
X	120.000	6.000

El porcentaje será:

$$\frac{3.000 + 2.000 + 6.000}{50.000 + 120.000 + 150.000} = 3,4375\%$$

Las ventas con garantía viva a final del ejercicio X son 10.000 x 9 meses = 90.000.

El saldo máximo de la provisión será de 90.000 x 0,034375 = 3.093,75.

2.3.3.- Gastos no deducibles

Los requisitos que, con carácter general, debe reunir un gasto para que sea deducible se concretan en los siguientes:

a. Contabilización.
b. Justificación.
c. Imputación al periodo.

La contabilización exige que los gastos aparezcan reflejados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, para que tengan la consideración de deducibles. No obstante, existe una excepción que permite deducir un gasto aunque no se haya contabilizado: es el caso de los elementos que puedan amortizarse libremente o que gocen del beneficio de la amortización acelerada, en ciertos casos (arrendamiento financiero, empresas de reducida dimensión).

La justificación del gasto es un requisito imprescindible para poder deducir el mismo. Ahora bien, el problema es determinar qué tipo de prueba se entiende suficiente. El criterio administrativo se inclina básicamente por la prueba tasada, de forma que no serán deducibles los gastos y minusvalías que carezcan del soporte documental legalmente exigible: factura completa, recibos, nóminas, escritura pública, etcétera. Sin embargo, otro sector preconiza la libertad de prueba, que permite utilizar cualquier medio de prueba admitido en derecho, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

La imputación al periodo exige que el gasto contabilizado se pueda imputar al periodo impositivo por ser éste el ejercicio en el que se ha devengado el gasto. Con carácter general, son aplicables los criterios de imputación contable, principalmente el del devengo, que significa que la imputación de los ingresos y los gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos. No obstante, el TRLIS establece ciertas reglas especiales que permiten la deducción conforme a otros criterios (criterio de caja o pago, diferimiento de gastos y anticipación de ingresos).

Por otra parte, aun cumpliéndose estas tres premisas, todavía existen determinadas partidas que no tendrán, en ningún caso, la consideración de deducibles en el IS. Estas partidas son:

a. Retribución de fondos propios: dividendos y otras formas de retribución a los socios por su participación en el capital social.
b. Los que se deriven de la contabilización como gasto del IS. En el mismo sentido, tampoco tendrá consideración de ingreso fiscal su posible registro como ingreso contable.
c. Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
d. Las amortizaciones y provisiones que excedan de los límites y supuestos señalados en el TRLIS.
e. Las pérdidas en el juego.
f. Los donativos y liberalidades, sin que se consideren como tales a los siguientes:
    - Los de relaciones públicas con clientes y proveedores.
    - Los que, con arreglo a los usos y costumbres, se efectúen respecto del personal de la empresa.
    - Los realizados para promocionar, directa o indirectamente, las ventas de bienes y prestaciones de servicios.
    - Los que se hallen correlacionados con los ingresos.
g. Los gastos por servicios prestados desde paraísos fiscales o pagados a través de personas o entidades allí residentes, salvo que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado corresponde a una operación o transacción efectivamente realizada.
h. Las dotaciones a provisiones o fondos internos para dar cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

2.4.- Operaciones vinculadas. Valor normal de mercado. Corrección de la inflación

2.4.1.- Operaciones vinculadas

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, estableció una nueva regulación para las operaciones vinculadas. Frente al régimen anterior, que establecía la posibilidad de que la Administración valorase a valor de mercado las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, la normativa actual establece la obligación al contribuyente de valorar las operaciones con personas o entidades vinculadas a valor de mercado. Se entiende por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

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

La nueva regulación establece un régimen de infracciones para aquellos sujetos pasivos que no cumplan con la obligación de documentación.

Supuestos de vinculación

Los supuestos de vinculación están recogidos en el artículo 16.3 del TRLIS. Son los siguientes

OPERACIONES ENTRE ENTIDAD Y SOCIOS O PARTÍCIPES [LETRAS a) A c) DEL ARTÍCULO 16.3]

- Operaciones entre una entidad y sus socios o partícipes.

- Operaciones entre una entidad y sus consejeros o administradores.
- Operaciones entre una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios partícipes, consejeros o administradores.

Para estos casos en los que la vinculación viene establecida por la relación socio o partícipe-entidad, será necesario que la participación sea igual o superior al 5% cuando los valores no coticen en mercados regulados, o de un 1% cuando sí lo hagan.

OPERACIONES ENTRE ENTIDADES DE UN MISMO GRUPO [LETRAS d) A g) DEL ARTÍCULO 16.3]

- Dos entidades que reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo.
- Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan al mismo grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo.

Existen otros supuestos de vinculación recogidos en el artículo 16.3 del TRLIS.

Determinación del valor de mercado

Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos

a. **Método del precio libre comparable:** por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables.
b. **Método del coste incrementado:** por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables.
c. **Método del precio de reventa:** por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables.

Cuando debido a la complejidad de las operaciones no puedan aplicarse los métodos anteriores, el valor de mercado de la operación se podrá determinar aplicando los siguientes métodos:

a. Método de la distribución del resultado.
b. Método del margen neto del conjunto de operaciones.

2.4.2.- Cómputo por valor normal de mercado

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de Adaptación de la Legislación Mercantil, establece una regla general para la valoración de los elementos patrimoniales. Los bienes serán valorados de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio, el cual remite a los principios

de contabilidad generalmente aceptados. Los activos se contabilizarán por el precio de adquisición, o por el coste de producción y los pasivos por el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda, más los intereses devengados pendientes de pago. Asimismo, esta nueva regulación establece una serie de activos y pasivos financieros que se valorarán por su valor razonable. Además, con carácter general en las operaciones entre empresas del grupo los elementos objeto de la transacción se contabilizarán por su valor razonable (entendiendo que el valor razonable se aproxima al valor de mercado).

El artículo 15.2 del TRLIS establece una serie de supuestos en los que los bienes deben computarse fiscalmente a su valor de mercado.

Estos supuestos son:

a. Los bienes que se adquieran o transmitan a título gratuito.
b. Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
c. Los que se transmitan a los socios en los supuestos de disolución, separación de los mismos, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de prima de emisión y distribución de beneficios.
d. Los transmitidos en virtud de fusión, absorción o escisión total o parcial.
e. Los adquiridos por permuta.
f. Los adquiridos por canje o conversión.

2.4.3.- Corrección de la inflación en la transmisión de elementos patrimoniales: corrección monetaria de las rentas positivas procedentes de la transmisión de inmuebles.

El TRLIS, en su artículo 15.9, prevé la existencia de correcciones monetarias en las rentas obtenidas como consecuencia de la enajenación de elementos patrimoniales del inmovilizado o de elementos que hayan sido calificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles. Esta corrección tiene por objeto reducir las plusvalías generadas en la parte que es debida a la inflación acumulada. Las notas características de esta corrección son:

a. Sólo afecta a los bienes inmuebles.
b. Se aplica a las rentas generadas en la transmisión de los elementos citados sin que el TRLIS excluya ninguna forma de transmisión, es decir, la enajenación puede ser onerosa (con contraprestación dineraria o no, es decir, se incluyen las permutas) o lucrativa.
c. Sólo se tiene en cuenta para la imputación a la base de rentas positivas, esto es:
    - Se requiere que la renta previa generada sea positiva para proceder a calcular la parte correspondiente a la depreciación monetaria.
    - La corrección monetaria no podrá ser superior al importe de la renta previa positiva, es decir, no cabe determinar una renta negativa por este sistema.

El procedimiento de corrección es el siguiente:

a. Los coeficientes correctores que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado se aplicarán sobre el valor de adquisición y las amortizaciones contabilizadas. Estos coeficientes, para el año 2008, son los siguientes:

Coeficientes correctores para 2008. Ley de Presupuestos

Coeficiente	Coeficiente

Antes del 1/1/84	2,1967	1996	1,2137
1984	1,9946	1997	1,1866
1985	1,8421	1998	1,1712
1986	1,7342	1999	1,1631
1987	1,6521	2000	1,1572
1988	1,5783	2001	1,1334
1989	1,5095	2002	1,1197
1990	1,4504	2003	1,1008
1991	1,4008	2004	1,0902
1992	1,3698	2005	1,0758
1993	1,3519	2006	1,0547
1994	1,3275	2007	1,0320
1995	1,2744	2008	1

Estos coeficientes se aplicarán atendiendo al año de adquisición del bien y al año en que se dotó la amortización. La diferencia entre ambos valores nos dará el valor contable actualizado del bien que se transmite.

b. Se obtendrá la diferencia entre el valor contable actualizado y el valor contable del bien transmitido.
c. Sobre la anterior diferencia se aplicará el coeficiente resultante de dividir las siguientes magnitudes:
    - En el numerador, el patrimonio neto.
    - En el denominador, el patrimonio neto más el pasivo total menos la suma de los derechos de crédito y tesorería.

    Ambas magnitudes se refieren al promedio de las mismas durante el tiempo de tenencia del bien; no obstante, si este periodo fuera inferior a cinco años, el sujeto pasivo podrá optar por los cinco ejercicios anteriores a la transmisión. Además, el TRLIS establece un límite: no se aplicará coeficiente alguno si el coeficiente calculado es superior a 0,4.

d. El resultado de aplicar el coeficiente anterior sobre la diferencia entre el valor contable actualizado y el valor contable nos dará la parte de plusvalía monetaria, constituyendo la parte de renta no sometida a gravamen.

EJEMPLO

Supongamos que la entidad X transmite a finales del año 2008 un inmueble de forma gratuita cuyo valor de adquisición fue de 1.000.000 de euros; la amortización acumulada es de 150.000 euros y su valor de mercado de 1.200.000 euros.

La entidad debería realizar dos ajustes:

1. Uno por la dotación registrada en la cuenta de resultados por importe de 850.000 euros (valor contable del bien).
2. Otro por la diferencia entre el valor de mercado del bien (1.200.000 euros) y el valor contable (850.000 euros), es decir, 350.000 euros.

Este último ajuste es el que debemos corregir por el efecto inflacionista.

Supuesto que el inmueble se adquirió el 1 de enero de 2003, y que se amortizó a razón de 30.000 euros en cada ejercicio, las actualizaciones de las amortizaciones serán:

	Amortización	**Coeficiente**	**Valor actualizado**
2003	30.000	1,1008	33.024
2004	30.000	1,0902	32.706
2005	30.000	1,0758	32.274
2006	30.000	1,0547	31.641
2007	30.000	1,0320	30.960
2008	30.000	1,0000	30.000
Total	**180.000**		**190.605**

Por su parte, el valor de adquisición actualizado será: 1.000.000 x 1,1008 = 1.100.800 euros.

El valor contable actualizado será: 1.100.800 – 190.605 = 910.195 euros.

Restando a este valor el importe del valor contable del inmueble transmitido obtendremos la diferencia sobre la que aplicaremos el coeficiente corrector: 910.195 – 850.000 = 60.195 euros.

Para determinar el coeficiente monetario supondremos los siguientes promedios durante los últimos cinco años:

Patrimonio neto	15.000.000 de euros
Pasivo total	60.000.000 de euros
Derechos de crédito	9.000.000 de euros
Tesorería	2.000.000 de euros

El coeficiente será:

$$\frac{15.000}{15.000 + 60.000.000 - 9.000.000 - 2.000.000} = 0,23$$

La reducción a practicar será: 60.195 x 0,23 = 13.844,85 euros.

Por tanto, el ajuste positivo a realizar será: 350.000 – 13.844,85 = 336.155,15 euros.

2.5.- Imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de bases imponibles negativas

2.5.1.- Imputación temporal de ingresos y gastos

El artículo 19 del TRLIS establece los criterios de imputación de ingresos o gastos a la base imponible, estableciendo lo que es el criterio general, el del devengo, junto a dos excepciones: las operaciones a plazo o con precio aplazado y los criterios de imputación propuestos por el sujeto pasivo conforme a lo previsto en los artículos 31 y 32 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

Criterio de devengo

El criterio del devengo es el criterio establecido como general por el artículo 19.1 del TRLIS y según el cual los ingresos y gastos se imputarán en el ejercicio en que se produzcan unos u otros, es decir, atendiendo al periodo en que se produzca la corriente real de bienes y servicios, independientemente de cuándo se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de los mismos.

Las excepciones más destacadas al criterio de devengo establecido en el artículo 19 del TRLIS son:

a. El caso de las operaciones a plazo o con precio aplazado.
b. Cuando el sujeto pasivo proponga otro y sea aceptado por la Administración tributaria.

Operaciones a plazo o con precio aplazado

Se encuentran reguladas en el artículo 19.4 del TRLIS. Las rentas derivadas de la realización de operaciones a plazo se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, salvo que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se consideran operaciones a plazo las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior a un año.

El PGC no reconoce el principio de caja en las operaciones a plazos o con precio aplazado. Por tanto, contablemente deberá reconocerse la totalidad del resultado en el momento de la venta, independientemente de que se haya cobrado o no la totalidad del precio.

Esta diferencia entre los criterios de imputación contable y fiscal constituye una de las excepciones al principio de inscripción contable que permite al sujeto pasivo, que deberá contabilizar de acuerdo con los principios del PGC, ajustar extracontablemente la base imponible. Ajuste extracontable a la base imponible que constituye una diferencia temporal,

puesto que repercutirá en ejercicios futuros, debiendo contabilizarse el correspondiente impuesto sobre beneficios diferido.

Este criterio especial de imputación temporal se aplica de forma automática, sin ningún requisito previo, y opera salvo que la empresa decida aplicar la regla general de imputación temporal, el devengo.

EJEMPLO

La sociedad X enajena en el año n una máquina, siendo el precio de venta de 10.000 unidades monetarias (u.m.), el precio de adquisición, de 5.000 u.m., y la amortización acumulada, de 3.000 u.m. En el momento de la venta se cobra el 25% del importe total y el resto en los siguientes plazos:

Vencimiento	Importe
n + 1	1.000
n + 2	2.000
n + 3	4.500

Resultado contable: 10.000 - (5.000 - 3.000) = 8.000

Ejercicio	Resultado fiscal	Ajuste extracontable
Ejercicio n	8000 x (2.500/10.000) = 2.000	- 6.000
Ejercicio n+1	8000 x (1.000/10.000) = 800	+ 800
Ejercicio n+2	8000 x (2.000/10.000) = 1.600	+ 1.600
Ejercicio n+3	8000 x (4.500/10.000) = 3.600	+ 3.600

En el ejercicio n en que se enajena la máquina se grava una renta de 2.000 ya que cobra el 25% del precio de venta, por lo que procede un ajuste negativo de 6.000, por cuanto en el resultado contable figura una renta de 8.000. En los siguientes ejercicios el ajuste es positivo, ya que la renta se contabiliza en el año n y, sin embargo, a efectos fiscales se imputa cuando se cobra.

Por último, con objeto de hacer cumplir el principio de caja en las operaciones a plazo, el artículo 19.4 del TRLIS determina que, en caso de que se produzca el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, el rendimiento pendiente de imputación se entenderá obtenido en ese momento.

Principio de inscripción contable

Este principio establece que los gastos no serán deducibles en periodos impositivos anteriores a su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias o a una cuenta de reservas, si así lo permite una norma legal o reglamentaria. No obstante, se establece una excepción: las amortizaciones de los elementos que pudieran amortizarse libremente y a los que sea aplicable la amortización acelerada.

El TRLIS establece las normas a seguir en caso de discrepancia entre el principio del devengo y el de inscripción contable:

a. Si hay discrepancia entre el principio del devengo y el de inscripción contable, prevalece el del devengo, es decir, si hay algún gasto o ingreso que fiscalmente corresponda a un periodo impositivo diferente, se imputará desde el punto de vista fiscal al periodo que corresponda según el TRLIS, efectuándose, por tanto, los correspondientes ajustes.
b. Prevalece el principio de inscripción contable en dos casos:
    - Cuando un gasto se contabilice en periodo impositivo posterior a aquel en que se hubiera devengado, se imputará fiscalmente en el que figure contabilizado.
    - Cuando un ingreso se contabilice en periodo impositivo anterior a aquel en que se hubiera devengado, se imputará fiscalmente en aquel en el que figure contabilizado.

La prevalencia del principio de inscripción contable sobre el del devengo está condicionada, en ambos casos, a un hecho: no puede derivarse una tributación inferior a la que hubiera correspondido de aplicar el principio del devengo.

2.5.2.- Compensación de bases imponibles negativas

Según el artículo 25.1 del TRLIS, las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, es decir, la normativa del impuesto sobre sociedades permite instrumentar una compensación de pérdidas hacia delante, esto es, permite la minoración de los beneficios de un ejercicio con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Para que dicha compensación sea posible se exige la acreditación, procedencia y cuantía que el sujeto pasivo pretenda compensar mediante la presentación de liquidaciones o autoliquidaciones, la contabilidad u otros soportes documentales, cualquiera que fuese el ejercicio en que se originaron.

EJEMPLO

La sociedad X, entidad cuyo periodo impositivo coincide con el año natural, ha declarado para 2004 una base imponible negativa.

Establecer el plazo efectivo para la compensación de dicha base imponible negativa y el número de periodos impositivos en que dicha compensación puede tener lugar, suponiendo que:

1. La sociedad X cambia su ejercicio social en 2005, cerrando a 30 de junio de 2005 (a partir de dicha fecha el periodo impositivo va de julio a junio).
2. La sociedad X vuelve a modificar su ejercicio social en 2007, cerrando a 30 de septiembre de 2007 (a partir de dicha fecha el periodo impositivo va de octubre a septiembre).

El plazo efectivo para la compensación de la base imponible negativa determinada para 2004 es de 14 años y nueve meses (desde el 1 de enero de 2005 hasta el 30 de septiembre del año 2019), no siendo posible su compensación con los beneficios que pudieran obtenerse en el cuarto trimestre del año 2019, salvo que se vuelvan a modificar los estatutos sociales cambiando de nuevo el ejercicio social y haciéndolo concluir el 31 de diciembre de dicho año.

La compensación de la base imponible negativa determinada para 2004 puede realizarse a lo largo de 16 periodos impositivos (17 en la hipótesis apuntada de un nuevo cambio del ejercicio social con cierre el 31 de diciembre del año 2019).

2.6.- Tipos de gravamen

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) establece un tipo general de gravamen y una serie de tipos especiales, más reducidos que el tipo general, salvo excepciones.

2.6.1.- Tipo general

Tras la modificación de tipos de gravamen efectuada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, el tipo general aplicable para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008 será el 30%.

2.6.2.- Tipos de gravámenes especiales

a) Tipo del 35%. Las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos según lo establecido en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos tributarán al tipo de gravamen especial del 35% para los periodos impositivos que se inicien a partir de 2008, a diferencia de las entidades dedicadas a actividades de refino y cualquier otra diferente a las de exploración, investigación, explotación, transporte, almacenamiento, depuración y venta de hidrocarburos extraídos que quedan sometidas al tipo general de gravamen.

b) Tipo del 25%. Resulta aplicable a:

- Las mutuas de seguros generales, a las entidades de previsión social y a las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la materia.
- Las sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento inscritas en el Registro Especial del Banco de España.
- Las sociedades cooperativas de crédito y a las cajas rurales, excepto en lo relativo a los resultados extracooperativos que tributan al tipo general.
- Los colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- Las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

- La entidad de derecho público Puertos del Estado y las autoridades portuarias.

c) **Tipo del 20%.** Resulta aplicable a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributan al tipo general.

d) **Tipo del 10%.** Tributarán al 10% las entidades a las que sea aplicable el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En particular, se aplicará a las fundaciones inscritas en el registro correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

e) **Tipo del 1%.** Resulta aplicable a:

- Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley de Instituciones de Inversión
  Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea como mínimo de 100.
- Los fondos de inversión de carácter financiero, siempre que el número de partícipes requerido sea como mínimo de 100.
- Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, siempre que el número de accionistas o partícipes sea como mínimo de 100, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento y, además, las viviendas, las residencias estudiantiles y las residencias de la tercera edad, representen conjuntamente y en los términos reglamentarios, al menos el 50% del activo.
- La aplicación de este tipo de gravamen reducido, requerirá que los bienes inmuebles integrantes del activo de dichas instituciones de inversión colectiva, no fueran enajenados hasta que no hubiera transcurrido un periodo de, al menos, tres años desde su adquisición, salvo autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), de forma tal que el incumplimiento de estos requisitos daría lugar a su tributación por el tipo general.
- Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria que, además de cumplir los requisitos establecidos para las entidades referidas en el punto anterior y previa comunicación a la Administración Tributaria del inicio de su actividad, desarrollen la actividad de promoción exclusiva de viviendas destinadas a su arrendamiento y cumplan, además, las siguientes condiciones:

  1. Que las inversiones en inmuebles afectas a la actividad de promoción inmobiliaria no superen el 20% del total del activo de la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria.
  2. Que la actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada uno de los inmuebles adquiridos o promovidos.
  3. Que los inmuebles derivados de la actividad de promoción permanezcan arrendados u ofrecidos en arrendamiento por la sociedad o fondo de inversión inmobiliario por un periodo mínimo de siete años computable desde la fecha de terminación de la construcción.

  Al igual que en el caso anterior, la transmisión de tales inmuebles antes del transcurso del periodo mínimo indicado determinará la tributación de la renta derivada de dicha transmisión por el tipo general de gravamen.

- El fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

f) **Tipo del 0%.** Se aplicará a los fondos de pensiones regulados por el texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.

2.7.- Deducciones por doble imposición. Bonificaciones

La cuota íntegra del impuesto sobre sociedades será la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. En el IS, el proceso liquidatorio se presenta como un camino que, partiendo de la cuota íntegra o cuota tributaria, llega, por sucesivas deducciones y adiciones, a la cuota que deberá ser ingresada o devuelta por la Administración, según proceda.

2.7.1.- Deducciones por doble imposición

Estas deducciones tratan de paliar la existencia de la doble imposición que se produce cuando los beneficios generados en una sociedad, tras tributar por el IS, vuelven a tributar en la persona del socio (en el IRPF si el socio es persona física, o en el IS si el socio es persona jurídica), bien por la percepción de un dividendo, bien como motivo de la transmisión de la participación.

Este tratamiento se enmarca en un sistema de corrección de la doble imposición basado principalmente en deducciones en la cuota, esto es, integrando en la base imponible del socio las rentas derivadas del dividendo o de la transmisión de la participación, pero permitiendo una deducción sobre la cuota íntegra resultante. No obstante, el establecimiento de un sistema alternativo, como es el de la exención, que supone la exclusión, sin más, de la base imponible de la entidad perceptora de las citadas rentas, ya gravadas en la sociedad originaria de la que proceden, sí constituiría una auténtica eliminación de la doble imposición. Este sistema de exención es el que se ha establecido para evitar la doble imposición internacional de dividendos y plusvalías, siempre que se cumplan determinados requisitos (artículos 21 y 22 del TRLIS).

Deducciones por doble imposición interna (artículo 30 del TRLIS)

Con carácter general, cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España, la deducción a practicar será del 50% de la cuota íntegra derivada de la base imponible que corresponda a los dividendos.

De esta forma, el porcentaje general es del 50%, con lo que se producirá una doble imposición, reconocida por el legislador, sobre el 50% restante, aspecto que no tendría justificación técnica alguna.

No obstante, se aplicará una deducción del 100% en dos situaciones:

1. En función de la tenencia de una participación significativa, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
    - La participación, directa o indirecta, en la entidad que distribuye el dividendo debe ser al menos del 5%.
    - La participación de al menos el 5% debe haberse poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye.
2. En función de la entidad que distribuye los dividendos, con independencia del porcentaje de participación y del periodo de tenencia. Así, se aplicará esta deducción del 100% respecto de los beneficios percibidos de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones.

Además, el TRLIS establece la no retención sobre los dividendos o participaciones en beneficios que gocen de la deducción del 100%.

La base de la deducción, respecto de los dividendos, la constituye el importe íntegro de los mismos, sin minorarla en los gastos imputables a tales dividendos.

Por otra parte, el TRLIS establece la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición del 100% respecto a las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en otras entidades, sobre la parte correspondiente a los beneficios no distribuidos y a las rentas fiscales derivadas de operaciones de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y del pasivo.

Es preciso señalar que la deducción por doble imposición de dividendos no se aplicará:

- Sobre las rentas derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.
- Sobre las rentas citadas anteriormente cuando, con anterioridad a su distribución, se hubiera producido:

Una reducción de capital para constituir reservas.

Una reducción de capital para compensar pérdidas

El traspaso de la prima de emisión a reservas.

Una aportación de los socios para reponer el patrimonio hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

- Sobre las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- Cuando la distribución del dividendo no se integra en la base imponible o produzca una pérdida por deterioro del valor de la participación a efectos fiscales.
- Sobre los dividendos o participaciones en beneficios que correspondan a acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho, cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos (cláusula antilavado de dividendos).

EJEMPLO

La sociedad X, con residencia en Salamanca, ha recibido un ingreso en una cuenta corriente por valor de 24.000 euros procedentes de dividendos distribuidos por la sociedad Y.

Los gastos que el banco ha cargado por el abono de los dividendos han sido de 600 euros.

Determinar el importe de la deducción por doble imposición de dividendos, sabiendo que la sociedad X tributa al 30%.

El importe del dividendo bruto percibido será el valor del ingreso obtenido en cuenta, incrementado en los gastos cargados por el banco y el importe de la retención practicada (18%).

Por tanto, tendremos:

$$\frac{24.000 + 600}{(1 - 0,18)} = 30.000 \text{ euros}$$

Así, la deducción será:

DDID = 30% x 30.000 x 50% = 4.500 euros

Supongamos que se produce la liquidación de la sociedad Y, que presenta el balance siguiente:

Activo		**Pasivo**	
Tesorería	1 .000	Capital	250
		Reservas	750
Total activo	1 .000	Total pasivo	1.000

Los socios de la entidad Y son las sociedades X y Z, las cuales participan en el 60% y en el 40%, respectivamente.
Las participaciones se adquirieron por su valor nominal.

De acuerdo con lo anterior, las plusvalías generadas en las entidades X y Z serían:

Entidad X		**Entidad Z**	
Valor recibido	600	Valor recibido	400
Valor compra	150	Valor compra	100
Rentagenerada	450	Rentagenerada	300

Como vemos, estas plusvalías coinciden con el importe de los beneficios generados por la entidad Y, no distribuidos y convertidos en reservas.

Las deducciones a practicar serán del 100% de la cuantía íntegra (porcentaje de participación superior al 5% durante, al menos, el año anterior).

Las deducciones serán:

Entidad X:	30% x 450 x 100% = 135
Entidad Y:	30% x 300 x 100% = 90

Deducciones por doble imposición internacional (artículos 31 y 32 del TRLIS)

El TRLIS mantiene la regulación de las deducciones en la cuota por doble imposición internacional además del método de exención en la base imponible, de forma que los dividendos procedentes de entidades extranjeras, así como las plusvalías procedentes de la transmisión de acciones o participaciones en entidades no residentes en territorio español, se encontrarán exentas del impuesto sobre sociedades español, al no integrarse en dicha base imponible, en tanto en cuanto se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 21 y 22 del TRLIS.

De esta forma, se mantienen dos deducciones en la cuota, como son las reguladas en los artículos 31 y 32 del TRLIS.

El artículo 31 establece que cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, si bien:

- No podrán deducirse los impuestos que no se hubieran pagado como consecuencia de una exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.
- En los casos en los que fuera aplicable un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podría superar al impuesto que resultara de dicho convenio.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubiesen obtenido en territorio español.

Por su parte, el artículo 32 regula una deducción en caso de percibir dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente, siempre que se cumplan una serie de requisitos relativos al porcentaje de participación (5%) y al periodo de tenencia de la misma (un año ininterrumpido).

EJEMPLO

Una sociedad residente obtiene una renta de 20.000 u.m. en un país extranjero, soportando una tributación por un impuesto análogo al IS de 8.000 u.m.

Beneficio contable (20.000 – 8.000)	12.000	Deducción	
Impuesto extranjero	8.000	La menor de:	
	20.000	• Impuesto extranjero	8.000
		• Impuesto español (20.000 x 30%)	6.000

El exceso del impuesto extranjero (8.000 - 6.000) no es fiscalmente deducible.

2.7.2.- Bonificaciones

Las bonificaciones tienen una naturaleza diferente a la de las deducciones, ya que, si bien estas últimas pretenden un objetivo claro de técnica impositiva, la cual sería evitar la doble imposición, sea ésta de tipo interno o internacional, las bonificaciones pretenden incentivar determinados comportamientos económicos.

Las bonificaciones suponen una minoración de la cuota íntegra consistente en aplicar un porcentaje sobre la misma derivada de las rentas bonificadas. Además, en los casos de insuficiencia de cuota íntegra, no se podrán trasladar para su cómputo en ejercicios futuros, y operan sobre dicha cuota, sin minoración de las deducciones por doble imposición.

Las bonificaciones aplicables son básicamente las siguientes:

- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. 50% sobre la parte de la cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas por entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla (artículo 33 del TRLIS).
- Bonificación por actividades exportadoras. 99% sobre la parte de la cuota correspondiente a las rentas derivadas de la actividad exportadora referente a determinadas actividades de tipo cultural: cinematográficas, editoriales, etcétera (artículo 34.1 del TRLIS). No obstante, esta bonificación es objeto de derogación por la reforma fiscal de la Ley 35/2006, del IRPF, si bien su supresión se hará de forma paulatina, reduciéndose año a año el porcentaje de bonificación aplicable, hasta su total eliminación a partir del 1 de enero de 2014, correspondiendo para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008 la bonificación del 0,8%.
- Bonificación por prestación de servicios públicos locales. 99% sobre la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de determinados servicios públicos locales (artículo 34.2 del TRLIS).

2.8.- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

La reducción de los tipos de gravamen introducida en el impuesto sobre sociedades por la reforma fiscal de la ley 35/2006, del IRPF, va acompañada por una supresión paulatina de las deducciones hasta ahora existentes en el impuesto, con excepción de las deducciones para evitar la doble imposición.

2.8.1.- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

Esta deducción quedará suprimida definitivamente para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2012. No obstante, para los periodos impositivos que se inicien a

partir del 1 de enero de 2007, el porcentaje aplicable se multiplicará por el coeficiente 0,92, y a partir del 1 de enero de 2008 y hasta el 31 de diciembre de 2011, por el coeficiente 0,85.

Dentro de esta deducción podemos distinguir dos tipos de actividades: investigación y desarrollo (I+D) e innovación tecnológica. El conjunto de estas actividades viene a denominarse actividades I+D+I, y se definen en el artículo 35 del TRLIS.

Aunque la base de la deducción es la misma, tanto para actividades de I+D como de innovación tecnológica, el porcentaje de la deducción a aplicar difiere en función de la actividad. Para la aplicación de estas deducciones, se requiere que los gastos I+D o de innovación tecnológica, que a efectos fiscales son aquellos que tienen también la consideración de gastos desde un punto de vista contable, se refieran a proyectos individualmente especificados.

Por otra parte, en los supuestos en los que existieran subvenciones destinadas al desarrollo de este tipo de actividades, el TRLIS establece que la base de la deducción habrá de minorarse en el 65% de las mismas cuando hubieran sido imputadas como ingreso en el periodo impositivo.

Actividades de I+D

Con carácter general, el porcentaje de deducción será el 30% de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto. No obstante, si los gastos fuesen superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 30% hasta dicha media y el 50% sobre los gastos que excedan de esa media. De lo anterior, cabe desprender que los proyectos de I+D que se inicien por primera vez en la empresa podrán disfrutar de una deducción del 50% en los gastos del primer periodo, dado que no habrá gastos por esas actividades de ejercicios anteriores, por lo que los gastos del periodo serán siempre superiores a la media de los años anteriores (que será cero).

Con independencia de estos porcentajes de deducción, podrá practicarse otra deducción adicional del 20% sobre los gastos del periodo impositivo que correspondan a gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a las actividades de I+D, así como sobre los gastos que correspondan a proyectos de I+D contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología.

Además, será aplicable una deducción del 10% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre y cuando se encuentren afectos de forma exclusiva a las actividades de investigación y desarrollo. Esta deducción del 10%, aun siendo compatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, prevista en el artículo 42 del TRLIS, no lo será, en cambio, para los mismos tipos de inversiones, con las restantes deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Actividades de innovación tecnológica

El porcentaje de deducción será del 15%, cuando se trate de gastos correspondientes a proyectos cuya realización fuera encargada a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología. No obstante, dicho porcentaje será del 10% cuando se trate de gastos de innovación tecnológica que correspondan exclusivamente a los siguientes conceptos:

- Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y elaboración de, entre otros, planos, pruebas, instalación y utilización de productos, así como la elaboración de muestrarios textiles.
- Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños, si bien, la base correspondiente a este concepto no podrá exceder la cuantía de un millón de euros.
- Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

EJEMPLO

La sociedad X, SA, ha realizado las siguientes inversiones que afectan a una actividad de I+D:

- Un edificio adquirido por importe de 350.000 euros, de los que 80.000 euros corresponden al valor del suelo. El coeficiente máximo según tablas es el 2%.
- Un equipo de laboratorio adquirido por importe de 100.000 euros que se ha financiado en un 50% por una subvención recibida al efecto. El coeficiente máximo según tablas es el 15%.

La sociedad amortiza contablemente los citados elementos según el coeficiente máximo de tablas, y ha efectuado en el ejercicio los siguientes ajustes extracontables negativos:

- Amortización acelerada edificio a efectos de I+D: 21.600 euros.
- Libertad de amortización equipo de laboratorio: 85.000 euros. La base de amortización por actividades de I+D sería:

Amortización contable del edificio (350.000 – 80.000) x 0,02	5.400
Amortización contable equipo de laboratorio	15.000
Gastos computables	20.400
Minoración subvenciones (7.500 x 0,65)	(4.875)
Subvención recibida	50.000
Subvención imputable como ingreso en el ejercicio (50.000 x 0,15)	7.500
Base para deducción por actividades de I+D	**15.525**

2.8.2.- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación

Esta deducción se reducirá paulatinamente (un 20% cada año sobre el porcentaje vigente en 2006) hasta su total supresión para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011.

La deducción se encuentra regulada en el artículo 36 del TRLIS. Se trata de un incentivo fiscal diseñado para mejorar la capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet en las pequeñas y medianas empresas, así como para la

mejora de sus procesos internos mediante el uso de las tecnologías de la información y de la comunicación. Debido a esto, este tipo de deducción sólo resultará aplicable a las entidades que reúnan los requisitos del artículo 108 del TRLIS, es decir, sólo es aplicable a las entidades que tengan la condición de empresas de reducida dimensión.

La deducción es aplicable a cuatro grandes campos:

- Acceso a Internet.
- Presencia en Internet.
- Comercio electrónico.
- Incorporación de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) a los procesos empresariales.

La base para la deducción se encuentra formada por el importe de las inversiones y gastos del periodo relacionados con las actividades a las que se refiere esta deducción, una vez detraída la parte de la inversión o del gasto financiada con subvenciones, las cuales no podrán ser integradas en dicha base.

El porcentaje de deducción se sitúa en el 15% (el 9% para el 2008) del importe de las inversiones y gastos llevados a cabo en el periodo impositivo, minorado en la cuantía total de las subvenciones recibidas para su financiación.

Esta deducción es incompatible, para las mismas inversiones o gastos, con las restantes deducciones creadas para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, y en particular con la deducción por gastos de formación profesional prevista en el artículo 40 del mismo, cuyo régimen jurídico será tratado con posterioridad.

2.8.3.- Deducción por actividades de exportación

El artículo 37 del TRLIS establece una deducción en cuota encaminada a impulsar las actividades exportadoras de las empresas, ya sea de forma directa o a través de la creación de canales de distribución en el exterior. De esta forma, habilitan el derecho a la deducción las inversiones en elementos del inmovilizado material que se materialicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición de participaciones de sociedades en el extranjero o la constitución de sociedades filiales fuera del territorio nacional (elementos del inmovilizado financiero), siempre que la inversión realizada esté directamente relacionada con la actividad exportadora de bienes y servicios o con la contratación de servicios turísticos en España y, en su caso, que la participación alcance, como mínimo, el 25% del capital social de la entidad participada o filial, participación que se podrá alcanzar a través de sucesivas operaciones de adquisición o suscripción. En todo caso, es necesario aclarar que quedarán fuera del ámbito de aplicación de la deducción por este tipo de actividades de exportación las inversiones realizadas para fabricar productos en el extranjero.

Por otra parte, también darán derecho a la aplicación de la deducción los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para el lanzamiento internacional de productos, así como las partidas de gastos, ya sean corrientes del ejercicio o de proyección plurianual, destinadas a la apertura y prospección de mercados en el extranjero y gastos de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluidas las celebradas en España con carácter internacional.

El porcentaje de deducción es, en todos los casos, del 25% del importe de las inversiones efectivamente realizadas y/o de los gastos satisfechos en el periodo impositivo, minorado en el 65% de las subvenciones recibidas en el mismo para su realización.

El TRLIS impide la aplicación de esta deducción a las inversiones realizadas o los gastos incurridos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, resultando, además, incompatible con la bonificación para el fomento de las actividades exportadoras prevista en el artículo 34.1 para los mismos elementos en los que se materializaran tales inversiones, y con la reducción de la base imponible procedente del régimen transitorio de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero.

La supresión de esta deducción se realizará paulatinamente, aplicando los siguientes porcentajes:

- 12% para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007.
- 9% para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008. 6% para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2009.
- 3% para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2010. La deducción quedará definitiva suprimida a partir del 1 de enero de 2011.

2.8.4.- Deducción por actuaciones para la protección y difusión del patrimonio histórico

Dan derecho a una deducción en la cuota íntegra del 15% del importe de las inversiones o gastos que se realicen para la adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, fuera del territorio español para su introducción en España, la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes declarados de interés cultural o la rehabilitación de edificios o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco, situados en España (artículo 38.1 del TRLIS).

Esta deducción se suprimirá paulatinamente hasta su desaparición a partir del 1 de enero de 2014.

2.8.5.- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales

Las inversiones que dan derecho a la deducción son las realizadas en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada. El porcentaje de la deducción para el productor será del 18% del importe de la inversión realizada en el ejercicio o coste de la producción, reducida en la parte financiada por el coproductor financiero, y minorado en la cuantía total de las subvenciones recibidas para su financiación. Por su parte, el porcentaje de la deducción para dicho coproductor financiero será del 5% sobre la parte de la inversión por él financiada, con un límite específico del 5% de la renta del periodo derivada de tales inversiones. Por otra parte, tanto para el productor como para el coproductor financiero, la aplicación de la deducción sólo podrá realizarse a partir del periodo impositivo en el que hubiera finalizado la producción de la obra.

Esta deducción se suprimirá totalmente a partir del 1 de enero de 2012.

2.8.6.- Deducción por inversiones en la edición de libros

Dan derecho a esta deducción las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada. Se incluirán como tales la creación, proyecto o diseño de libros, la elaboración de prototipos que guarden relación con la actividad de edición de libros y las cantidades destinadas a proyectos, derechos y originales, traducciones, correcciones, diseños y maquetas, ilustraciones, fotografías, grabados, prototipos y, en general, todos los conceptos que comprendan la creación editorial hasta llegar al soporte (fotolito, molde o equivalente) que permita la reproducción industrial seriada, debiendo excluirse los gastos de impresión, papel, encuadernación y, en general, los de todos los materiales y manipulaciones inherentes a dicha reproducción. Las inversiones realizadas dan derecho a la deducción tanto si las efectúa el editor directamente como si se contrata su realización con terceros.

El porcentaje de deducción es el 5% del importe de la inversión realizada en el ejercicio, minorado en la total cuantía de las subvenciones recibidas para su financiación (artículo 38.3 del TRLIS). También esta deducción desaparecerá de forma paulatina, hasta su total supresión a partir del 1 de enero de 2014.

2.8.7.- Deducción por inversiones para la protección del medio ambiente

Se pueden acoger a este incentivo fiscal las inversiones en elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan por finalidad la protección del medio ambiente, consistentes en instalaciones cuyo objeto sea alguno de los siguientes:

- Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales.
- Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas.
- Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.

El porcentaje de deducción es del 10% del importe de las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente, incluidas aquellas que hubieran sido realizadas mediante operaciones de leasing o arrendamiento financiero, minorado en la total cuantía de las subvenciones recibidas para su financiación.

Asimismo, el artículo 39 del TRLIS permite la aplicación de este tipo de deducción sobre las inversiones en bienes de activo material destinadas al aprovechamiento de energías renovables. Por otra parte, el artículo mencionado da derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 12% en los supuestos de adquisiciones de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera que fueran nuevos, en la parte de la inversión que contribuyera de forma efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

Esta deducción, tras su paulatina reducción, se suprimirá definitivamente a partir del 1 de enero de 2011.

2.8.8.- Deducción por inversiones en sistemas de localización vía satélite

Las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10% sobre el importe de las mismas (artículo 38.4 del TRLIS).

Esta deducción, tras su paulatina reducción, se suprimirá definitivamente a partir del 1 de enero de 2011.

2.8.9.- Deducción por inversiones para la movilidad de discapacitados

Las inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera, darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10% del importe de dichas inversiones (artículo 38.5 del TRLIS).

Esta deducción, tras su paulatina reducción, se suprimirá definitivamente a partir del 1 de enero de 2011.

2.8.10.- Deducción por gastos de guardería

Las inversiones y gastos en locales homologados por la Administración pública competente para prestar el servicio del primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad, y los gastos derivados de la contratación de este servicio con un tercero debidamente autorizado, darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10% del importe de dichas inversiones y gastos.

La base de la deducción se minorará en la parte del coste del servicio repercutido por la empresa a los trabajadores y en el 65% del importe de las subvenciones recibidas para la prestación del servicio de guardería imputadas como ingresos del ejercicio (artículo 38.6 del TRLIS).

Al igual que en todas las deducciones anteriores, la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción (artículo 38.7 del TRLIS).

Esta deducción, tras su paulatina reducción, se suprimirá definitivamente a partir del 1 de enero de 2011.

2.8.11.- Deducción por gastos de formación profesional

Se considerará formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, en la medida en que resulte exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo y en tanto en cuanto no tengan para los trabajadores la consideración de rendimientos del trabajo. Si bien, la deducción por gastos de formación profesional supone una auténtica deducción por gastos y no por inversiones. La adquisición por parte de la empresa de elementos de inmovilizado con vistas a su afectación a las actividades de formación profesional darán derecho a la deducción, siendo las dotaciones contables a la amortización de tales activos el importe a incluir en la base de la misma.

La deducción también se aplicará por aquellos gastos efectuados con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías.

De esta forma, se incluirán entre dichos gastos los realizados para financiar su conexión a Internet y los equipos para su acceso, incluso cuando el uso de los mismos por los empleados se pudiera efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Estos gastos no determinarán la obtención de un rendimiento del trabajo para el empleado. A título ejemplificativo, cabría afirmar que sería aplicable esta deducción a los casos en los que la empresa comprara al empleado un ordenador completo para que éste lo instalara en su domicilio particular o, incluso, a los supuestos en los que la propia empresa facilitara el dinero al trabajador para que éste adquiriera el ordenador por su cuenta, o en los que le reembolsara el gasto sufrido. Se pretende, por tanto, favorecer al máximo las posibilidades de que cualquier empleado tenga un ordenador y acceso a Internet, bien sea en el centro de trabajo o en su propio domicilio.

Con carácter general, el porcentaje de deducción será el 5%. No obstante, dicho porcentaje se incrementará hasta alcanzar el 10% y operará sobre el exceso de los gastos en formación profesional del ejercicio en relación con la media de los gastos en los que se hubiera incurrido en los dos años anteriores. En todo caso, los gastos computables en cada ejercicio han de ser considerados una vez hubieran sido minorados en el 65% del importe de la subvenciones imputables como ingreso (artículo 40 del TRLIS).

Esta deducción, tras su paulatina reducción, se suprimirá definitivamente a partir del 1 de enero de 2011.

2.8.12.- Deducción por creación de empleo para trabajadores discapacitados

El importe de esta deducción se calcula de la siguiente manera (artículo 41 del TRLIS):

6.000 euros x incremento del promedio de la plantilla de discapacitados

La contratación debe realizarse bajo la modalidad de contrato indefinido y jornada completa, en los términos de la legislación laboral. Es posible, por tanto, que una empresa que en su conjunto no cree empleo, sino que sustituya trabajadores no discapacitados por otros que sí lo sean, tenga derecho al disfrute del incentivo fiscal, e incluso es posible que tenga derecho al mismo una empresa que aunque de forma global hubiera llegado a destruir empleo, sin embargo, generara puestos de trabajo para trabajadores discapacitados.

Esta deducción, junto con la siguiente, son las únicas que se mantienen y no se ven afectadas por la supresión paulatina de deducciones en la cuota.

2.8.13.- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Esta deducción (artículo 42 del TRLIS), que junto con la deducción anterior por creación de empleo para trabajadores discapacitados se mantienen intactas, permite deducir de la cuota íntegra, con carácter general, el 12% del importe de las rentas positivas obtenidas por la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión, así como del financiero siempre que se cumplan determinados requisitos, como el hecho de que los valores representativos del capital social en entidades otorgaran una participación significativa no inferior al 5% y la necesidad de su permanencia en el patrimonio del transmitente con, al menos, un año de antelación a dicha transmisión.

Esta deducción será del 7%, del 2% o del 17% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, del 20% o del 35%, respectivamente.

Para que pudiera entenderse cumplida la condición de la reinversión que justifica la aplicación de esta deducción es necesario que el importe obtenido por la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales susceptibles de generar las rentas constitutivas de la base de la deducción (elementos que se enumeran en el artículo 42.2 del TRLIS) fuera reinvertido en bienes del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a la actividad económica, o en valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de entidades, siempre y cuando otorgaran una participación superior al 5% sobre el capital social de las mismas, con las exclusiones previstas en la ley.

Como consecuencia de la modificación efectuada en el citado artículo por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable en la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades, con efectos retroactivos para los periodos impositivos que se hayan iniciado a partir del 1 de enero de 2007, cuando los valores transmitidos o los valores en los que materialice la reinversión correspondan a elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas en un porcentaje superior al 15% del activo, no se entenderá realizada la reinversión en el importe que resulte de aplicar al precio de adquisición de esos valores, el porcentaje que se haya obtenido.

La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración Tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales que se hayan integrado en la base imponible, sin que puedan formar parte de dicha renta ni el importe de las pérdidas por deterioro fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización. Tampoco podrán integrarse las cantidades destinadas a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible, en los casos de arrendamiento financiero. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

No podrá aplicarse esta deducción en los supuestos en los que el mismo elemento patrimonial que hubiera sido objeto de reinversión fuera susceptible de generar gastos fiscalmente deducibles, de forma que en estos casos el sujeto pasivo deberá optar por uno u otro régimen.

Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto en los casos en los que su vida útil fuere inferior.

2.8.14.- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad

Por último, el artículo 43 del TRLIS establece que el sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10% de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que

tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE, de 3 de junio, o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

Asimismo, podrá practicarse una deducción del 10% de las aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, o de los parientes discapacitados de los mismos en las condiciones previstas en la ley, con el límite de 8.000 euros anuales por cada trabajador o persona discapacitada. Las aportaciones que superaran dicho límite podrán deducirse en los cuatro periodos impositivos siguientes hasta que se agotara en cada uno de los mismos el importe máximo que diera derecho a la aplicación de la deducción.

En los supuestos en los que los trabajadores gozaran de retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan.

Esta deducción, tras su paulatina reducción, se suprimirá definitivamente a partir del 1 de enero de 2011.

2.8.15.- Normas comunes a todas las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Las deducciones previstas en el TRLIS para la realización de determinadas actividades no pueden absorber la totalidad de la cuota íntegra del sujeto pasivo, estando sometidas a un límite conjunto. La cuota base límite viene dada por el resultado de minorar la cuota íntegra del ejercicio en el importe de las bonificaciones y de las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional.

Sobre esta cuota base límite se aplica un coeficiente límite que determinará el montante máximo de la deducción conjunta a aplicar en el ejercicio. El coeficiente límite conjunto es del 35% de la cuota base límite. Ahora bien, para las modalidades de deducción previstas en el artículo 35 (deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica) y en el artículo 36 (deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación), el citado coeficiente límite se eleva hasta el 50% de la cuota base límite, siempre que el importe de la deducción exceda del 10% de la cuota íntegra del ejercicio, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios no está sometida a ningún límite.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando el mismo límite conjunto del 35%, en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. Sin embargo, podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos las cantidades inaplicadas por insuficiencia de cuota base límite correspondientes a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y a la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación, aunque, en tales casos, el coeficiente límite será el general del 35% y no el 50%.

2.9.- Retenciones e ingresos a cuenta. Los pagos fraccionados. Las obligaciones formales

2.9.1.- Retenciones e ingresos a cuenta

El artículo 46 del TRLIS establece la deducción de la cuota íntegra del impuesto de los pagos a cuenta efectuados a lo largo del periodo impositivo, a saber:

- Las retenciones e ingresos a cuenta.
- Los pagos fraccionados.

En lo relativo a las retenciones e ingresos a cuenta, es necesario indicar que los sujetos pasivos del IS pueden ser, a su vez, sujetos activos o pasivos de la obligación de retener e ingresar a cuenta.

Cuando la retención soportada por la sociedad hubiera sido inferior a la debida o simplemente no se hubiese practicado, la sociedad tendrá derecho a deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida. El tipo de retención aplicable con carácter general es el 18% a partir del 1 de enero de 2007. En caso de rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, o del consentimiento o autorización para su utilización, el porcentaje aplicable es el 24% a partir del 1 de enero de 2007.

En cuanto sujetos activos (que son aquellos que practican la retención), las entidades sometidas al IS sí van a estar frecuentemente obligadas a retener o ingresar a cuenta. El TRLIS incluye entre los sujetos obligados a retener a las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto. También deberán retener las personas jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente. Igualmente, van a resultar obligados a retener respecto de las rentas sometidas a retención a cuenta del IRPF que satisfagan.

La obligación principal del retenedor es la de ingresar las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, con independencia de que se haya practicado o no la retención. Pero, además del ingreso, los sujetos pasivos tienen una serie de obligaciones accesorias, como la de presentar una declaración de las cantidades retenidas, en el plazo, forma y lugar reglamentario. Si no se hubiera producido ninguna retención, no será necesario presentar una declaración negativa. Asimismo, estarán obligados a expedir una certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.

2.9.2.- Los pagos fraccionados

En esta modalidad de pago anticipado, es la propia entidad que obtiene las rentas la que realiza el ingreso de las cantidades correspondientes. El TRLIS establece que los sujetos pasivos deberán efectuar tres pagos a cuenta durante el ejercicio, en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Dichos pagos fraccionados, que tendrán la naturaleza de deuda tributaria, se realizarán a cuenta de la liquidación que corresponda al periodo impositivo en curso el día primero de cada uno de los meses citados.

Para la determinación de su importe se puede optar por uno de estos dos sistemas:

- Aplicando el porcentaje del 18% a la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día en que comience el plazo para realizar el pago fraccionado, minorada dicha cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes.
- Aplicando, sobre la parte de la base imponible del periodo de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural, el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. Por tanto, en caso de entidades sujetas al tipo general en el IS, el porcentaje que deben emplear para efectuar el pago anticipado es el 21% para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008. Esta

modalidad será obligatoria para las empresas que hayan superado la cantidad de 6.010.121,04 euros de volumen de operaciones durante el ejercicio anterior.

La opción por la segunda modalidad deberá ser comunicada mediante la correspondiente declaración censal durante el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos. El sujeto pasivo quedará vinculado a esta modalidad para el periodo impositivo en curso y los siguientes mientras no renuncie expresamente a su aplicación.

2.9.3.- Las obligaciones formales

Declaraciones, liquidaciones y devoluciones

Los sujetos pasivos del IS deberán presentar la declaración que corresponda dentro del plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo. Las entidades parcialmente exentas estarán obligadas a declarar respecto de las rentas no exentas, salvo que dichas rentas estuvieran sujetas a retención y fueran las únicas que obtuvieran.

Si la cuota resultante de la declaración es inferior a los pagos anticipados efectuados por el sujeto pasivo, la Administración deberá devolver el exceso de oficio en el plazo de seis meses. Si no se ha efectuado la devolución en el plazo indicado por causa imputable a la Administración, deberá abonar los intereses de demora correspondientes, sin necesidad de que el sujeto pasivo presente reclamación alguna.

2.10.- Régimen de incentivos a las empresas de reducida dimensión

2.10.1.- Ámbito de aplicación

El régimen de incentivos a las empresas de reducida dimensión, o pymes, como son conocidas comúnmente, es de aplicación a las entidades cuya cifra de negocios en el periodo inmediato anterior sea inferior a ocho millones de euros (artículo 108 del TRLIS).

El TRLIS, con vistas a determinar la aplicación o no de tales incentivos fiscales, parte la cifra de negocios del periodo impositivo anterior a aquel en que se encuentre el sujeto pasivo. Con esto se pretende que dicho sujeto pasivo conozca al comienzo de un periodo impositivo el régimen fiscal que le será de aplicación sin tener necesidad de hacer ajuste alguno en función del volumen de operaciones del ejercicio en vigor.

En lo relativo a la cifra de negocios, el TRLIS realiza las siguientes precisiones:

- El periodo impositivo a considerar debe referirse, al menos, a 12 meses, por lo que, en caso de ser inferior, se deberá elevar la cifra de negocios al año. A pesar de esto, el citado texto normativo no deja del todo claro qué se debe entender por tal elevación al año.
- Para el caso de empresas de nueva creación, la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que la entidad desarrolle de manera efectiva la actividad, teniendo en cuenta que si dicho periodo es inferior a 12 meses, se procederá a la elevación al año.

EJEMPLO

La entidad X se constituyó el 1 de septiembre de 2005 y tiene un periodo impositivo que, según sus estatutos, se ajusta al año natural. Suponiendo que su secuencia de facturación fuera la siguiente:

2005	2006	2007	2008
2.250.000	7.000.000	7.500.000	8.200.000

- En el año 2005, sería una empresa de nueva creación:

2.250.000 x 12 / 4 = 6.750.000 > 6.000.000

No tendría el carácter de empresa de reducida dimensión al superar los seis millones de euros, que es la cantidad a tener en cuenta para el año 2005.

- En el año 2006, se daría el primer periodo impositivo de 12 meses:

2.250.000 x 12 / 4 = 6.750.000 < 8.000.000

Por tanto, sí tendría la consideración de empresa de reducida dimensión al no superar la magnitud a tener en cuenta para dicho año, que es la de ocho millones de euros.

- En el año 2007, la empresa mantendría su carácter de reducida dimensión dado que 7.000.000 < 8.000.000.
- En el año 2008:

7.500.000 < 8.000.000

Mantendrá la consideración de empresa de reducida dimensión al no superar los ocho millones de euros, si bien perderá dicha consideración en el ejercicio siguiente al haber facturado en el año 2008 una cantidad superior a dicho tope legal (8.200.000 > 8.000.000).

- Si la entidad forma parte de un grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de las entidades que formen parte del grupo.

2.10.2.- Amortizaciones

Una de las principales características de este régimen fiscal especial se aprecia en las normas relativas a la amortización, que vienen a suponer una aceleración en el ritmo de la misma:

- Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo.
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.
- Amortización acelerada del activo material nuevo.
- Amortización acelerada de bienes objeto de reinversión.

Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo

Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo en el periodo impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 para considerar a una empresa como de reducida dimensión, podrán ser amortizados libremente siempre y cuando, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo en el que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incrementara respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantuviera durante un periodo adicional de otros 24 meses (artículo 109 del TRLIS).

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento de plantilla mantenido, calculado con dos decimales.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a la misma. No obstante, también se aplicará:

- A los elementos del inmovilizado material encargados por la empresa en virtud de un contrato de ejecución de obra, siempre que se suscriba en el periodo impositivo en que se considere a la empresa como de reducida dimensión y la puesta a disposición no se demore más allá de 12 meses desde la finalización del periodo.
- A los construidos por la empresa.

Libertad de amortización para inversiones de escaso valor

En este caso nos encontramos con una norma que no tiene antecedente en el IS según la cual (artículo 110 del TRLIS) los elementos del inmovilizado material nuevos podrán amortizarse en su totalidad en el periodo impositivo en que se pongan a disposición del sujeto pasivo siempre que: su valor unitario no exceda de 601,01 euros, la puesta a disposición se realice en un periodo impositivo en el que sea aplicable el régimen especial de empresas de reducida dimensión y el límite máximo de amortización por este concepto sea de 12.020,24 euros por periodo impositivo.

EJEMPLO

Una empresa de reducida dimensión que explota un restaurante realiza las siguientes inversiones en lencería de mesa, vajilla y cubertería y en cristalería en general, siendo en todos los casos el valor unitario de dichos elementos del activo fijo material nuevos, inferior a 601,01 euros.

Lencería , vajilla y cubertería	Inversión	= 6.000
Cristalería	Inversión	= 12.000

Coeficientes de amortización:

	Coeficiente máximo	Periodo máximo

Lencería , vajilla y cubertería	25%	> 8 año s
Cristalería	50%	4 años

	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste extracontable
Lencería , vajilla y cubertería	1.500	6.000,00	(4.500,00)
Cristalería	6.000	4 años	(3.010,12)

Se aplica en primer lugar la libertad de amortización a la inversión en lencería, vajilla y cubertería, que tiene un coeficiente máximo en tablas inferior.

En cuanto a la inversión en cristalería, se aplica la libertad de amortización hasta llegar al límite de 12.020,24, es decir a 6.020,24, amortizándose los 5.979,76 restantes al 50% según tablas = 2.989,88.

Por tanto, la amortización fiscal procedente será de 6.020,24 + 2989,88 = 9.010,12.

Amortización acelerada del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible

La amortización acelerada afecta a los siguientes bienes del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible:

- Los adquiridos a terceros que se pongan a disposición de la empresa en un periodo impositivo en el que sean de aplicación los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión.
- A los encargados por la empresa en virtud de un contrato de ejecución de obra siempre que se suscriba en el periodo impositivo en que se considere a la empresa como de reducida dimensión y la puesta a disposición no se demore más allá de 12 meses desde la finalización del periodo.
- A los construidos por la empresa.

En estos casos, los sujetos pasivos del IS podrán amortizar los elementos del inmovilizado material nuevos en base al coeficiente que resulte de multiplicar por dos el coeficiente máximo derivado de las tablas oficiales. En lo relativo al inmovilizado intangible, al igual que sucedería con los elementos del inmovilizado material, la ley se está refiriendo únicamente a aquellos elementos que se encuentren recogidos en las tablas oficiales de amortización como, por ejemplo, las aplicaciones informáticas o producciones cinematográficas.

Para los elementos que no estuvieran recogidos en las tablas oficiales, se deberá atender a lo dispuesto en el artículo 111.5 del TRLIS, que establece la amortización acelerada para los activos intangibles recogidos en los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12 de la ley, respectivamente, es decir, el fondo de comercio y el inmovilizado intangible con vida útil definida, los cuales podrán amortizarse en un 150% sobre lo que se amortizaría conforme a los citados artículos.

EJEMPLO

Una sociedad que en el año 2008 tendría la consideración de empresa de reducida dimensión, satisfizo en el mismo periodo impositivo 80.000 euros en concepto de fondo de comercio.

Conforme a lo establecido en el artículo 12.6 del TRLIS, el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio será deducible con un límite anual máximo de deducibilidad consistente en la veinteava parte de su importe (80.000 x 5% = 4.000), pero en aplicación de lo dispuesto en el artículo 111 podría admitirse como gasto fiscal el resultado de aplicar el 150% sobre el porcentaje recogido en el citado artículo 12.6.

Por tanto, 80.000 x (5% x 150%) = 6.000.

Amortización de bienes objeto de reinversión

El artículo 113 del TRLIS establece un régimen de amortización acelerada de los bienes en que se materialice una reinversión. En concreto, la redacción del citado artículo 113 establece la posibilidad de amortización acelerada cuando se cumplan las siguientes circunstancias:

- La transmisión se debe realizar en un periodo impositivo en que se considere a la entidad como de reducida dimensión.
- Sólo afecta a elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- Debe tratarse de una transmisión onerosa, por lo que se descarta la posibilidad de enajenaciones a título gratuito.
- Tanto los elementos enajenados como aquellos en los que se materialice la reinversión, deben estar afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad.
- La reinversión ha de realizarse en el plazo marcado por el artículo 42.6 del TRLIS, es decir, durante el año anterior o los tres posteriores a la enajenación.

El beneficio fiscal otorgado por el artículo 113 permite que los activos en los que se materialice el importe obtenido por la enajenación puedan ser amortizados en función del coeficiente que resulte de multiplicar por tres el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

EJEMPLO

Una empresa de reducida dimensión vende una máquina por 200.000 euros, obteniendo por dicha venta una renta de 90.000 euros. Dicha entidad reinvierte el total de lo obtenido en la compra de otro activo material afecto a su explotación económica, el cual tiene un coeficiente máximo de amortización del 12% según tablas.

El régimen que prevé el artículo 113 del TRLIS implica que la renta de 90.000 euros obtenida se integre en la base imponible de la entidad y que la amortización máxima a dotar por el bien en que se reinvirtiera pueda ser multiplicada por tres.

Así, la amortización contable de dicho bien será:

200.000 x 12% = 24.000

Mientras que la de carácter fiscal será:

200.000 x 12% x 3 = 72.000

Esto conllevaría la práctica de un ajuste extracontable negativo de 48.000 euros por parte de la citada sociedad. Por otra parte, es necesario destacar que la deducción fiscal no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, y tampoco estará condicionado este beneficio fiscal a la generación de rentas positivas como consecuencia de la enajenación de los activos, es decir, es posible que se generen rentas negativas en la enajenación sin que por ello se impida amortizar de forma acelerada.

Por último, en los casos en los que la reinversión sea superior o inferior al importe de la enajenación, la amortización acelerada únicamente podrá aplicarse sobre el importe de la enajenación que sea objeto de reinversión.

2.10.3.- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores

En relación con las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores, el TRLIS permite deducir la misma basándose en un porcentaje sobre el saldo a final de año de las cuentas de deudores. En concreto, el artículo 112 del TRLIS establece la posibilidad de que este tipo de empresas puedan deducir la pérdida para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% de los posibles deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo en que sea de aplicación este régimen fiscal especial.

La deducción de esta pérdida por deterioro se rige por las siguientes reglas:

- No podrán incluirse en el cálculo del 1% los saldos de dudoso cobro sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro a la que se refiere el artículo 12.2 del TRLIS, que exige para su deducibilidad el transcurso de un plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, que el deudor se encuentre declarado en situación de concurso o hubiera sido procesado por un delito de alzamiento de bienes y que el crédito hubiera sido reclamado judicialmente o se hubiera suscitado un litigio de cuya resolución dependiera su cobro.
- Tampoco podrán incluirse en el cálculo del 1% aquellos créditos que no tengan la consideración de deducibles sobre la base del mismo precepto (por encontrarse garantizados mediante un contrato de seguro o caución, por tratarse de créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, etcétera).

EJEMPLO

Una entidad de reducida dimensión tiene en el saldo de deudores al final del periodo impositivo 150.000 euros, de los cuales:

- 10.000 euros corresponden a una sociedad deudora declarada en concurso.
- 5.000 euros corresponden a una deuda de una entidad vinculada.
- 4.000 euros corresponden a una deuda afianzada por un ente público.

El importe máximo deducible en concepto de pérdida por deterioro será de 10.000 + 1.310 = 11.310 euros.

- Los 10.000 euros que corresponden a la sociedad deudora declarada en concurso se ajustan a lo dispuesto en el artículo 12.2 del TRLIS.

- Los 1.310 euros, derivados de aplicar el 1% a los 131.000 euros, que es el importe resultante de restar al saldo de la cuenta de deudores, los anteriores 10.000 euros, más los 5.000 euros de la entidad vinculada y la deuda afianzada por un ente público, que alcanza a 4.000 euros.

- El saldo de la deducción por la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias no podrá exceder del 1% sobre el saldo de deudores a final del periodo impositivo correspondiente.
- En caso de que la empresa deje de ser considerada como entidad de reducida dimensión, el saldo de la pérdida por deterioro existente en ese momento se aplicará a cubrir las posibles pérdidas al amparo del artículo 12.2. Es decir, el TRLIS no exige que la entidad considere como ingreso la totalidad del saldo que exista, sino que decide que dicho saldo se aplique a cubrir posibles riesgos futuros.

EJEMPLO

Una entidad deja de ser empresa de reducida dimensión en el periodo impositivo 2007, teniendo a final del ejercicio 2006 un saldo de la dotación global del artículo 112.1 de 100.000 euros. Durante los periodos 2007 a 2009, los créditos que, conforme al artículo 12.2 del TRLIS, pueden considerarse como susceptibles de deducción por pérdida por deterioro de créditos por posibles insolvencias son:

2007	25.000
2008	40.000
2009	60.000

De acuerdo con el artículo 112.4 del TRLIS, la entidad no incluirá en su base imponible las pérdidas por posibles insolvencias hasta alcanzar el saldo que figuraba conforme al artículo 112.1 en el periodo impositivo en que perdió la condición de empresa de reducida dimensión, es decir:

	Saldo provisional global	Pérdida insolvencia periodo	Pérdida no deducible
2007	100.000	25.000	25.000
2008	75.000	40.000	40.000
2009	35.000	60.000	35.000

2.10.4.- El tipo de gravamen

Otra de las especialidades de este régimen fiscal la constituyen los tipos de gravamen aplicables, los cuales gozan también de un carácter reducido respecto del régimen general del impuesto. Así, el artículo 114 del TRLIS establece dos tipos de gravamen para estas empresas: para los primeros 120.202,41 euros de base imponible, el tipo de gravamen será el 25%, y para el resto de la base imponible, el tipo de gravamen será el 30%.

Por otro lado, para evitar que mediante periodos impositivos reducidos los sujetos pasivos del impuesto puedan tributar a tipos impositivos inferiores, en los casos en los que dicho periodo impositivo fuera inferior al año, la parte de base que estaría sometida al tipo del 25% sería la menor de las dos siguientes:

- El resultado de multiplicar 120.202,41 euros por el cociente que resulte de dividir el número de días del periodo impositivo entre 365 días.
- La base imponible obtenida.

EJEMPLO

Una empresa de reducida dimensión tiene un periodo impositivo coincidente con el año natural, y acuerda cambiar su ejercicio social, que pasa a cerrarse a 31 de mayo de 2008 (de 1 de junio a 31 de mayo). Determinar cuál sería la cuota íntegra suponiendo que la base imponible cuantificada para el periodo impositivo de 1 de enero a 31 de mayo de 2008 asciende a la cantidad de 95.000 euros:

120.202,41 x 152 / 365 = 50.056,89

Base al 25% (50.056,89 x 0,25) = 12.514,22
Base al 30% (44.943,11 x 0,30) = 13.482,93
Total cuota íntegra (12.514,22 + 13.482,93) = 25.997,15

3. PREGUNTAS MÁS FRECUENTES

3.1.- ¿Qué modelos de declaración existen para el 2008?

Para la declaración del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) correspondiente a los periodos impositivos iniciados en l año 2008 existirá **un único modelo de declaración: el modelo 200**.

Además, **para grupos fiscales existe un modelo específico de declaración: el modelo 220**. Por tanto, para la declaración del ejercicio 2008 **ya no existirán los modelos 201 (simplificado) y 225 (sociedades patrimoniales).**

3.2.- ¿Cómo se presenta la declaración del modelo 200?

Se presenta bien en modelo impreso, bien por vía telemática por Internet.
La presentación por Internet es obligatoria para las entidades que tengan la forma jurídica de SA o SL (NIFs que empiecen por las letras "A" ó "B"), así como para los sujetos pasivos que se califiquen como grandes empresas(adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades De Gestión de Grandes Empresas).
En el supuesto de **presentación en papel**, el modelo se puede presentar:

a) En el **modelo preimpreso distribuido por el Colegio de Huérfanos** de Hacienda utilizando el sobre de envío que figura en el Anexo IV de la Orden HAC/1163/2004, de 14 de abril.

b) **Una declaración ajustada a los contenidos del modelo 200 que se genere exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión** desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Los datos impresos en estas declaraciones y en sus correspondientes documentos de ingreso o devolución prevalecerán sobre las alteraciones o correcciones manuales que pudieran contener, por lo que éstas no producirán efectos ante la Administración Tributaria.

3.2.1.- Confección de la declaración

Dejando a un lado el papel preimpreso del CHH, existen dos formas de confección de la declaración:

- **PADRE de sociedades 2008-modelo 200**: Es el programa de ayuda a la declaración que sin necesidad de certificado de usuario se descarga de la página web de la AEAT. Dicho programa se instala en el ordenador de la entidad declarante y permite generar un fichero para la presentación de la declaración con las validaciones propias del programa. Si existiese una nueva versión más actualizada se avisará al momento de acceder al servidor de la AEAT.

- **Software comercial**: Las entidades proveedoras de software también pueden generar el fichero de la declaración. Para ello la AEAT ha puesto a su disposición en internet las validaciones y especificaciones del diseño de registro.
Una vez obtenido el fichero, por cualquiera de las dos formas anteriores, para su presentación se debe proceder como se indica en la pregunta siguiente.

3.3.- Forma de presentación de la declaración confeccionada.

Una vez generado el fichero de la declaración existen dos formas de presentación del mismo:

a) **Telemáticamente**: En la Oficina Virtual de la AEAT con certificado electrónico. Una vez haya sido presentada la declaración, se obtendrá una página de respuesta del servidor con un código electrónico (o código seguro de verificación) justificante de la presentación. Mediante dicho código electrónico se podrán obtener copias electrónicas de la declaración en formato PDF, para habilitar su impresión en papel

b) **En papel Impreso mediante el Servicio de Impresión de la AEAT**: el Servidor de la AEAT dispondrá en internet de un servicio de impresión mediante el que se puede obtener la declaración en formato PDF. Este nuevo servicio sustituirá al módulo de impresión de otras campañas. Las declaraciones correspondientes a titulares que estén obligados a su presentación telemática no podrán usar este servicio*. En el resto de supuestos se obtendrá una declaración con dos ejemplares del documento de ingreso y

devolución (DID), uno para el declarante y otro para la entidad colaboradora. Dicho DID tendrá un número de justificante que comenzará con un código (204 ó 205, según corresponda) distintos a los del modelo preimpreso del CHH. El contenido de

(* Los contribuyentes obligados a dicha presentación telemática podrán usar el nuevo Servicio de Validación y Pruebas mediante el que podrán generar la declaración con la marca de agua "BORRADOR NO VALIDO PARA PRESENTACION".)

estas declaraciones quedarán provisionalmente en el servidor de la AEAT a la espera de que sean confirmadas mediante la presentación del impreso correspondiente ante la entidad colaboradora. El contribuyente, una vez que ha presentado el impreso en la entidad colaboradora, recibe su copia así como su ejemplar del DID con el sello o "pique" de presentación.

En estos casos, el modo de proceder es el siguiente:

- La EECC graba el número de justificante en el fichero de autoliquidaciones del NPGT que transmite a la AEAT.
- La EECC no remite papel alguno a la AEAT porque se queda tan sólo con el ejemplar del DID validado (es decir como otra autoliquidación del NPGT).
- Cuando llegue el numero de justificante con el fichero del NPGT a la AEAT se recuperan los datos de la declaración del fichero en el que se habían grabado provisionalmente.

En el supuesto de que estos impresos sean presentados en oficinas de la AEAT o por correo certificado (negativas, aplazamientos en papel,..) también se recuperarán los datos de la declaración del fichero en el que se habían grabado provisionalmente mediante el numero de justificante.

IMPORTANTE: Este formulario que se ha generado a través del servicio de impresión de la AEAT **NO NECESITA ETIQUETAS**, por lo que dicha impresión genera el ANAGRAMA con el NIF validado del declarante.

3.4.- ¿Cómo se presenta la declaración del impuesto modelo 220?

La presentación de las declaraciones correspondientes a los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, que tributen en el régimen de consolidación fiscal se efectuarán **exclusivamente por vía telemática a través de un formulario de presentación creado al efecto**.

Las declaraciones que vengan obligadas a formular cada una de las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera, se presentarán en el modelo 200 respectivo exclusivamente por vía telemática por Internet.
Por último, se ha de indicar que las sociedades dominantes o entidades cabeceras de grupos deberán hacer constar, en el apartado correspondiente del modelo 220, el código electrónico de cada una de las declaraciones modelo 200 de las sociedades integrantes del mismo, incluida la declaración de la dominante o cabecera del grupo.

3.5.- ¿Cómo se presenta la declaración en los supuestos en los que la misma se deba presentar conjuntamente al Estado y a la Administración Foral?

Para la declaración modelo 200 a presentar ante la Administración del Estado la forma de presentación seguirá el procedimiento general establecido. Tanto la declaración como el documento de ingreso o devolución será el aprobado por la norma estatal.

Para la declaración a presentar ante las Diputaciones Forales del País Vasco o ante la Comunidad Foral de Navarra, la forma será la que corresponda de acuerdo con la normativa foral correspondiente, debiéndose efectuar, ante cada una de dichas Administraciones, el ingreso o solicitar la devolución que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 18 y 20 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y los artículos 22 y 27 del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, proceda, utilizando los documentos de ingreso y devolución aprobados por la normativa foral, sin perjuicio de que, en su caso, se puedan presentar los modelos de declaración aprobados por la normativa estatal. Para ello, estas entidades podrán obtener copias en formato PDF del modelo 200 una vez que el mismo haya sido presentado telemáticamente y proceder a su impresión conforme a la pregunta 8.2..a).

En el caso de los grupos fiscales, las sociedades integrantes del grupo presentarán, a su vez, las declaraciones en régimen de tributación individual, modelo 200, ante cada una de dichas Administraciones tributarias, estatal o foral, de acuerdo con sus normas de procedimiento.

3.6.- ¿Qué documentación debe presentar la entidad junto a la declaración? ¿Cómo se presenta dicha documentación?

La documentación es la siguiente:

a) Fotocopia de la tarjeta del Número de Identificación Fiscal, en el caso de no disponer de etiquetas identificativas (sólo en caso de presentación de la declaración en papel).
b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que incluyan en la base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes según lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberán presentar, además, los siguientes datos relativos a cada una de las entidades no residentes en territorio español:

1º Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
2º Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

c) Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas) incluirán, en su caso, la memoria informativa a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

d) Los sujetos pasivos o contribuyentes a quienes les haya sido aprobada una propuesta para la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, el informe a que hace referencia el artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

e) Los sujetos pasivos a los que les resulte de aplicación lo establecido, bien en el artículo 15 o bien en el artículo 45, ambos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, presentarán la información prevista en dichos artículos.

f) Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizadas con cargo a dotaciones futuras a la reserva para inversiones en Canarias, conforme dispone el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

La citada documentación en el caso de presentación en papel se introducirá en el sobre de envío correspondiente y, en el caso de presentación telemática se presentará a través del registro telemático general de la AEAT.

3.7.- ¿Existe posibilidad de domiciliar el pago del impuesto? ¿En qué consiste la domiciliación?

Los sujetos pasivos, contribuyentes o las sociedades dominantes o entidades cabeceras de grupos **cuyo período impositivo haya finalizado el 31 de diciembre de 2008 y que efectúen la presentación telemática de la declaración podrán utilizar como medio de pago la domiciliación** bancaria en la entidad de depósito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria (Banco, Caja de Ahorro o Cooperativa de crédito), sita en territorio español en la que se encuentre abierta a su nombre la cuenta en la que se domicilia el pago.

La domiciliación bancaria del pago podrá realizarse desde el día **1 de julio hasta el 21 de julio de 2009, ambos inclusive.**

La AEAT comunica la orden de domiciliación a la Entidad colaboradora señalada, la cual procede, en la fecha en que se le indique, que coincidirá con el último día de pago en periodo voluntario, a cargar en cuenta el importe domiciliado, ingresándolo en la cuenta restringida de colaboración en la recaudación de los tributos. Los pagos se entienden realizados en la fecha de cargo en cuenta de las domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso realizado el que a tal efecto expida la entidad de depósito.
Las personas o entidades autorizadas a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas (colaboradores sociales) también pueden, por esta vía, dar traslado de las órdenes de domiciliación que previamente les hayan comunicado los terceros a los que representan.

3.8.- ¿Cuáles son las condiciones para la presentación telemática de la declaración?

Son las siguientes:

a) El declarante deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (N.I.F.).

b) El declarante deberá tener instalado en el navegador un certificado electrónico X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, o cualquier otro certificado electrónico admitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Si la presentación telemática la realizara una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, será dicha persona o entidad autorizada quien deberá tener instalado en el navegador su certificado electrónico.

c) Se podrá descargar desde la dirección electrónica www.agenciatributaria.es programas que le permitirán cumplimentar los formularios ajustados al contenido de los modelos aprobados por esta orden que aparecerán en la pantalla del ordenador y, de este modo, obtener el fichero con la declaración a transmitir, o bien transmitir un fichero de las mismas características que el que se genera con la cumplimentación de los citados formularios.

d) Para realizar la presentación telemática de la declaración el sujeto pasivo, contribuyente o la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo podrá realizarlo a

través de la Oficina Virtual de la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, dirección electrónica www.agenciatributaria.es.

3.9.- ¿Cuál es el procedimiento de presentación telemática de una declaración a ingresar?

Primer paso (salvo que esté excepcionado de ingresar la deuda tributaria por estar integrado en un grupo fiscal, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial o bien se haya acogido al procedimiento de pago mediante domiciliación bancaria o al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, en cuyo caso se va directamente al segundo paso):

El declarante se pondrá en comunicación con la entidad colaboradora bien por vía telemática, de forma directa o por medio de la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, o bien acudiendo a sus oficinas, para efectuar el ingreso correspondiente y facilitar los siguientes datos:

1º N.I.F. del contribuyente o la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo
2º Período al que corresponde la declaración =0A (cero A).
3º Documento de ingreso o devolución
4º Tipo de autoliquidación = "I" Ingreso
5º Importe a ingresar (deberá ser mayor que cero), expresado en euros.

La entidad colaboradora, una vez realizado el ingreso, asignará un Número de Referencia Completo (NRC) que generará informáticamente mediante un sistema criptográfico que relacione de forma unívoca el NRC con el importe a ingresar. Al mismo tiempo, remitirá o entregará, según la forma de transmisión de los datos, un recibo.

Segundo paso: El declarante conectará con la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, dirección electrónica www.agenciatributaria.es y seleccionará, dentro de la Oficina Virtual, el concepto fiscal y el tipo de declaración a transmitir. Una vez seleccionado, introducirá el NRC suministrado por la entidad colaboradora,

Tercer paso: A continuación, procederá a transmitir la correspondiente declaración con la firma electrónica generada al seleccionar el certificado de usuario X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, o cualquier otro certificado electrónico admitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
Si la declaración es aceptada, la AEAT le devolverá en pantalla los datos del Documento de ingreso o devolución, modelo 200, 220 ó 206 según corresponda, validados por un código electrónico de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación.

En el supuesto de que la presentación fuese rechazada se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados. En este caso, se deberá proceder a subsanar los mismos con el programa de ayuda con el que se generó el fichero, o en los formularios de entrada, o repitiendo la presentación si el error fuese originado por otro motivo. El presentador deberá imprimir y conservar la declaración aceptada, así como, en su caso, el documento de ingreso o devolución, debidamente validados con el correspondiente código electrónico.

IMPORTANTE: Tratándose de declaraciones a ingresar, la transmisión telemática de la declaración deberá realizarse en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso resultante de la misma. No obstante lo anterior, en el caso de que existan dificultades técnicas que impidan efectuar la transmisión telemática de la declaración en la misma fecha del ingreso, podrá realizarse dicha transmisión telemática hasta el cuarto día hábil siguiente al del ingreso.

3.10.- ¿Cuál es el procedimiento de presentación telemática de una declaración sin ingreso?

Si el resultado de la declaración es a devolver, tanto con solicitud de devolución como con renuncia a la misma, así como si en el período impositivo no existe líquido a ingresar o a devolver, se procederá como sigue:
Primer paso: El declarante conectará con la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, dirección electrónica www.agenciatributaria.es, y seleccionará, dentro de la Oficina Virtual, el concepto fiscal y el tipo de declaración a transmitir.

Segundo paso: A continuación, procederá a transmitir la correspondiente declaración con la firma electrónica generada al seleccionar el certificado de usuario X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, o cualquier otro certificado electrónico admitido por la AEAT. Si el presentador es una persona o entidad autorizada para presentar declaraciones en representación de terceras personas, se requerirá una única firma, la correspondiente a su certificado.

Si la declaración es aceptada, la AEAT le devolverá en pantalla los datos del documento de ingreso o devolución, modelo 200, 220 ó 206 según corresponda, validado con un código electrónico de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación.

En el supuesto de que la presentación fuese rechazada se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados. En este caso, se deberá proceder a subsanar los mismos con el programa de ayuda con el que se generó el fichero, o en los formularios de entrada, o repitiendo la presentación, si el error fuese originado por otro motivo.
El presentador deberá imprimir y conservar la declaración aceptada, así como el documento de ingreso o devolución debidamente validado con el correspondiente código electrónico.

3.11.- ¿Se puede presentar telemáticamente una declaración a ingresar con solicitud de aplazamiento o compensación o simple reconocimiento de deuda?

El procedimiento de transmisión telemática de las declaraciones con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, reconocimiento de deuda con solicitud de compensación o simple reconocimiento de deuda será el previsto para las declaraciones a ingresar con la particularidad de que el presentador, a través de la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, deberá obtener al inicio del proceso de presentación un número de referencia desde el registro telemático (NRR).

3.12.- ¿Qué es una declaración complementaria? ¿Cuál es el plazo de presentación? ¿Puedo presentar declaraciones sustitutivas?

Tanto la el artículo 122 de Ley 58/2003, General Tributaria, como el artículo 119 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, aprobado por el RD 1065/2007, establecen que las **autoliquidaciones sólo pueden ser complementarias (nunca pueden tener carácter de sustitutivas)**, es decir, siempre dan como resultado una cuantía favorable a la Administración, a diferencia de lo que ocurre con las declaraciones (p.e declaraciones informativas) que pueden tener carácter de complementarias o sustitutivas, ya que no llevan asociado ingreso o devolución.

Por tanto, si un obligado tributario considera que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos, únicamente podrá obtener la compensación del perjuicio que haya experimentado iniciando un procedimiento de rectificación de autoliquidación.

Se consideran ***autoliquidaciones complementarias*** las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a

ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

Características:

a) Siempre debe existir una autoliquidación anterior presentada a la que complementa. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Si se presenta una autoliquidación complementaria en relación con una obligación y período por la que ya se ha obtenido una devolución improcedente, en todo o en parte, se debe ingresar la cantidad indebidamente obtenida más la cuota que, en su caso, pueda resultar de la autoliquidación complementaria

b) En su presentación hará constar que se trata de una autoliquidación complementaria, la obligación tributaria y el período al que se refieren. Se deben consignar todos los datos, los nuevos o modificados y los que se incluyeron en la declaración inicial.

Plazos de presentación:

- Dentro del plazo establecido para su presentación.
- Con posterioridad a la finalización del plazo establecido para su presentación, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, en este caso tienen la consideración de extemporáneas y si resulta una cantidad a ingresar se aplicarán, en su caso, los recargos previstos en el artículo 27 de la LGT.

4. ESTRUCTURA DEL MODELO 200

4.1.- ¿Cuál es la estructura general del modelo 200?

Se mantiene en líneas generales la estructura de años anteriores adaptada a la nueva normativa, si bien, en este ejercicio se ha intentado conseguir una mejora de la estructura general de la información contenida en la declaración que, agrupada en función de las páginas del modelo, puede resumirse del siguiente modo:

- **Páginas 1 y 2:** Información general de la declaración, administradores y participaciones en entidades.
- **Páginas 3 a 11:** Estados contables (modelos normal, abreviado y PYMES).
- **Páginas 12 a 14:** Liquidación del impuesto.
- **Páginas 15 a 19**: Información de detalle e información adicional.
- **Páginas 20 a 23:** Regímenes especiales (Cooperativas, Navieras, Fusión, Escisión y Canje de valores, Agrupaciones de interés económico y UTES, Transparencia fiscal internacional y Tributación conjunta al País Vasco y Navarra) .
- **Páginas 24 a 45:** Estados contables de entidades de crédito, aseguradoras, e Instituciones de inversión colectiva.

4.2.- ¿Cómo afecta el NPGC a la declaración del Impuesto sobre Sociedades?

Los principales cambios producidos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2008 tienen su origen en el nuevo marco contable que regula la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, la cual, en su disposición final primera autorizó al Gobierno para que mediante Real Decreto, aprobara el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias, al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en dicha Ley. El nuevo **Plan General de Contabilidad, se aprobó por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre,** y constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil.

Dicho Plan sustituye al anterior aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y es de **aplicación obligatoria** para todas las empresas cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de las especialidades que para las entidades financieras se establecen en su formativa contable específica.

La quinta parte del Plan General de Contabilidad, definiciones y relaciones contables no será de aplicación obligatoria, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de registro o valoración, que desarrollen lo previsto en la segunda parte relativa a normas de registro y valoración, o sirva para su interpretación y sin perjuicio del carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales.

En consideración a las especiales características de las pequeñas y medianas empresas el **Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre**, aprobó el **Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresa**s y los **criterios contables específicos para microempresas**. Este Plan General de Contabilidad de PYMES es de aplicación opcional para las empresas que, no quedando excluidas de su ámbito subjetivo, puedan formular sus cuentas anuales empleando los modelos abreviados de balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria. A estos efectos, deberán cumplir las condiciones establecidas en el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

4.3.- ¿Qué modelos de cuentas anuales se han integrado en el modelo 200?

En el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades se han **integrado los modelos de cuentas normales, abreviadas y PYMES de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto.** No se incluyen, por tanto, el estado de flujos de efectivo ni la memoria.

Además, las entidades sometidas a las normas de contabilidad del Banco de España, las entidades aseguradoras y las Instituciones de inversión colectiva disponen de modelos específicos e incluirán la información relativa a sus estados contables en las páginas 24 a 45 del modelo 200.

4.4.- ¿Cómo se integran los modelos de cuentas anuales en el modelo 200?

En el modelo 200 **se ha instrumentado un sistema mixto o conjunto de cumplimentación que integra los modelos normal, abreviado y PYMES de estados contables. La pertenencia de cada una de las partidas a uno u otro modelo se señala al final del literal de las mismas constando entre paréntesis las iniciales N, A y/o P**, según corresponda a las partidas de los modelos de cuentas anuales normales, abreviadas o PYMES, respectivamente.

IMPORTANTE:
La utilización del programa de ayuda Sociedades 2008 simplifica notablemente la cumplimentación de este apartado ya que, para evitar errores y facilitar la cumplimentación, únicamente se podrán consignar datos en las claves del modelo de cuentas que corresponda al declarante y que previamente se haya seleccionado al inicio de la declaración.

4.5.- ¿Con qué signo deben consignarse las partidas negativas en los estados contables?

En general, en caso que se cumplimente una partida negativa del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado de cambios en el patrimonio neto, ésta se consignará precedida del signo matemático menos (-).

4.6.- ¿Son iguales los modelos de cuentas anuales utilizados para su presentación en el Registro Mercantil y los que contiene el modelo 200?

Existe una correspondencia muy estrecha entre ambos modelos. Las diferencias existentes consisten únicamente en que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades se ha considerado necesario efectuar un **desglose o desagregación de determinadas partidas que se relacionan a continuación:**

DIFERENCIAS DEL MODELO 200 CON EL MODELO NORMAL DE CUENTAS EXISTENTE PARA PRESENTACIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL

En la cuenta de **pérdidas y ganancias**:

- *Ingresos accesorios y otros de gestión corriente* (casilla 266) se desglosa en *Ingresos por arrendamientos* (casilla 267) y *Resto* (casilla 268).

- En *Gastos de personal* (casilla 270) se incluyen *Indemnizaciones* (casilla 273), *Seguridad Social a cargo de la empresa* (casilla 274), *Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación o prestación definida* (casilla 275), *Retribuciones mediante instrumentos de patrimonio* (casilla 276) y *Otros gastos sociales* (casilla 277), y se suprime *Cargas sociales*.

- *Deterioro y pérdidas* (casilla 288) se desglosa en *Deterioros* (casilla 289) y *Reversión de deterioros* (casilla 290).

- *Resultados por enajenaciones y otras* (casilla 291) se desglosa en *Beneficios* (casilla 292) y *Pérdidas* (casilla 293).

- *Deterioros y pérdidas* (casilla 314) se desglosa en *Deterioros, empresas del grupo y asociadas a largo plazo* (casilla 315), *Deterioros, otras empresas* (casilla 316), *Reversión de deterioros, empresas del grupo y asociadas a largo plazo* (casilla 317) y *Reversión de deterioros, otras empresas* (casilla 318).

- *Resultados por enajenaciones y otras* (casilla 319) se desglosa en *Beneficios, empresas del grupo y asociadas a largo plazo* (casilla 320), *Beneficios, otras empresas* (casilla 321), *Pérdidas, empresas del grupo y asociadas a largo plazo* (casilla 322) y *Pérdidas, otras empresas* (casilla 323).

DIFERENCIAS RESPECTO A LOS MODELOS DE CUENTAS ABREVIADOS Y PYMES PARA PRESENTACIÓN ANTE EL REGISTRO MERCANTIL

En el activo del balance:

- *Inmovilizado intangible* (casilla 102) se desglosa en *Fondo de comercio* (casilla 106) y *Resto* (casilla 110).

- *Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo* (casilla 118) se desglosa en *Instrumentos de patrimonio* (casilla 119) y *Resto* (casilla 125).

- *Inversiones financieras a largo plazo* (casilla 126) se desglosa en *Instrumentos de patrimonio* (casilla 127) y *Resto* (casilla 133).

- *Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo* (casilla 160) se desglosa en *Instrumentos de patrimonio* (casilla 161) y *Resto* (casilla 167).

- *Inversiones financieras a corto plazo* (casilla 168) se desglosa en I*nstrumentos de patrimonio* (casilla 169) y *Resto* (casilla 175).

En la cuenta de pérdidas y ganancias:

- *Otros ingresos de explotación* (casilla 265) se desglosa en *Ingresos accesorios* y *Otros de gestión corriente* (casilla 266) que, a su vez, se divide en *Ingresos por arrendamientos* (casilla 267) y *Resto* (casilla 268), y *Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio* (casilla 269).

- En *Gastos de personal* (casilla 270), además de las ya indicadas en el apartado anterior comunes con el modelo normal, se incluye el desglose de *Sueldos, salarios y asimilados* (casilla 271) y *Provisiones* (casilla 278), excepto para Pymes.

- En *Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado* (casilla 287) se distingue entre *Deterioro y pérdidas* (casilla 288) y *Resultados por enajenaciones y otros* (casilla 291), cada una de las cuales se divide a su vez de la forma indicada para el modelo normal.

- En *Ingresos financieros* (casilla 297) se añade el desglose *De participaciones en instrumentos de patrimonio* (casilla 298) y *De valores negociables y otros instrumentos financieros* (casilla 301) que a su vez se dividen en *Empresas del grupo y asociadas* (casillas 299 y 302) y *De terceros* (casillas 300 y 303), respectivamente.

- *Gastos financieros* (casilla 305) se desglosa en *Por deudas con empresas del grupo y asociadas* (casilla 306), *Por deudas con terceros* (casilla 307) y *Por actualización de provisiones* (casilla 308).

5. CUESTIONES ESPECÍFICAS DE CUMPLIMENTACIÓN DEL NUEVO MODELO 200

NOTA PREVIA: SIGNO DE LAS PARTIDAS A CUMPLIMENTAR EN LOS ESTADOS CONTABLES (Balance, cuenta de P y G, E.C.P.N.).

Se hace necesario consignar expresamente el signo negativo (-) en aquellas partidas que se deseen que resten o minoren del total (p.e. gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias).

5.1.- ¿Qué novedades hay en el apartado "Participaciones de la declarante en otras entidades" (página 2)?

Este apartado presenta una nueva estructura y mayor información respecto a los datos de las entidades participadas (participaciones de importe igual o superior al 5% del capital o al 1% si se trata de valores cotizados en Bolsa).

Son los siguientes:

Se introduce la información sobre datos de la participación en los registros de la entidad declarante y, en concreto, además del porcentaje de participación y del valor nominal, se exige consignar el valor de la participación en los libros y los ingresos por dividendos percibidos en el ejercicio declarado. En el supuesto de participaciones en entidades fuera de la zona euro, los datos se expresarán en euros al tipo de cambio vigente en el último día del período impositivo.

Igualmente, se exige información contable sobre las correcciones valorativas por deterioro, comparando la pérdida por deterioro al final y al principio del ejercicio declarado.

Con carácter voluntario, se puede cumplimentar el desglose de las correcciones valorativas, indicando cuáles van pérdidas y ganancias y las que van a patrimonio neto así como otras salidas y traspasos.

Los datos adicionales de la participada (Capital, Reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultados del último ejercicio) sólo son exigibles si la entidad participada es extranjera y si el deterioro sufrido se determina en relación al patrimonio neto de la participada.

5.2.- ¿Sobre qué estados contables se pide información (Págs. 3 a 11)?

La información se solicita de los siguientes estados contables:

- Balance: Activo (Págs.3 y 4); Patrimonio Neto y Pasivo (Págs. 5 y 6)
- Cuenta de Pérdidas y Ganancias (Págs. 7 y 8)
- Estado de cambios en el Patrimonio Neto (Págs. 9 a 11)

El mayor o menor detalle de la información dependerá de cuál sea el modelo de cuentas anuales (normal, abreviado o Pymes) utilizado por el contribuyente, exigiéndose una mayor información en el modelo normal de cuentas.

Los estados contables de la declaración siguen la estructura básica de los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales aprobadas por la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, (BOE de 10 de febrero de 2009) con las diferencias señaladas en la pregunta 24.

5.3.- ¿Qué novedades hay en la cuenta de pérdidas y ganancias (Págs. 7-8)?

La base imponible del impuesto sobre Sociedades se determina a partir del resultado contable del ejercicio, el cual se recoge en la cuenta de pérdidas y ganancias separando los ingresos y gastos imputables al mismo que se clasifican por naturaleza.

Debe destacarse la novedad del nuevo Plan General Contable que regula un modelo vertical de cuenta de pérdidas y ganancias, a diferencia del modelo de doble columna (debe y haber) anteriormente aplicable. Ello obliga a tener un especial cuidado en no olvidar consignar el signo matemático menos (-) en aquellas partidas que computen de forma negativa.

Otras novedades de interés consisten en la supresión del margen extraordinario y la separación en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias del resultado de las operaciones continuadas del originado por las operaciones o actividades interrumpidas, definidas estas últimas, con carácter general, como aquellas líneas de negocio o áreas geográficas significativas que la empresa bien ha enajenado o bien tiene previsto enajenar dentro de los doce meses siguientes.

5.4.- ¿Qué es el estado de cambios en el patrimonio neto (Págs. 9 a 11)?

Constituye una destacada novedad del nuevo Plan General Contable que se compone de dos nuevos estados contables que se incorporan a las cuentas anuales: El estado de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio y el estado total de cambios en el patrimonio neto.

El estado de ingresos y gastos reconocidos recoge los ingresos y gastos devengados en el ejercicio y por diferencia el saldo global de los ingresos y gastos reconocidos, recogiendo por separado las transferencias que se hayan realizado durante el ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias conforme a los criterios fijados en las correspondientes normas de registro y valoración.

El estado total de cambios en el patrimonio neto contiene el conjunto de variaciones producidas en el patrimonio neto durante el ejercicio. Se incluirán por tanto, además del saldo de ingresos y gastos reconocidos, las demás variaciones en el patrimonio neto, entre las que se encuentran las que traigan su causa de las operaciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa, así como las reclasificaciones que puedan producirse en el patrimonio neto, como la derivada de la dotación de reservas en ejecución del acuerdo de distribución del resultado y los ajustes motivados por la subsanación de errores o cambios de criterio contable que, excepcionalmente, puedan producirse.

5.5.- ¿Qué importes se trasladan a la casilla de Resultado de la Cuenta de Pérdias y Ganancias (casilla 500 de la Pág. 12)?

Se trasladará a esta clave el importe que figure como resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en la clave [500] de la página 8 del modelo 200. En caso de resultado negativo, la cantidad que se consigne irá precedida del signo menos (-).

No obstante:

a) Si se trata de una entidad obligada a llevar su contabilidad de acuerdo con las normas del Banco de España, trasladará a esta clave el importe que figure como resultado del ejercicio en la clave [500] (página 27 del modelo 200). En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne irá precedida del signo menos (-).

b) Si la entidad declarante es una entidad aseguradora a la que sea de aplicación obligatoria el Plan de contabilidad aprobado por el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio trasladará a esta clave el importe que figure como resultado del ejercicio en la clave [500] (página 37 del modelo 200). En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne irá precedida del signo menos (-).

c) Si a la entidad declarante le es de aplicación la Circular 3/2008, de 11 de septiembre, y la Circular 11/2008, de 30 de diciembre, de la Comisión del Mercado de Valores, sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada de las instituciones de inversión colectiva, trasladará a esta clave el importe que figure como resultado del ejercicio en la clave [500] de la página 43 del modelo 200. En el supuesto de resultado negativo, la cantidad que se consigne en dicha clave irá precedida del signo menos (-).

5.6.- ¿Qué son las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (Págs. 12 y 13)?

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores.

La renta del período se obtiene a partir del resultado contable de la entidad. El cálculo de éste se ha de efectuar de acuerdo con las normas del Código de Comercio (y, en su caso, de la Ley de Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada, etc.), del Plan General de Contabilidad y de las restantes normas de desarrollo de éstas.

Son de aplicación al cálculo del resultado contable, por lo tanto, los principios y normas de valoración contenidas en las normas de contabilidad, las cuales son asumidas, con carácter general, en el ámbito fiscal a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Las claves [301] y [302] y [303] a [416] de las páginas 12 y 13 tienen como objeto calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el régimen de estimación directa, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del Impuesto, el resultado contable, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10 de la citada Ley. En consecuencia, deberán consignarse en estas claves los aumentos o disminuciones que proceda aplicar sobre el resultado contable, resultante de la aplicación del Código de Comercio y demás normas del Derecho Mercantil ya citadas, con el fin de determinar la base imponible del período impositivo objeto de declaración.

La incorporación de las diferentes correcciones al resultado contable contenido en el modelo de declaración se ha realizado atendiendo a dos criterios fundamentales:

- La frecuencia de su aplicación por gran número de sujetos pasivos.
- La existencia de regímenes fiscales especiales que exigen un tratamiento diferenciado.

Cualquier corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias que no tenga una clave específica para la inclusión del importe correspondiente, se incluirá en las claves «Otras correcciones al resultado contable»: [413] (aumentos) y [414] (disminuciones).
La inclusión de los importes de las correcciones, en sus claves correspondientes, debe realizarse sin signo.

5.7.- ¿Qué novedades hay en el apartado "Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" (páginas 12 y 13)?

En este apartado se ha efectuado una desagregación más completa de los diferentes ajustes extracontables que deben tenerse en cuenta para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. **Si bien se ha incrementado el número de ajustes a relacionar, no obstante se ha procurado efectuar una relación sistemática siguiendo el orden que se contiene en el articulado de la Ley del Impuesto.**

Asimismo, debe destacarse el último de los ajustes relacionados donde se consignará el saldo neto de los **ajustes de primera aplicación** del Plan General Contable integrados en el período impositivo, cuyo desglose se contiene en el apartado "Información adicional sobre los ajustes derivados de la primera aplicación (D.T. 26ª, 28ª y 29ª L.I.S.)" de la página 18 del modelo 200 (ver pregunta nº 39).

También, con **carácter voluntario** y como complemento se suministra información relativa al **carácter permanente o temporario de las correcciones efectuadas**, agrupadas por conceptos, mediante la cumplimentación de la tabla que se contiene en el apartado "Detalle de las correcciones al resultado contable (excluida la corrección por Impuesto Sociedades" de la página 18 del modelo 200 (ver pregunta nº 38).

5.8.- ¿Qué novedades hay en el apartado "Deducciones por doble imposición" (páginas 14 y 15)?

En la página 15 se detalla la información relativa a las deducciones por doble imposición aplicadas en el ejercicio. **Como novedad en este ejercicio se contienen dos tablas separadas**, una para las deducciones por doble imposición interna 2001-2008 y otra para las deducciones por doble imposición internacional 2000-2008.

También, con la finalidad de permitir efectuar mediante el programa de ayuda el cálculo de la deducción pendiente en 2008 que se hubiera generado en ejercicios anteriores en los que se hubiera tributado con un tipo impositivo distinto al que corresponda en 2008, se han añadido las siguientes casillas *"Tipo gravamen período generación", "Tipo gravamen 2008"* y *"2008 deducción pendiente"*, si bien éstas dos últimas serán autocalculadas por el programa de ayuda (excepto para las cooperativas fiscalmente protegidas), por lo que no se precisará su cumplimentación cuando se haga uso del programa de ayuda para la obtención de la declaración.

En la página 14 se totalizan los importes consignados en estos apartados distinguiéndose entre las deducciones interna e internacional generadas en el ejercicio y las generadas en ejercicios anteriores (casillas 570, 571, 572 y 573).

5.9.- ¿Qué novedades hay en el apartado "Detalle de la compensación de bases imponibles negativas" (página 15)?

En este apartado la entidad declarante (salvo que se trate de una sociedad cooperativa que efectuará la compensación de cuotas prevista en la página 20 en virtud de su régimen especial) detallará el importe de las bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del período impositivo objeto de declaración, distinguiendo el importe pendiente de aplicación al principio del mismo, lo aplicado en la presente declaración, en su caso, y el saldo pendiente de aplicar para períodos futuros, sin que deba incluirse el importe de la base imponible negativa que, en su caso, haya podido generarse en el período impositivo objeto de declaración.

Como novedad para 2008 **se han relacionado en filas sucesivas los periodos vigentes** para efectuar la compensación.

5.10.- ¿Qué novedades hay en el apartado "Deducciones para incentivar determinadas actividades" (página 17)?

En este apartado se han recogido las deducciones que, en base a la normativa vigente, son aplicables para 2008. Como novedades se añaden las siguientes:

33ª Copa del América, Guadalquivir Río de Historia y Conmemoración del Bicentenario de la constitución de 1812.

Además, **en la información relativa a las deducciones aplicadas en 2008 que se hubieran generado en períodos anteriores, se ha suprimido el desglose relativo al diferimiento de dichas deducciones**, que ahora se incluirá conjuntamente con el importe consignado en la fila correspondiente al período impositivo de que se trate, **por lo que se simplifica el número de casillas relacionado en este apartado.**

5.11.- ¿Qué novedades hay en el apartado "Aplicación de resultados" (página 18)?

En este apartado, la entidad declarante consignará información sobre los resultados que son objeto de aplicación, tanto en lo relativo a su origen (claves [650] , [651] y [652]) como al destino de los mismos (claves [654] a [665]).

Como novedad para 2008 este apartado es común para todas las entidades declarantes del Impuesto sobre Sociedades, cuando proceda su cumplimentación si bien, debido a las especialidades contables de determinadas entidades, determinadas casillas, debidamente señaladas en el modelo, únicamente podrán cumplimentarse por las cooperativas (casillas 655, 659 y 660), entidades de crédito (casillas 657, 661 y casilla 658- sólo para cajas de ahorro-) e instituciones de inversión colectiva (casillas 662 y 663).

5.12.- ¿Cómo se cumplimenta el apartado "Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades)" de la página 18 del modelo 200?

En este apartado se suministra, **con carácter voluntario**, la información relativa al **carácter permanente o temporario de las correcciones al resultado contable efectuadas y del saldo pendiente a fin de ejercicio, agrupadas por conceptos.**

Esta información se relaciona en cuatro columnas que distinguen entre los aumentos y disminuciones efectuados en el ejercicio y el saldo pendiente de cada uno de ellos existentes a fin de ejercicio y que dará lugar a aumentos o disminuciones futuras.

Así, **el importe total de aumentos al resultado contable (casilla 417) y de disminuciones (casilla 418)**, que contiene la suma de los aumentos y disminuciones, respectivamente, relacionados en las casillas 303 a 416 del modelo (páginas 12 y 13) **se desglosará, dentro de las columnas de correcciones del ejercicio, en las filas correspondientes a correcciones permanentes, correcciones temporarias con origen en el ejercicio y correcciones temporarias con origen en ejercicios anteriores**.

Dentro de las correcciones temporarias, se distinguen entre amortizaciones, deterioros de valor, pensiones, fondo de comercio y resto.

De esta forma, el importe total de los aumentos y disminuciones efectuados en el ejercicio relacionados en este apartado (casillas 417 y 418, respectivamente) será coincidente con las casillas de idéntica numeración que se contienen en el detalle de las correcciones al resultado contable de la liquidación del impuesto (página 13).

5.13.- ¿Cómo se cumplimenta el apartado "Información adicional sobre los ajustes derivados de la primera aplicación (D.T. 26ª, 28ª y 29ª L.I.S.)" de la página 18 del modelo 200?

Con motivo de la primera aplicación del Plan General Contable pueden originarse ajustes extracontables que deberán relacionarse en este apartado.
En las casillas 505 y 506 se consignarán, respectivamente, la suma total del dichos aumentos y disminuciones.

El importe del saldo de aumentos o disminuciones que resulte del cómputo de los ajustes consignados en las claves 505 y 506 y de la disminución de la disposición transitoria vigésimo novena de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se relacionará en las casillas 507 o 508, según resulte un saldo neto de aumentos o de disminuciones, respectivamente. De acuerdo con lo establecido en el apartado 1, inciso segundo, de la disposición transitoria vigésimo octava de la LIS **podrá optarse por aplicar el citado saldo neto, recogido en una de las dos casillas anteriores, en el primer período iniciado a partir de 1 de enero de 2008 o, por partes iguales, en dicho período impositivo y en cada uno de los dos períodos impositivo inmediatos y posteriores a aquél. Según se haya ejercitado o no dicha opción y conforme a las demás circunstancias contenidas en la normativa, se consignará en la casilla 415 ó 416 el importe del saldo neto integrado en el período impositivo y, en su caso, en la clave 509 ó 510 el importe del saldo pendiente de integración en períodos posteriores**.

5.14.- ¿Qué operaciones se deben declarar y detallar en el apartado de la declaración correspondiente a Operaciones con personas o Entidades vinculadas (Pág. 19)?

En este apartado sólo deben ser objeto de declaración aquellas **operaciones vinculadas realizadas, según criterios de devengo contable, a partir de la entrada en vigor de los artículos del RIS en la materia (19 de febrero de 2009) y sobre las que exista obligación de documentación**, en concreto no será exigible (art. 18. 3 del RIS) las operaciones referentes a:

- Operaciones entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que hayan optado por el citado régimen especial.
- Operaciones realizadas con sus miembros por las AIE y UTES.
- Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

Tampoco deberán ser objeto de declaración aquellas operaciones cuyo importe conjunto según valor de mercado no supere la cuantía de 100.000 € .

Se ha optado por indicar las operaciones del ejercicio según criterio de devengo contable por coherencia con el resto de la declaración del Impuesto sobre Sociedades aunque ello suponga un criterio distinto al de otros modelos en que se declaran buena parte de estas operaciones (347, 190, 193,194, 196, 198, 180,...).

5.15.- ¿Qué información debe ser objeto de detalle en el apartado de operaciones con entidades o personas vinculadas?

- **Tipo de vinculación: según art. 16. 3 de la LIS apartados a) .....l)**
- **Tipo de operación** (todos los conceptos que se refieren a operaciones de ingreso pago indistintamente). Son los siguientes:

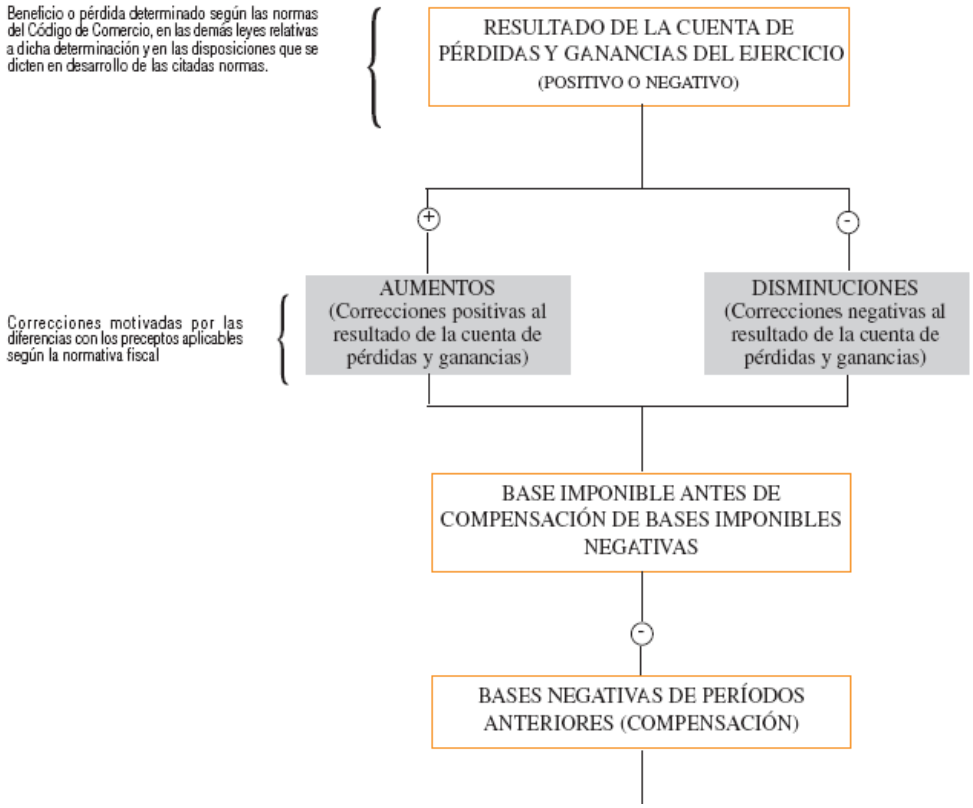
1- Adquisición/Transmisión de bienes tangibles (existencias, inmovilizados materiales, etc.)
2- Adquisición/Transmisión/Cesión de uso de intangibles: cánones y otros ingresos/pagos por utilización de tecnología, patentes, marcas, know-how, etc.
3- Adquisición/Transmisión de activos financieros representativos de fondos propios (excl. operaciones tipo 4).
4- Operaciones financieras de fondos propios: ampliaciones/reducciones de capital, aportaciones de socios para cancelación de pérdidas , etc.(excluidos dividendos).
5- Adquisición/Transmisión de derechos de crédito y activos financieros representativos de deuda (excluidas operaciones de tipo 6)
6- Operaciones financieras de deuda: constitución/amortización de créditos o préstamos, emisión/amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos intereses).
7- Servicios entre personas o entidades vinculadas (art. 16.5 LIS) (incluidos rendimientos actividades profesionales, artísticas, deportivas, etc.)
8- Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios (artº 16.6 LIS)
9- Alquileres y otros rendimientos por cesión de uso de inmuebles. No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones(plusvalías//minusvalías)
10- Rendimientos de activos financieros representativos de fondos propios (dividendos, etc.). No incluye rendimientos derivados de transmisiones o adquisiciones de estos activos financieros (plusvalías o minusvalías)
11- Intereses de créditos, préstamos y demás activos financieros representativos de deuda (obligaciones, bonos, etc.). No incluye rendimientos derivados de transmisiones/ adquisiciones de estos activos financieros (plusvalías o minusvalías)
12- Rendimientos del trabajo, pensiones y aportaciones a fondos de pensiones y a otros sistemas de capitalización o retribución diferida, entrega de acciones u opciones sobre las mismas, etc.
13- Otras operaciones

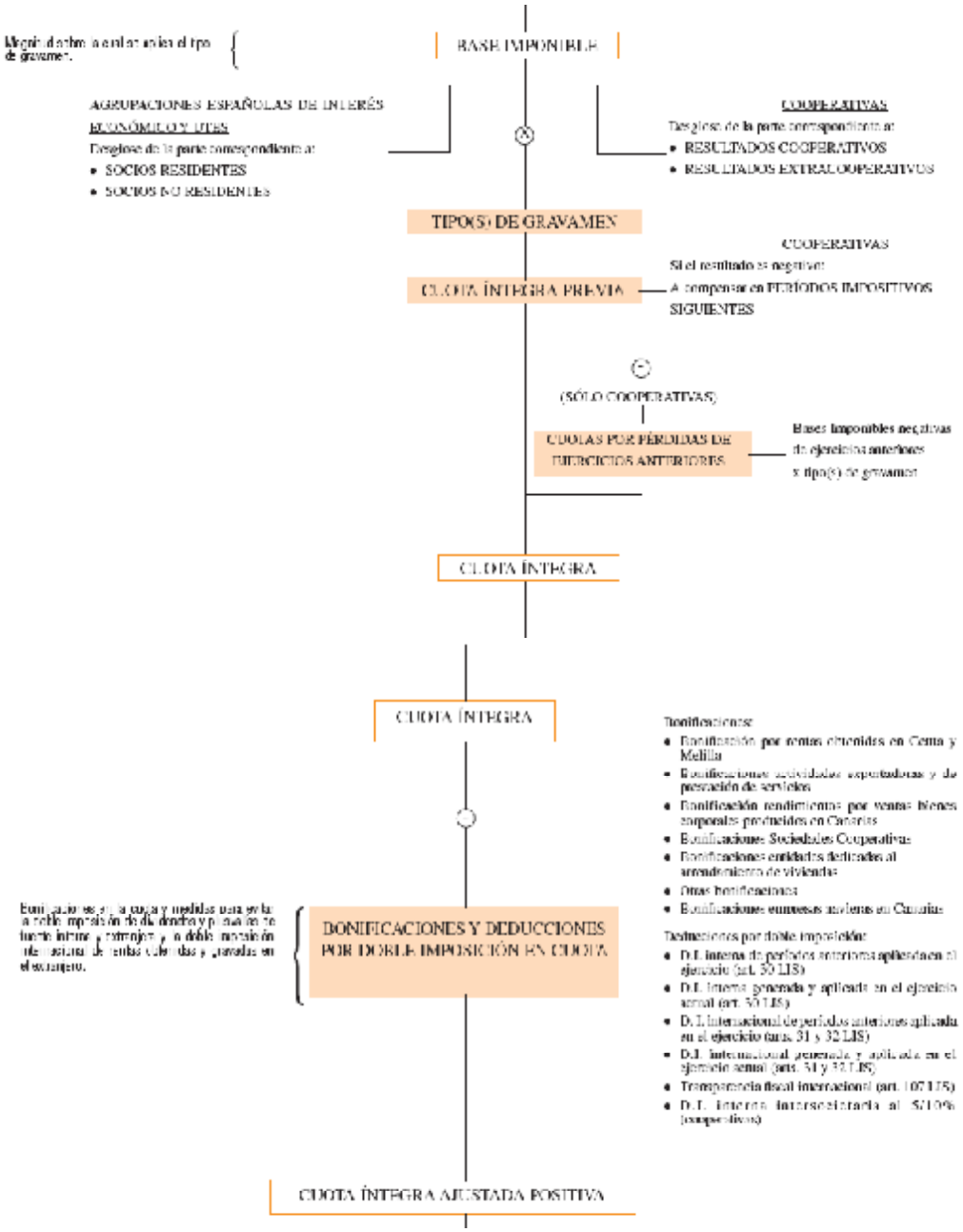
- **Método de valoración**(art.16.4 de la LIS)

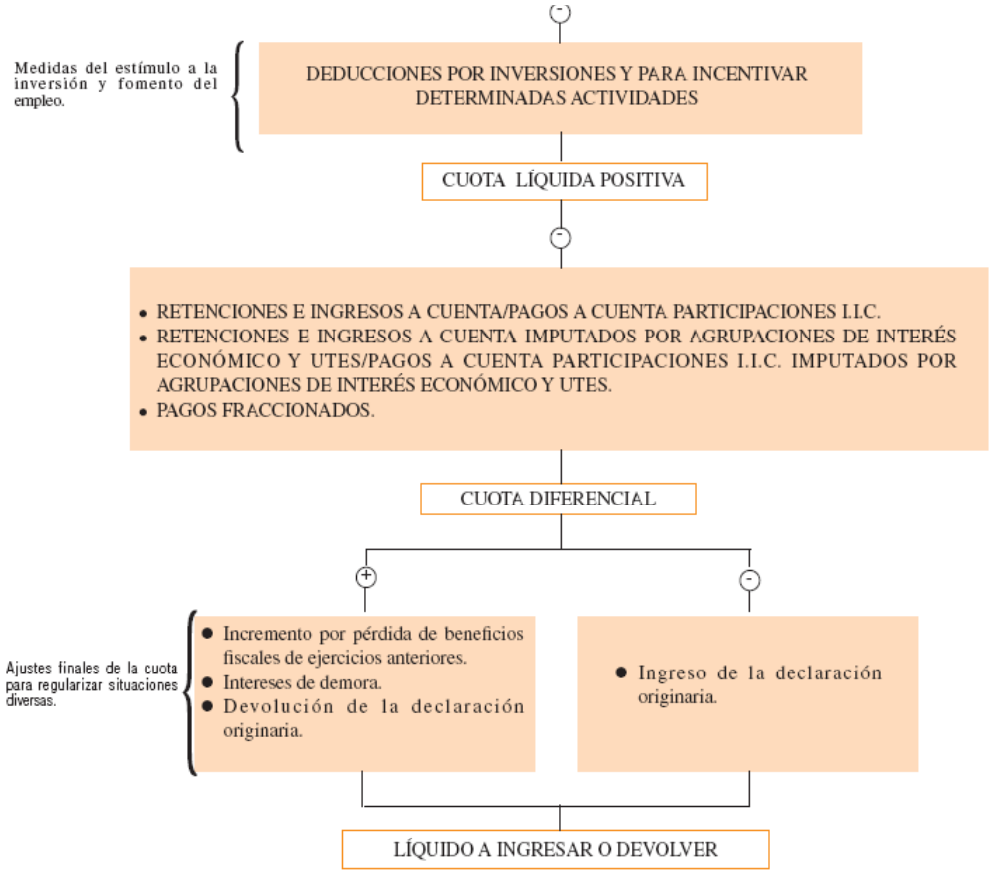
Son los siguientes:

a) Método del precio libre comparable
b) Método del coste incrementado
c) Método del precio de reventa
d) Método de la distribución del resultado
e) Método del margen neto del conjunto de operaciones

ESQUEMA GENERAL DE LIQUIDACIÓN DEL ISO EN ESTIMACIÓN DIRECTA




Magnitud sobre la cual se aplica el tipo de gravamen.
BASE IMPONIBLE
AGRUPACIONES ESPAÑOLAS DE INTERÉS ECONÓMICO Y UTES
Desglose de la parte correspondiente a:
SOCIOS RESIDENTES
SOCIOS NO RESIDENTES
COOPERATIVAS
Desglose de la parte correspondiente a:
RESULTADOS COOPERATIVOS
RESULTADOS EXTRACOOPERATIVOS
TIPO(S) DE GRAVAMEN
COOPERATIVAS
Si el resultado es negativo:
CUOTA ÍNTEGRA PREVIA
A compensar en PERÍODOS IMPOSITIVOS SIGUIENTES
(SÓLO COOPERATIVAS)
CUOTAS POR PÉRDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES
Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores x tipo(s) de gravamen
CUOTA ÍNTEGRA
CUOTA ÍNTEGRA
Bonificaciones:
Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla
Bonificaciones actividades exportadoras y de prestación de servicios
Bonificación rendimientos por ventas bienes corporales producidos en Canarias
Bonificaciones Sociedades Cooperativas
Bonificaciones entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas
Otras bonificaciones
Bonificaciones empresas navieras en Canarias
Deducciones:
Deducciones y ayudas y medidas para evitar la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios interna y extranjera y la doble imposición internacional de rentas obtenidas y gravadas en el extranjero.
DONIFICACIONES Y DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN EN CUOTA
Deducciones por doble imposición:
D.I. interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 30 LIS)
D.I. interna generada y aplicada en el ejercicio actual (art. 30 LIS)
D.I. internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (arts. 31 y 32 LIS)
D.I. internacional generada y aplicada en el ejercicio actual (arts. 31 y 32 LIS)
Transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS)
D.I. interna intersociedades al 50/100% (cooperativas)
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA


Medidas del estímulo a la inversión y fomento del empleo.
DEDUCCIONES POR INVERSIONES Y PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES
CUOTA LÍQUIDA POSITIVA
RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA/PAGOS A CUENTA PARTICIPACIONES I.I.C.
RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA IMPUTADOS POR AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO Y UTES/PAGOS A CUENTA PARTICIPACIONES I.I.C. IMPUTADOS POR AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO Y UTES.
PAGOS FRACCIONADOS.
CUOTA DIFERENCIAL
Ajustes finales de la cuota para regularizar situaciones diversas.
Incremento por pérdida de beneficios fiscales de ejercicios anteriores.
Intereses de demora.
Devolución de la declaración originaria.
Ingreso de la declaración originaria.
LÍQUIDO A INGRESAR O DEVOLVER