

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2011 (CASO PRÁCTICO)

ANTONIO MARTÍNEZ ALFONSO

Funcionario de la AEAT

Extracto:

ESTANDO próxima la presentación del Impuesto sobre Sociedades, normalmente del 1 al 25 de julio de 2012, vamos a realizar la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general del impuesto, en la que incorporamos diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el ejercicio 2011.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, liquidación del impuesto y cuota diferencial.

2011 CORPORATE INCOME TAX (CASE STUDY)

ANTONIO MARTÍNEZ ALFONSO

Funcionario de la AEAT

Abstract:

DUE to the proximity of the statement period of the Corporate Income Tax usually from 1st to 25th July 2012, we will simulate the statement of a firm in the general regime of the tax and we will include several adjustments for transactions made by the company in 2011.

Keywords: Corporate Income Tax, tax calculation and refundable amount.

La entidad «EXPORTA, SA» la cual inició su actividad económica a principios de 1998, ha obtenido en el ejercicio económico 2011 un resultado contable antes de impuestos de 600.000 euros. Ha realizado, entre otras, las siguientes operaciones, las cuales con carácter general han sido debidamente contabilizadas de acuerdo al Plan General de Contabilidad (PGC). No obstante, las operaciones que se expresan a continuación pueden suponer ajustes al resultado contable, para obtener la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Desde el año 2001 a 2005, la cifra neta de negocios de la empresa rondaba los 12.000.000 de euros. No obstante y por un proceso de escisión de una rama de su actividad durante los últimos 5 años tal cifra de negocios ha estado en torno a 7,5 millones de euros. Durante el presente ejercicio la misma ha ascendido a 7,4 millones de euros, por lo que esta empresa es calificada como de reducida dimensión (cifra de negocios durante el año anterior inferior a 10.000.000 de euros) a los efectos de poder aplicar en su caso los incentivos fiscales previstos en los artículos 108 a 114 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

1. La empresa adquirió y puso en funcionamiento el 2 de enero de 2010 un camión para efectuar el transporte de sus productos, mediante una operación de arrendamiento financiero (leasing) celebrada al amparo de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988 de intervención y disciplina de entidades de crédito, contemplada en el artículo 115 del TRLIS, con duración de tres años. El precio al contado del camión es de 120.000 euros.

Datos de las tablas oficiales de amortización: Coeficiente máximo = 16%. Periodo máximo = 12 años. La empresa decide amortizar contablemente con base en el coeficiente mínimo según tablas.

Las cuotas satisfechas en términos anuales se expresan en la siguiente tabla de amortización financiera del bien:

Año	Anualidad	Recup. coste del bien	Intereses	Observaciones
2010	50.000	36.000	14.000	-
2011	50.000	39.000	11.000	-
2012	50.000	40.000	10.000	
2013	5.000	5.000	-	Se trata de la op. compra
Total	155.000	120.000	35.000	

No existen dudas respecto al ejercicio en su momento de la opción de compra.

Amortización contable consignada en la cuenta de pérdidas y ganancias = $120.000/12 = 10.000$.

Límite fiscal de deducción de cuotas pagadas de recuperación de coste: $120.000 \times 16\% \times 2 \times 1,5 = 57.600$

En consecuencia, el importe total de lo pagado en el ejercicio por recuperación de coste que son 39.000 está dentro del límite.

Ajuste negativo de 39.000 – 10.000 = 29.000.

Ajuste – a la casilla 318 de 29.000, es una diferencia temporaria (DT) imponible.

Precisión: El Real Decreto-Ley 13/2010 también concede el beneficio de la libertad de amortización fiscal a los contratos de arrendamiento financiero con opción de compra del régimen especial del artículo 115 del TRLIS, adquiridos desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2015. Asimismo la Consulta de la DGT de 25 de octubre de 2010, n.º V2295/2010 (NFC039516), dispone que se puede aplicar dicha libertad de amortización a los contratos de arrendamiento financiero sin opción de compra y a los *rentings* si cumplen las condiciones para asimilar el mismo a una adquisición.

Otras precisiones:

1. La modificación del párrafo 4 del artículo 115 del TRLIS por la Ley 11/2009 de Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), que supone modificación de las cuotas (recuperación de coste) mensuales a pagar por refinanciación de los contratos de arrendamiento financiero, alargando con carácter general el plazo de pago, con el consiguiente incumplimiento de que las mismas sean crecientes en cómputo anual, solo se permitió hasta el 31 de diciembre de 2011 (disp. trans. 30.ª del TRLIS). Así, cualquier refinanciación hecha a partir de 1 de enero de 2012 supone un incumplimiento de que las cuotas de recuperación de coste pagadas sean crecientes o constantes en cómputo anual, por lo que no resulta de aplicación el incentivo de aceleración de amortizaciones del artículo 115 del TRLIS, devolviendo en el ejercicio en que se produzca tal incumplimiento los incentivos fiscales (LA) aplicados anteriormente.
2. Respecto del momento temporal desde el que son deducibles las cantidades satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien, normalmente son deducibles desde la puesta en condiciones de funcionamiento. No obstante, el artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) establece el procedimiento para poder deducir las cantidades antes de la puesta en condiciones de funcionamiento, de acuerdo con la solicitud presentada por la entidad y acordada por la Dirección General de Tributos (plazo de seis meses).
3. En relación con los contratos de *leasing* con periodo de carencia, es decir, aquellos en que las primeras anualidades solo se pagan intereses, no es deducible la amortización contable registrada en pérdidas y ganancias, puesto que no se satisface cantidad alguna en concepto de cuota de recuperación de coste del bien. [Consultas de la DGT de 9 de abril de 1999, n.º 478/1999 (NFC009200), y de 5 de noviembre de 1999, n.º 2085/1999 (NFC012086)].
4. En relación con el *leasing* con entregas iniciales a cuenta o entrega de bienes usados, como pago anticipado del bien, hay que tener en cuenta que la parte de cuota de adquisición del bien deberá ser creciente. Por ello, si cumplen este requisito, el contrato cumplirá los requisitos establecidos en el artículo 115 del TRLIS.

En el caso de que las entregas anticipadas o mediante la entrega de un bien usado que esté financiando parte de la adquisición del bien y su importe sea superior a las cuotas a satisfacer, para que el contrato cumpla las condiciones del artículo 115 del TRLIS su importe

deberá distribuirse (prorratearse) entre las cuotas a satisfacer. [Consultas de la DGT de 6 de septiembre de 2000, n.º 1488/2000 (NFC011679), y de 8 de agosto de 2000, n.º 1509/2000 (NFC011626) y Consulta de la AEAT de 15 de diciembre de 2000 (NFC011790). Véase también la Consulta de la DGT de 27 de septiembre de 2011, n.º V2282/2011 (NFC042562)].

2. En la cuenta de pérdidas y ganancias se encuentran contabilizados entre otros los siguientes gastos:

- Aportaciones por 40.000 euros que la empresa ha hecho a sus trabajadores a un plan de pensiones sistema empleo del BBVA. No procede ajuste. Además, desde el 1 de enero de 2011 ya no tiene derecho a deducción por aportaciones a planes de pensiones de empleo (art. 43 del TRLIS).
- Una sanción de 6.000 euros, impuesta por la Dirección General de Tráfico, a uno de los vehículos de la empresa. **Ajuste + en la casilla 343.**

Precisión: El gasto asumido por el pago de las sanciones y recargos tributarios o de la Seguridad Social de los clientes es deducible. Véase Consulta de la DGT de 31 de enero de 2012, n.º V0199/2012 (NFC043602).

Los pagos de sanciones impuestas a clientes, derivadas del ejercicio de la actividad económica de un profesional, y asumidas contractualmente por este, son deducibles.

Ejemplo: Una persona física (o sociedad) que desarrolla la actividad profesional de asesoramiento fiscal y laboral asume el pago de las sanciones y recargos que, como consecuencia de errores atribuibles a su despacho, le imponen a las empresas clientes. Desea conocer si el gasto derivado del pago es deducible.

Dado que la **normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)** efectúa una remisión genérica a la del IS para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el método de estimación directa, y al no resultar aplicable ninguna de las reglas especiales establecidas para las personas físicas, se parte de la última normativa mencionada.

En este sentido, en la **regulación del IS** se consideran gastos no deducibles, entre otros, las multas y sanciones penales y administrativas y los donativos y liberalidades, con ciertas excepciones, como en el caso de que los gastos se hallen correlacionados con los ingresos (TRLIS, art. 14.1 redacc. RDL 12/2012).

Teniendo en cuenta lo anterior, por el principio de correlación de gastos e ingresos, y dado que las sanciones y recargos no se han impuesto al profesional, el gasto que se produce por el pago de las sanciones y recargos impuestos a sus clientes y asumido en función de la responsabilidad contractual establecida con los mismos se considera gasto en el ejercicio de la actividad, y como tal, deducible.

- El importe satisfecho en concepto de alquiler por 9.000 euros de un ático de lujo que utiliza el director general de la empresa con carácter habitual los fines de semana. El mismo más el oportuno ingreso a cuenta está imputado como retribución en especie. **No procede ajuste.**

- Dotación a la amortización al 3 por 100 sobre el precio de adquisición de una vivienda sita en Denia adquirida por la empresa hace 4 años por 150.000 euros (valor del suelo 50.000 euros) y los gastos de mantenimiento y conservación de la misma, que ascienden a 4.000 euros. Esta vivienda la utiliza como segunda residencia el socio mayoritario de la empresa que posee el 85 por 100. **Ajuste + de 7.000 diferencia permanente (DP), que podría ponerse en la casilla 343 o 339, pero la corrección correcta procede en la casilla 413.**
- Para promocionar las ventas sorteó entre los clientes un viaje al Caribe por el que pagó 1.350 euros. Asimismo, para fomentar el buen ambiente en la oficina, el jefe regaló un viaje al Caribe a la secretaria cuyo coste para la empresa fue de 1.000 euros.

El TRLIS establece que son deducibles los gastos para promocionar la venta de bienes y servicios, por lo que el sorteo del viaje entre los clientes es deducible, mientras que el viaje que el jefe regala a la secretaria en los términos en que se produce, no es fiscalmente deducible, lo que da lugar a una **DP + 1.000 en la casilla 339**. No obstante, tenemos que decir que si la empresa lo considera fiscalmente deducible (situación más que probable), tendría que estar en condiciones de poder probar ante la Agencia Tributaria que no es un regalo o liberalidad, sino una forma de incentivar a los empleados para que den mayor rendimiento en la empresa y en este caso la agraciada ha sido la secretaria del jefe.

- Las cestas de navidad que ha regalado entre los empleados han supuesto 800 euros. A los socios mayoritarios les obsequiaron con unos pequeños y selectos lotes de Ibéricos y Moët por 6.000 euros para que pudiesen disfrutar las navidades con la familia.

El TRLIS establece que serán deducibles los donativos y liberalidades que se efectúen con arreglo a los usos y costumbres, entre los que se encuentran las cestas de navidad de los empleados por importe de 800 euros. No obstante, las cestas de los socios por 6.000 euros no son gastos con arreglo a los usos y costumbres, sino una retribución encubierta a los fondos propios, que no es fiscalmente deducible en ningún caso, por lo que producen una **DP + 6.000, en la casilla 339**.

- **Donaciones a las siguientes entidades:**
 - 6.000 euros a la entidad sin fines lucrativos Médicos del Mundo (esta entidad cumple los requisitos de la Ley 49/2002). Ha entregado a la donante el correspondiente certificado de donación.
 - 2.000 euros a una sociedad musical que reside en la localidad donde la empresa ejerce su actividad económica. La sociedad musical es una asociación sin ánimo de lucro que cumple todos los requisitos, pero no ha solicitado que se declare de utilidad pública.
 - Mercancías valoradas (valor de venta) en 2.500 euros, cuyo coste de fabricación para la sociedad asciende a 1.000 euros, las cuales han sido donadas a un colegio público dependiente de la Consellería de educación.

Precisión: La base de la deducción en el caso de donaciones de bienes y derechos es el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión, el cual no puede superar el valor de mercado

de los bienes en el momento de la transmisión. Véase en este sentido el artículo 18.2 de la Ley 49/2002 y la Consulta de la DGT de 22 de septiembre de 2005, n.º V1872/2005 (NFC040637).

Ajuste + de 2.000 en la casilla 339 y de 6.000 + 1.180 (valor contable más IVA de los géneros donados) en la casilla 250. Además tiene derecho a la deducción por donativos a entidades sin fines lucrativos del 35% s $(6.000 + 1.180) = 2.513$ euros, ya que se puede comprobar que la base de la deducción $-7.180-$ no excede del 10 por 100 de la base imponible de la entidad en el periodo.

Precisión: En cuanto a la deducibilidad de cualquier gasto reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias tenemos que recordar que para que el mismo sea fiscalmente deducible tiene que cumplir con las condiciones legalmente establecidas de inscripción contable (es decir, tiene que estar contabilizado), devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación –de forma prioritaria mediante factura que cumpla los requisitos del Real Decreto de facturación (art. 106.3 de la LGT)– debiendo acreditarse en cualquier caso la realidad y efectividad de la operación realizada. Véase en este sentido entre otras la Consulta de la DGT de 9 de julio de 2010, n.º 1541/2010 (NFC038826).

Precisión: En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), y a efectos de poder deducir el IVA soportado, el 11 de julio de 2011, el Tribunal Supremo dictó Sentencia en el recurso de casación para la unificación de doctrina número 219/2008 (NFJ044360), en la que, sucintamente, ha venido a admitir, en ausencia de factura, una escritura pública como documento justificativo de la deducción del IVA, concluyendo en el penúltimo párrafo del fundamento de derecho tercero que «nada justifica la no deducibilidad del impuesto cuando está documentalmente acreditada que se ha soportado la carga, y el documento que sustituye a la factura contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la factura».

Esta sentencia resulta acorde con la línea seguida por la jurisprudencia comunitaria, que flexibiliza las exigencias formales en aquellos casos en que se puede demostrar de manera indubitada la concurrencia de los requisitos necesarios para el reconocimiento del derecho a la deducción del IVA.

Por otra parte, y aunque el Tribunal Supremo parece querer limitar sus conclusiones a la situación anterior a la entrada en vigor del Reglamento de facturación, su criterio es seguido ya por otros tribunales en relación con supuestos acaecidos vigente dicha norma. Podemos citar en este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 2011, en el recurso n.º 688/2010 (NFJ044413).

En consecuencia, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) entiende que procede admitir documentos justificativos del derecho a la deducción del IVA distintos a la factura únicamente cuando dichos documentos cumplan los siguientes requisitos:

1. Que el propio documento sea de una naturaleza tal que del mismo no se desprenda duda alguna acerca del hecho de la repercusión del IVA por parte del sujeto pasivo del impuesto al destinatario de la operación. Esta característica concurrirá esencialmente en los documentos públicos.
2. Que el documento contenga todos los elementos exigidos por el Reglamento de facturación para las facturas, que sean relevantes para la correcta identificación de la operación y de las condiciones en que se ha efectuado la repercusión del impuesto.

3. Además de los inmovilizados que surjan y que se detallan en los apartados siguientes, el resto del inmovilizado material amortizable tiene el siguiente detalle:

Inmovilizado	Fecha adquisición	Precio de adquisición	Amortización del ejercicio	Coefficiente máximo tablas	Periodo máximo tablas
Nave industrial 1 (Valor del suelo 25%)	22-05-2005	800.000	30.000	3%	68 años
Nave industrial 2 (Valor del suelo 25%)	19-03-2008	1.000.000	22.500	3%	68 años
Horno	01-01-2008	500.000	50.000	10%	20 años
Maquinaria e instalaciones de esmaltado y vitrificado	30-06-2008	300.000	36.000	12%	18 años
Camión	02-03-2009	100.000	16.000	16%	14 años
Equipos informáticos	02-01-2009	40.000	10.000	25%	8 años

La empresa aplica contablemente el sistema de amortización lineal según tablas del RIS, siendo las amortizaciones contabilizadas en el ejercicio las señaladas en la tabla anterior. Fiscalmente aplica los máximos incentivos fiscales en materia de aceleración y libertad de amortizaciones.

Para la realización de los correspondientes ajustes, se proporciona la siguiente información:

- La amortización de la nave industrial 2 puede acogerse a la aceleración de amortizaciones prevista en el artículo 113 del TRLIS, ya que, en 2007, la entidad vendió un almacén por importe de 1.200.000 euros y adquirió en 2008 esta nave industrial. Téngase en cuenta en el año de la transmisión, «EXPORTA, SA» era una entidad de reducida dimensión, al haber facturado en 2006 menos de 8.000.000 de euros, de manera que cuando en 2008 reinvierte el importe de la venta en la nueva nave industrial afecta al desarrollo de la explotación económica se cumplen los requisitos para aplicar el citado precepto. Recuérdese que el plazo de reinversión (art. 42.6) debe realizarse en los tres años posteriores contados fecha a fecha o en el año anterior a la transmisión.

Precisión: En el caso de que la reinversión tuviera lugar cuando la empresa ya no es entidad de reducida dimensión no invalida lo anterior, ya que lo determinante para acogerse a la aceleración de amortizaciones del artículo 113 del TRLIS es que la entidad tenga tal condición de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que se transmite el inmovilizado material afecto a la explotación económica.

- El horno, la maquinaria, el camión, y los equipos informáticos fueron adquiridos nuevos cuando la empresa tenía la condición de entidad de reducida dimensión, por haber tenido en dicho periodo impositivo una cifra de negocios menor de 8.000.000 de euros (art. 108 del TRLIS), de manera que las amortizaciones podrán acogerse a la aceleración prevista en el artículo 111 del TRLIS.

En definitiva, procederá efectuar los siguientes ajustes extracontables negativos/DT impositivos y positivos/DT deducibles y reversión de las DT impositivos:

Elemento	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste/DT	Casilla
Nave industrial 1	$800.000 \times 75\% \times 5\% = 30.000$ (excede del máximo de tablas)	$800.000 \times 75\% \times 3\% = 18.000$	+12.000	303
Nave industrial 2	$1.000.000 \times 75\% \times 3\% = 22.500$ (es correcta)	$1.000.000 \times 75\% \times 3\% \times 3 = 67.500$	-45.000	314
Horno	$500.000 \times 10\% = 50.000$ (es correcta)	$500.000 \times 10\% \times 2 = 100.000$	-50.000	314
Maquinaria	$300.000 \times 12\% = 36.000$ (es correcta)	$300.000 \times 12\% \times 2 = 72.000$	-36.000	314
Camión	$100.000 \times 16\% = 16.000$ (es correcta)	$100.000 \times 16\% \times 2 = 32.000$	-16.000	314
Equipos informáticos	$40.000 \times 25\% = 10.000$	A 31-12-2010 los equipos están fiscalmente amortizados	+10.000	313
Total ajustes por amortización de estos equipos			-125.000	

Total ajuste a la casilla 314: 147.000.

- **Asimismo, la empresa ha adquirido a principios del ejercicio un edificio de segunda mano por 300.000 euros, para sus oficinas con una antigüedad superior a diez años, y lo ha amortizando según el método de amortización de tablas aplicando el coeficiente máximo del 3 por 100, sobre el valor de la construcción que se fija en el 70 por 100.**

El director financiero plantea al asesor fiscal un ajuste negativo por amortización acelerada de $300.000 \times 70\% \times 3\% = 9.300$ euros.

Solución: En el caso de elementos del **inmovilizado material e inversiones inmobiliarias** adquiridos usados, si se amortizan según el método de tablas oficialmente aprobadas, la amortización se efectúa con base en los siguientes criterios (RIS, art. 2.4 redacc. RD 1793/2008):

- a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, este se puede usar como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.
- c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo puede determinarlo pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procede de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que los edificios solo se consideran usados si su antigüedad es de al menos 10 años.

Por otro lado, para la deducibilidad de cualquier gasto es necesario que el mismo esté **contabilizado** en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria. Como excepción no es necesario el registro contable respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si la entidad amortiza el elemento adquirido por el método de tablas de amortización, el gasto contable deducible no puede exceder de multiplicar por dos la amortización resultante de aplicar el porcentaje de amortización lineal máximo al precio de adquisición, pero siempre que esa amortización esté contabilizada, sin que sea posible realizar un ajuste extracontable negativo para aplicar el doble del coeficiente de amortización fijado en tablas, ya que no existe ninguna excepción al principio de inscripción contable para este supuesto (véase, entre otras, Consulta de la DGT de 2 de junio de 2011, n.º V1390/2011 (NFC041688)).

Conclusión: No procede hacer ajuste alguno porque la **deducibilidad** de la amortización fiscal prevista para bienes usados requiere su contabilización por el doble del coeficiente de amortización lineal máximo. En todo caso procede modificar la contabilidad para registrar la amortización no contabilizada, antes del cierre y formulación de las cuentas anuales.

Precisión para 2012: derogación de la libertad total de amortización. Solo queda la prevista en los artículos 11.2 y 109, 110, 111, 113 (régimen de las entidades de reducida dimensión) del TRLIS.

A partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (que entró en vigor el 31 de marzo de 2012) queda derogada la disposición adicional undécima del TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Esta disposición adicional undécima, en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2010, hacía referencia a la posibilidad que tenían las empresas cualquiera que fuere su cifra de negocios de aplicar libertad total de amortización para las adquisiciones de activos materiales nuevos o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas durante los años 2011 a 2015, sin necesidad de cumplir requisito adicional alguno.

Respecto de la libertad de amortización pendiente de aplicar, la disposición transitoria 31.ª del citado Real Decreto-Ley 12/2012 establece limitaciones a su aplicación.

4. Ha registrado contablemente los siguientes deterioros de créditos por posibles insolvencias de deudores:

- a) Efecto impagado de un cliente, por un importe total de 9.000 euros, vencido el 25 de septiembre de 2010. Este crédito fue objeto de renovación con fecha 30 de abril de 2011 fijando un vencimiento único para el 20 de octubre de 2011, sin que tampoco se haya satisfecho por el cliente. **No se admite la deducibilidad fiscal del gasto registrado.**

- b) Deuda de un cliente, declarado en concurso de acreedores, cuyo vencimiento se produjo el 26 de noviembre de 2011. Se ha registrado el deterioro por la totalidad del saldo que asciende a 1.000 euros. **Es gasto contable y gasto fiscal.**
- c) Deuda de la sociedad «X» de la que «EXPORTA, SA» posee el 14 por 100 del capital social y que ha sido declarada judicialmente insolvente el 3 de septiembre de 2011. Se ha registrado el deterioro por la totalidad de la deuda por un importe de 3.000 euros. **Es gasto contable y gasto fiscal.**

Precision: Pérdida por deterioro de créditos de entidades concursadas que son vinculadas. Consulta de la DGT de 7 de noviembre de 2011, n.º V2643/2011 (NFC042922).

Si una entidad **vinculada** está en situación de concurso, la pérdida por deterioro de créditos es deducible solo si se ha abierto la fase de liquidación mediante auto judicial.

Ejemplo: Una entidad tiene **créditos comerciales** frente a otra de la que es accionista con más del 50 por 100 de su capital. La entidad participada ha sido declarada en situación de concurso mediante auto dictado por el Juzgado Mercantil competente, por lo que se pregunta si la pérdida por deterioro de los créditos son deducibles.

Fiscalmente la **deducibilidad** de las pérdidas por deterioro de créditos se condiciona al cumplimiento de determinados requisitos. En el caso de entidades vinculadas con carácter general no se permite su deducibilidad, salvo que la entidad deudora se encuentre en situación de insolvencia judicialmente declarada (TRLIS, art. 12.2).

Por su parte, en la regulación sustantiva del concurso se considera que se encuentra en estado de insolvencia el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles, sin especificar si la insolvencia es provisional o definitiva (Ley 22/2003, art. 2). La declaración judicial más clara de insolvencia se establece al regular el **auto del juez** por el que acuerda la apertura de la fase de liquidación, ya sea en la fase inicial del concurso, ya sea como consecuencia del incumplimiento de un convenio concursal (Ley 22/2003, arts. 142 y 143 redacc. Ley 38/2011).

Con base en lo anterior hay que determinar que la situación de concurso de acreedores no es equiparable a la insolvencia judicialmente declarada, siendo necesario determinar si mediante auto judicial se ha abierto la fase de liquidación y, por tanto, si se ha declarado judicialmente dicha insolvencia.

- d) 1 por 100 sobre el saldo de la cuenta (clientes) que a final de ejercicio tenía saldo de 50.000 euros. El año anterior también registró deterioros por el 1 por 100 sobre el saldo de clientes el cual ascendía a 40.000 euros, los cuales fueron fiscalmente deducibles sin que en este ejercicio haya revertido cantidad alguna. **La norma dispone que el saldo máximo de la dotación no puede exceder del 1 por 100 del saldo de clientes.**
- e) 40.000 euros correspondientes al crédito que tiene la empresa frente al ayuntamiento donde tiene la misma su sede social, respecto del cual existe un procedimiento judicial para fijar definitivamente su cuantía. **Es gasto contable y gasto fiscal.**

- f) 100.000 euros, por unos saldos de clientes morosos con fecha de vencimiento de sus facturas durante el primer trimestre del año. **Es gasto contable y gasto fiscal.**
- g) Respecto de un crédito por importe de 10.000 euros, del cual ya se registró el correspondiente deterioro el año anterior al haber sido declarado en concurso dicho cliente en noviembre del mismo año, se ha aprobado el convenio de acreedores en marzo de este año, haciendo una quita del 40 por 100 y un fraccionamiento a pagar en seis años, por partes iguales del resto de la deuda sin intereses. La empresa ha dado de baja el 40 por 100 de dicho crédito de forma definitiva. **Solo tiene efecto contable, no fiscal, porque en el año anterior ya se dio un gasto por el importe total de 10.000, y además el hecho de aprobarse el convenio no significa que el crédito vaya a cobrarse, por lo que por el importe restante, es decir, 6.000 euros, no procede revertir el deterioro, el cual deberá revertir conforme se vayan cobrando los plazos acordados en el convenio.**

Precisión: La entidad deudora que está en concurso de acreedores tiene que reconocer en el ejercicio en que se apruebe el convenio y se produce la quita un ingreso contable (cuenta 769, «Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores o en otra cuenta»), que será ingreso fiscal en ese ejercicio, no obstante es necesario hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo, **Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, de 10 de noviembre de 2011, rec. 3549/2007 (NFJ045282) (El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional recaída en recurso sobre IS).**

La citada sentencia viene a concluir que resulta indudable que la firma del convenio no supone sin más la extinción de la parte de deuda condonada mediante la quita, ya que habiéndose establecido para el resto de la deuda unos pagos parciales a partir de su celebración, el convenio no se perfecciona hasta que esos pagos parciales no se vayan realizando, de tal forma que, si se produce el incumplimiento del abono en dichos plazos, el convenio puede quedar sin efecto –si así lo acuerda la Comisión de Acreedores–, y, por tanto, no haya incremento patrimonial que imputar al sujeto pasivo.

Por tanto, el incremento patrimonial no se produce en la fecha de la firma del convenio, sino parcialmente con ocasión de los pagos que se vayan efectuando.

De asumir este criterio fiscal, la empresa deberá practicar un ajuste negativo al calcular la base imponible del IS del ejercicio, ya que el ingreso contable no se considera ingreso fiscal (diferencia temporaria negativa), con ajustes positivos conforme vaya efectuando los pagos parciales a sus respectivos vencimientos acordados.

- h) 12.000 euros, por un crédito que tiene frente a un cliente el cual venció hace dos años. Respecto del mismo se hizo una hipoteca mobiliaria a favor de la empresa, la cual no la ha ejecutado todavía. **No se admite la deducibilidad fiscal del gasto registrado, ya que el crédito está garantizado y la empresa no ha ejecutado la garantía.**

Asimismo se sabe que el año anterior registró un deterioro por importe de 22.000 euros correspondiente a un cliente cuyo vencimiento de la factura era el 20 de noviembre de 2010. Durante el ejercicio 2011 el citado cliente no ha satisfecho cantidad alguna.

- **Procede un ajuste + en la casilla 321 de 9.000 + 12.000, por lo que surge una DT deducible.**
- **Procede un ajuste + en la casilla 323 de 400, por lo que surge una DT deducible.**
- **Procede un ajuste – en la casilla 322 de 22.000, por la reversión de la DT deducible nacida en el año anterior.**

5. El 1 de abril de 2011 ha comprado 1.000 acciones sin cotización oficial de la sociedad «ZIP» (la adquisición se corresponde con el 1% del capital), de 10 euros nominales cada una, al precio de 15 euros por acción, sin que en este precio existan plusvalías tácitas. La empresa aplica el PGC de pymes por lo que tales acciones las ha clasificado en la cartera de activos financieros a coste. A 31 de diciembre se dispone de la siguiente información: el valor teórico de la acción de «ZIP» al inicio del ejercicio según el balance era de 12 euros, y al final del ejercicio es de 14 euros. En la cuenta de pérdidas y ganancias la entidad ha registrado una pérdida por deterioro de inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio por importe de 1.000 euros.

Por aplicación del artículo 12.3, el deterioro registrado contablemente no es fiscalmente deducible, por lo que procede un ajuste + de 1.000 DT deducible en la casilla 325.

6. En la cuenta 631 «Otros tributos» figuran contabilizados entre otros los siguientes conceptos tributarios:

a) Un gasto por importe de 5.000 euros correspondiente a la cuota devengada de IVA por una venta realizada en el primer trimestre de 2009 a un mayorista de muebles, que no fue repercutida en su momento, y que ha sido liquidada por la Inspección mediante acta firmada de conformidad. Además, se ha abierto expediente sancionador por importe de 3.000 euros, puesto que la Inspección considera que la conducta de la sociedad es constitutiva de infracción tributaria. La sociedad ha registrado el mismo en la cuenta de gastos excepcionales (678). Dado el tiempo transcurrido desde el devengo de la operación, la empresa ya no puede repercutir el IVA al cliente.

Procede efectuar un ajuste extracontable por DP de +5.000 euros, ya que con base en el artículo 88 de la Ley del IVA debe repercutirse obligatoriamente al cliente. Asimismo también procede un ajuste extracontable por diferencia permanente de +3.000 euros, ya que las sanciones no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles.

En cuanto a la no deducibilidad del gasto puede verse la Consulta de la DGT de 22 de diciembre de 2010, n.º V2783/2010 (NFC039963) en la que se plantea la posibilidad de considerar como gasto deducible el IVA devengado y no repercutido descubierto como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación realizadas por la Agencia Tributaria.

Sobre esta cuestión, la DGT considera que la falta de repercusión por el consultante a sus clientes del impuesto devengado en las entregas realizadas y de las que no se emitió factura se ha producido por voluntad del propio consultante, lo cual implica una renuncia voluntaria a su derecho

a obtener del cliente el importe correspondiente al impuesto devengado, debiendo por tanto calificarse tal renuncia como una liberalidad no deducible.

Por tanto procede un ajuste + por DP en la casilla 343 de 8.000 euros.

b) Recargo liquidado por la AEAT y notificado a finales del mes de octubre, por presentación fuera de plazo del primer trimestre del IVA de este ejercicio. La autoliquidación (modelo 303) fue presentada por la empresa en su correspondiente Administración de la AEAT, el 5 de septiembre de 2011, e ingresó en ese acto la misma que ascendía a 20.000 euros.

c) Pago del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) recibido del ayuntamiento según detalle:

Deuda tributaria	1.500,00 €
Recargo de apremio (20%)	300,00 €
Importe total	1.800,00 €

Tanto los recargos que gira la Administración tributaria por presentación de autoliquidaciones fuera de plazo (establecidos en el art. 27 de la LGT), como el recargo de apremio por ingreso fuera de plazo (art. 28 de la LGT), son gastos no deducibles por aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.1 c) del TRLIS.

En consecuencia procederá un ajuste positivo de carácter permanente por el importe del recargo por presentación fuera de plazo del primer trimestre de IVA, liquidado por la Administración que es del 10 por 100 sobre la deuda autoliquidada, puesto que han transcurrido más de tres meses y menos de seis desde la finalización del plazo reglamentario (20 de abril de 2011) hasta la presentación de la misma, ascendiendo el mismo a 2.000 euros, así como por el recargo de apremio que asciende a 300 euros. **Así pues, el ajuste positivo por estos dos conceptos será una DP a la casilla 343 por importe de 2.300 euros (2.000 + 300).**

Precisión: Conforme con la Consulta de la DGT de 24 de abril de 2008, n.º V0864/2008 (NFC029152) tampoco son deducibles las cuotas de IVA registradas como activos, respecto de las cuales ha reconocido el gasto en pérdidas y ganancias, porque se haya producido la caducidad de las cuotas de IVA a compensar.

Precisión: Tampoco es deducible en el IS el gasto reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias como consecuencia de la pérdida del derecho a compensar las bases impositivas negativas registradas como activos fiscales en la cuenta 474, ya que no fue ingreso computable en el año del reconocimiento del activo (crédito) fiscal. Idéntico criterio sería aplicable para cualquier activo fiscal no revertido en su momento y que la empresa lo revierte en el ejercicio en que lo detecta al objeto de sanear el activo fiscal en cuestión.

7. Ha expuesto sus productos en la Feria internacional de Lisboa siendo el coste de la misma de 60.000 euros. Para acudir a la citada feria ha recibido una subvención oficial de 10.000 euros. Asimismo, durante el ejercicio ha adquirido el 30 por 100 de las acciones de una sociedad holandesa (con residencia en Ámsterdam) que se dedica a la misma actividad que «GLOBASA». El coste de la participación ha ascendido a 10.000 euros, desembolsando en este año el 75 por 100.

Esto daba derecho a deducción por actividades de exportación siendo la base de la misma:
 $60.000 - 10.000 \times 65\% + 7.500 = 61.000$

Precisión: El importe de la deducción desde 1 de enero de 2011 asciende a: 0% s/ 61.000 = 0 euros

8. La sociedad ha adquirido con fecha 1 de julio de 2011 un elemento de transporte nuevo dedicado al desarrollo de su actividad por importe de 100.000 euros, siendo el coeficiente de amortización máximo señalado por las tablas el 16 por 100. Dicha sociedad procede a dotar contablemente la amortización por el importe máximo de las tablas. La empresa se acoge a la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del TRLIS, imputando como gasto fiscal por amortización en el ejercicio 2011 el total importe de adquisición del bien.

Ejercicio	Amortiz. contable	Gasto fiscal por amortiz.	Ajustes extracontables
2011	8.000	100.000	-92.000
2012	16.000	-	+16.000
2013	16.000	-	+16.000
2014	16.000	-	+16.000
etc.	16.000	-	+16.000

En este ejercicio procede un ajuste – en la casilla 310, DT imponible de 92.000 euros.

Por otra parte, y a medida que cada año vayan produciéndose las amortizaciones contables, las dotaciones a la amortización contabilizadas incrementarán la base imponible mediante ajustes positivos.

Asimismo y con fecha 1 de octubre de 2009 la entidad adquirió determinada maquinaria por importe de 80.000 euros, siendo el coeficiente de amortización máximo señalado por las tablas el 12 por 100, y el número máximo de años de 20. La sociedad no se acogió en aquel año a la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del TRLIS, ya que no tenía claro que podía mantener la plantilla media que tenía en 2008, durante los años 2009 y 2010, por lo que aplicó en esos años la amortización contable por el importe mínimo de tablas.

Por tanto, y siguiendo con el criterio de amortización antes expuesto, la sociedad ha imputado como gasto contable por amortización en el 2011 el importe de 4.000 euros.

Nota: La media de trabajadores del ejercicio 2008 era de 40 personas. En el ejercicio 2009 por un proceso de reestructuración empresarial ha despedido a 10 trabajadores el día 19 de julio de 2009. En 2010 y dada la caída de actividad volvió a despedir a 12 trabajadores. Durante este ejercicio ha despedido a cuatro trabajadores y no sabe si podrá mantener la plantilla actual de 14 trabajadores en 2012 y siguientes.

Por esta inversión no procede en este ejercicio ni en los siguientes ajuste alguno, ya que la empresa no ha aplicado respecto de la maquinaria adquirida libertad de amortización.

Precisión: Es importante resaltar que si la empresa adquirió **elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas**, puestos a disposición de la misma en los **periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010 y ha decidido aplicar respecto de los mismos la libertad de amortización tendrá que cumplir que** durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores (en nuestro caso plantilla media de 2008).

9. La sociedad adquirió el 1 de enero de 2006 un inmueble por importe de 1.000.000 de euros (valor de terreno 25%). Coeficiente de amortización anual 3 por 100. El inmueble se afectó a una actividad de I+D por lo que amortizó el máximo fiscal permitido [es decir, en 10 años según dispone el art. 11.2 c) del TRLIS].

El 31 de diciembre de 2011 lo vende por un importe de 1.800.000 euros.

Durante el periodo de tenencia del inmueble la entidad tuvo las siguientes magnitudes medias (media de los saldos a 31 de diciembre de cada ejercicio):

Patrimonio neto	2.040.000
Pasivo total	2.800.000
Derechos de crédito	1.200.000
Tesorería	400.000

Los coeficientes de actualización de inmuebles para este ejercicio (coeficientes figurados) son los siguientes:

2006: 1,1142	2009: 1,0547
2007: 1,0995	2010: 1,0220
2008: 1,0779	2011: 1

1. Por la venta del inmueble afecto a la actividad de I+D:

Resultado contable: Valor de enajenación	1.800.000
Valor neto contable	865.000
Precio adquisición	1.000.000
Amort. acumulada	135.000
(750.000 × 0,03 × 6)	
Resultado contable	935.000

- Las amortizaciones fiscalmente deducibles han sido superiores a las amortizaciones contabilizadas, ya que al inmueble se le ha aplicado la libertad de amortización del artículo 11.2 del TRLIS.
- El elemento transmitido es un inmueble y, al transmitir un elemento del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y activos no corrientes mantenidos para la venta que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, hay que aplicar la corrección monetaria del artículo 15.9 del TRLIS.
- Al haber diferencias entre las amortizaciones contables y las fiscalmente deducibles habrá que determinar en primer lugar la diferencia entre las amortizaciones contables y las fiscalmente deducibles:

Año	Amortización contable	Gasto fiscal	Diferencias temporales
2006	22.500	75.000	-52.500
2007	22.500	75.000	-52.500
2008	22.500	75.000	-52.500
2009	22.500	75.000	-52.500
2010	22.500	75.000	-52.500
2011	22.500	75.000	-52.500
Total	135.000	450.000	-315.000

En el año 2011 tendrá **una DT (diferencia temporaria imponible) de -52.500 a la casilla 306.**

Además, en los seis años, la entidad ha deducido fiscalmente 315.000 euros más que la dotación contable efectuada y que la citada cantidad tiene que revertir en el momento de la enajenación del bien. Por ello tendremos, entre otras cuestiones, **una diferencia temporaria positiva de 315.000 euros, por reversión total del impuesto diferido, que ha nacido año a año.**

En segundo lugar, tendremos que aplicar el artículo 15.9 del TRLIS pues se ha transmitido un bien inmueble. Los coeficientes de corrección monetaria se aplican sobre las amortizaciones contables, por ello, tendremos que efectuar una **DP negativa de 105.913,25 euros, según el siguiente detalle:**

Aplicación del artículo 15.9 del TRLIS:

	VNC	Coefficientes	Resultado
Valor adquisición 2006	1.000.000	1,1142	1.114.200,00
Amortización 2006	22.500	1,1142	25.069,50
Amortización 2007	22.500	1,0995	24.738,75
Amortización 2008	22.500	1,0779	24.252,75
Amortización 2009	22.500	1,0547	23.730,75
Amortización 2010	22.500	1,0220	22.995,00
Amortización 2011	22.500	1,0000	22.500,00
	VNC: 865.000	VNC actualizado: 970.913,25	

Y realizamos la siguiente operación: **VNC actualizado** – VNC: 970.913,25 – 865.000 = = 105.913,25

Por otra parte, determinamos el índice corrector:

$$\frac{2.040.000}{2.800.000 - 1.200.000 - 400.000} = 1,7$$

Al ser el coeficiente superior a 0,4 no se aplica el citado coeficiente.

Por ello realizamos un ajuste negativo de 105.913,25 euros, que será una diferencia permanente negativa, en la casilla 352.

Por tanto por esta operación tendremos que hacer los siguientes ajustes:

- Uno **negativo de 52.500 euros** DT imponible a la casilla 306.
- Uno **positivo de 315.000 euros** por diferencia entre amortizaciones DT +, ya que se trata de la reversión de las diferencias temporarias imponibles negativas en origen a la casilla 305.
- Y otro **negativo de 105.913,25 euros** por aplicación del artículo 15.9 del TRLIS, que es una DP – a la casilla 352.

Precisión: Bajo el supuesto de que la empresa pudiera aplicar en este año o en un futuro la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS, porque por ejem-

pló adquiriera bienes por importe de 1.800.000 euros la base de la deducción del 12 por 100 sería sobre 935.000 – 105.913,25 y no sobre la renta fiscal obtenida que es: 935.000 + 315.000 – 105.913,25.

10. La entidad firmó a principios de 2010 un contrato de arrendamiento financiero al amparo del artículo 115 del TRLIS con carencia durante el plazo de dos años en el pago de principal, de un activo material por valor de 100.000 euros, con un coeficiente de amortización lineal máximo según tablas del 15 por 100 y un periodo máximo de amortización de 18 años. La opción de compra podrá ejercitarse en enero de 2015 por 10.000 euros.

El cuadro del contrato de arrendamiento firmado el cual tiene carencia en el pago de capital durante los dos primeros años es el siguiente:

Año	Anualidad	Intereses	Recuperación de coste	Capital pendiente
2010	12.000	12.000	0	100.000
2011	12.000	12.000	0	100.000
2012	37.000	12.000	25.000	75.000
2013	39.000	9.000	30.000	45.000
2014	41.000	6.000	35.000	10.000
2015	10.000	-	10.000	-

La empresa amortiza contablemente con base en el coeficiente máximo según tablas.

Las consecuencias contables y fiscales de este contrato de arrendamiento financiero son:

- La empresa tendrá como gasto contable y fiscal la carga financiera satisfecha.
- La amortización contabilizada será $15\% \times 100.000 = 15.000$.
- El gasto fiscal anual por amortización de principal será las cuotas pagadas con el límite de $15.000 \times 3 = 45.000$

Respecto a la amortización contable y fiscal, procede elaborar el siguiente cuadro:

Año	Gasto contable (amort. lineal máxima)	Recuperación de coste	Límite	Gasto fiscal	Excesos	Diferencia temporaria
2010	15.000	0	45.000	0		+15.000
2011	15.000	0	45.000	0		+15.000
2012	15.000	25.000	45.000	25.000		-10.000
2013	15.000	30.000	45.000	30.000		-15.000
.../...						

Año	Gasto contable (amort. lineal máxima)	Recuperación de coste	Límite	Gasto fiscal	Excesos	Diferencia temporaria
.../...						
2014	15.000	35.000	45.000	35.000		-20.000
2015	15.000	10.000	45.000	10.000		+5.000
2016	10.000		45.000	0		+10.000
Total	100.000	100.000		100.000		0

Se trata de un supuesto específico de arrendamiento financiero en el que inicialmente hay un periodo de carencia de principal, por lo que, al no pagar nada de principal, el gasto fiscal inicial es 0 y la amortización contable superior a la fiscal.

Luego nace una DT imponible por el debe lo que supone un ajuste + 15.000 a la casilla 317.

11. Vendió mercaderías el 1 de junio de 2011 por importe de 300.000 a cobrar el 1 de agosto de 2012. El precio de adquisición de las mercaderías fue de 250.000 y decide aplicar los beneficios fiscales que le permite el TRLIS, en especial el criterio de ventas a plazos según dispone el artículo 19.4.

Por otra parte, se sabe que en el ejercicio anterior vendió mercaderías con un beneficio de 20.000 euros, a las que aplicó el criterio de imputación temporal de ventas a plazos, cuyo cobro se ha efectuado en el mes de marzo de este año.

- Se trata de una venta a plazos, por lo que puede imputar el beneficio en función de los cobros, y como todo el cobro se produce en 2012, puede diferir todo el beneficio obtenido en la venta, que asciende a 50.000 (300.000 – 250.000).

Por tanto, tendrá beneficio contable 50.000 y fiscal 0.

Ajuste DT imponible –50.000 a la casilla 358.

- Por el cobro de las mercancías vendidas en el año anterior procede un ajuste + por reversión de la DT imponible surgida en el año anterior **por importe de +20.000 a la casilla 357.**

Precisión: Bajo el supuesto de que lo transmitido fuere un activo corriente o no corriente y la operación diera lugar a créditos a cobrar a largo plazo, tal que la empresa reinvirtiera el importe obtenido cumpliendo los requisitos del artículo 42 del TRLIS, la base de cálculo de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (DERBE), no sería el importe nominal de los beneficios obtenidos que ascienden a 50.000 euros, sino que los mismos vendrían dados por la diferencia entre el valor razonable del crédito en el momento de realizar la venta, es decir, el valor actual del precio pactado, calculado con arreglo al tipo de interés efectivo y el valor contable de los bienes entregados o vendidos. Por lo tanto, el importe que tendría que reinvertirse en cualquiera de los elementos aptos a que se refiere el artículo 42.3, a efectos de poder aplicar la DERBE, sería el valor razonable (valor actualizado) del citado crédito en el momento de la venta. Así, la reinversión de una cantidad inferior al valor razonable del

crédito en la fecha de la transmisión dará derecho a la DERBE en proporción a la cantidad reinvertida. **Véase Consulta de la DGT de 25 de noviembre de 2011, n.º V2802/2011 (NFC043064).**

Idéntico criterio se seguiría para calcular la base de la deducción por doble imposición de plusvalías obtenidas (art. 30.5 del TRLIS) en el supuesto de que lo transmitido fueran valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes. A estos efectos debemos recordar que si la empresa opta por aplicar esta deducción por doble imposición, no puede aplicar sobre la citada base la DERBE.

Precisión: En la misma consulta antes citada, también se plantea si en el supuesto de que alguno de los plazos no fuera atendido, debe estimarse como criterio de imputación a resultados la fecha de exigibilidad del pago [que es el criterio de imputación de las operaciones con pago aplazado a los efectos del IRPF, puede verse entre otras la Consulta de la DGT de 14 de enero de 2011, n.º V0036/2011 (NFC040119), o la del pago efectivo (que era el criterio hasta ahora vigente en sociedades, es decir si no había cobro efectivo, no había imputación de renta alguna)].

Sin embargo en la consulta analizada (Consulta de la DGT de 25 de noviembre de 2011, n.º V2802/2011 (NFC043064) la DGT cambia el criterio y dispone lo siguiente: «... los efectos derivados de la aplicación de ambos criterios de imputación temporal [devengo o caja] deben ser idénticos, si bien, tomados en consideración en momentos temporales distintos. Dicho en otros términos, si por aplicación del criterio general del devengo debe reconocerse la renta derivada de la transmisión de las participaciones y, en caso de impago, el deterioro del correspondiente derecho de crédito, en el supuesto de que resulte de aplicación el criterio de caja, **la renta derivada de la operación deberá reconocerse, proporcionalmente, a medida que se vayan produciendo los vencimientos inicialmente pactados, con independencia de que en tales fechas se produzca o no el cobro de los mismos**, dado que, en caso de impago, deberá reconocerse el deterioro del crédito con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.2 del TRLIS.

De esta forma, se reconocerá, fiscalmente, la pérdida correspondiente al impago del derecho de crédito en el momento en que este se produce. Por el contrario, si con ocasión de la aplicación del criterio de caja la renta no se imputase en la base imponible del periodo impositivo en que se produjese el vencimiento pactado, al no haberse producido el cobro del mismo, en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos, no podría reconocerse el gasto fiscal correspondiente al derecho de crédito impagado, lo cual supondría al desconocimiento de la operación en su conjunto.

Por tanto, atendiendo a una interpretación sistemática de la norma, la renta derivada de la transmisión de las participaciones debe imputarse, proporcionalmente, a medida que vayan venciendo los plazos inicialmente pactados, sin perjuicio de que, una vez alcanzado el vencimiento, si no se hubiera producido el pago del mismo, el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado tendrá la consideración de fiscalmente deducible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.2 del TRLIS.»

12. Otras operaciones realizadas durante el ejercicio:

- Se sabe que en la cuenta de ingresos extraordinarios la empresa ha contabilizado un premio de la lotería nacional que le correspondió en diciembre por importe de 25.000 euros. **No procede ajuste alguno.**

- En la cuenta de gastos extraordinarios se recoge una indemnización satisfecha a finales de año de 35.000 euros a un inquilino de un local comercial, propiedad de la sociedad, por la rescisión del contrato de arrendamiento.

La indemnización satisfecha constituye mayor valor del local, siendo pues un gasto activable que se recuperará vía amortización, pero no es gasto del ejercicio, procede pues efectuar un **ajuste (+) DP de 35.000 euros a la casilla 413**. [Véase en este sentido Consultas de la DGT de 30 de diciembre de 2003, n.º 2571/2003 (NFC018673), y de 27 de octubre de 2004, n.º V0236/2004 (NFC020084)]. Además procede corregir este error contable modificando la contabilidad en el próximo ejercicio si ya está cerrada en este mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21	Construcciones	35.000	
113	Reservas voluntarias		35.000

- Debido a que tenía sobrante de un tipo de existencias y déficit de otras, la mercantil permutó con una empresa del sector unas mercancías con un precio de adquisición de 100.000 euros y valor de venta de 120.000 por otras mercancías. A 31 de diciembre, ha vendido la mitad de las mercancías recibidas en la permuta.

Como son mercaderías de naturaleza similar, no se pueden reconocer ingresos y las recibidas se valoran por el valor contable del entregado, por lo que la empresa ha realizado el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras	100.000	
700	Ventas de mercaderías		100.000

Nota: El hecho de reconocer la venta en el grupo 7 no implica reconocer un ingreso, ya que no se está produciendo un incremento del patrimonio neto según la definición de ingreso del marco conceptual. Otra posibilidad es contabilizar tanto la compra como la venta en cuentas de mercaderías del grupo 3 del PGC.

Fiscalmente, las mercaderías recibidas se valoran en 120.000 euros por lo que hay una DT + 20.000 que revierte mediante ajustes negativos cuando se vayan vendiendo las mercancías. Como a 31 de diciembre ha vendido la mitad de las mismas en el propio ejercicio, hay una reversión de -10.000, por lo que el efecto neto es una **DT deducible de + 10.000 a la casilla 347**.

- El 1 de julio ha comprado una máquina usada a otra empresa por importe de 60.000 euros. La anterior empresa la adquirió por 100.000 euros y la había utilizado hasta la venta durante seis años, amortizándola en el coeficiente máximo que fijan las tablas del 10 por 100.

Al tratarse de bienes usados se puede amortizar cualquiera de las dos cantidades:

- $100.000 \times 10\% \times 6/12 = 5.000$
- $60.000 \times 10\% \times 2 \times 6/12 = 6.000$

Por tanto, amortizará 6.000 euros fiscalmente, pero para que esta cantidad sea deducible la amortización tiene que estar contabilizada. **Así, si la empresa ha amortizado contablemente por importe de 6.000, no habrá diferencias, ni procede ajuste alguno.**

13. Durante este ejercicio y en ejecución de un «Plan de peinado fiscal», se personó un inspector en la empresa a efectos de comprobar su situación tributaria y constató que la empresa poseía una máquina para su proceso productivo que no estaba contabilizada. La empresa ha reconocido que la adquirió a principios de enero de este año por importe de 14.500 euros, siendo la vida útil de 10 años. El mismo indicó a la empresa la contabilización que tenía que hacer cuyo reflejo contable con fecha 1 de enero de 2011 fue el siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Maquinaria	14.500	
Reservas		14.500

A 31 de diciembre la empresa contabilizará y deducirá la amortización, pero en aplicación del artículo 134 del TRLIS habrá que hacer un ajuste + DP de + 14.500 a la casilla 413, ya que la máquina no contabilizada se presume adquirida con renta no declarada de ejercicios anteriores, por la que procede en todo caso tributar. Así, al contabilizar con abono a reservas, no es ingreso contable pero sí fiscal, por eso procede realizar el ajuste positivo puesto que se pone de manifiesto una renta fiscal no declarada, cuyo registro contable del impuesto será con cargo a la cuenta de reservas (véase NRV 13.ª del PGC, apartado 4, quinto párrafo).

14. La sociedad adquirió con fecha 1 de abril de 2010, 2.000 acciones de la sociedad «REPSOL, SA» a 18 euros por acción más 200 euros de gastos. En fecha 30 de junio de 2011 las ha vendido al precio de 12 euros por acción y ha incurrido en unos gastos de 150 euros. La empresa aplica el PGC de pymes, por lo que tales acciones las ha clasificado en la cartera de activos financieros a coste en el activo no corriente. Con fecha 30 de agosto de 2011 ha adquirido nuevamente en bolsa 2.000 acciones a un precio de 15 euros. En la fecha de cierre la cotización de «REPSOL» está a 17 euros/acción.

Resulta de aplicación en este caso el artículo 19.6 del TRLIS, el cual dispone que la reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. **La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.**

Así, la empresa ha reconocido contablemente una pérdida de $(12 \times 2.000 - 150) - (18 \times 2.000 + 200) = 12.350$ euros, pero además se ha producido una revalorización de las acciones

nuevamente compradas dentro de los seis meses siguientes a la transmisión con pérdidas de las mismas, que debe imputarse en este ejercicio puesto que es en el que se ha producido la revalorización.

Por aplicación del artículo 19.6, procede un ajuste + de 4.000 [$2.000 \times (17 - 15)$] que es una DT deducible en la casilla 359.

El importe máximo de recuperación de valor para hacer ajustes + en próximos ejercicios será hasta que las acciones coticen a 18 euros, que fue el precio de adquisición original.

Precisión: Si la empresa hubiera calificado las acciones en la cartera de negociación, no procederá hacer el ajuste por aumento de valor de las nuevas acciones recompradas, puesto que en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, estos tienen que ser del inmovilizado, y esta cartera se ubica en el activo corriente de la empresa.

15. En el ejercicio 2010 recibió una donación de terceros de un inmovilizado con un valor razonable de 10.000 euros y una vida útil de 10 años, con base en la cual amortiza contablemente.

Por la imputación de la donación recibida el año anterior:

Como la donación la recibió el año anterior y el valor razonable del bien era 10.000 euros y una vida útil de 10 años, revertirán 1.000 euros en 2011, que será DP – para la liquidación del impuesto, ya que la empresa pagó sobre la totalidad de la donación en el año 2010 [art. 15.2 a) y 15.3 del TRLIS], es decir, en aquel año ya pagó $10.000 \times 25/30\% = 2.500/3.000$ euros, mediante ajuste + de 10.000, en la casilla 349.

Luego procede un ajuste DP – 1.000 a la casilla 350.

Contablemente además de la amortización habrá hecho los siguientes asientos:

Por la parte que revierte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
131	Donaciones y legados de capital	1.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		1.000

Por la contabilización del IS de la parte que revierte, se hará el siguiente asiento resultado de multiplicar la cantidad que revierte por el tipo medio de gravamen (a efectos prácticos, el primer tipo de la escala):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido ($1.000 \times 25\%$)	250	
131	Donaciones y legados de capital ¹		250

¹ Recuérdese que la subvención está reconocida contablemente por el neto ($10.000 - 2.500$), es decir, el importe bruto menos el impuesto ya pagado en el año 2010.

Si la empresa no fuese pyme y aplicara el PGC, habrá hecho los siguientes asientos:

Por la parte que revierte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencias de donaciones y legados de capital	1.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		1.000

Por la contabilización del IS de la parte que revierte, se hará el siguiente asiento resultado de multiplicar la cantidad que revierte por el tipo de gravamen:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (1.000 × 30%)	300	
8301	Impuesto diferido		300

Aquí resulta de aplicación el mismo comentario antes efectuado, la única diferencia son los movimientos contables que se efectúan en cuentas de los grupos 8 y 9.

16. En octubre de 2011 vendió acciones propias que había adquirido previamente a principios de año, obteniendo un beneficio en la venta de las mismas de 2.000 euros.

Los beneficios y pérdidas obtenidos en la venta de acciones propias se contabilizan en cuentas de reservas, ya que se trata de instrumentos de patrimonio (NRV 9.^a del PGC, apartado 4), por lo que no se trata de ingresos y gastos que deban contabilizarse en cuentas de reservas según el plan, sino de ingresos y gastos de patrimonio neto (fondos propios), por lo que fiscalmente tampoco son ingresos ni gastos. **Por tanto, no procede ajuste alguno en la liquidación.**

17. La sociedad elevó algunos valores del inmovilizado por apunte contable en 40.000 euros, y rebajó otros en 30.000 con abono y cargo a la cuenta de reservas, sin contar con el soporte de una norma legal.

No procede ajuste alguno ya que tales modificaciones no han pasado por la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante tenemos que decir que a efectos de futuras enajenaciones el valor a tener en cuenta para calcular la ganancia o pérdida fiscal será el originario, no el revalorizado.

18. Ha contratado durante el presente ejercicio a dos trabajadores discapacitados según detalle:

- Uno a media jornada y contrato para dos años. Fecha de contrato 1 de abril.
- Uno a jornada completa y a tiempo indefinido. Fecha de contrato 1 de julio.

No ha realizado ningún despido.

Este hecho da lugar a deducción por creación de empleo para trabajadores discapacitados, pero solo cumple los requisitos el contrato a jornada completa e indefinido, **cuya deducción será 6.000 × 6/12 = 3.000 euros.**

19. La empresa ha sido objeto de una inspección fiscal en este año, concretamente los servicios de Inspección financiera y tributaria de la AEAT han regularizado mediante un acta de inspección la liquidación del IS del ejercicio 2008. El detalle del acta incoada es el siguiente:

Cuota: 30.000
Intereses: 5.000
Expediente sancionador: 20.000
Total acta: 55.000

La empresa ha contabilizado el importe total del acta en una cuenta del subgrupo 62, «Gastos diversos».

Solo son deducibles los intereses, por lo que procede hacer un ajuste + DP, en la casilla 343 por importe de 50.000 euros.

No obstante comentar que la cuota debería haberse contabilizado en la cuenta de reservas voluntarias, la sanción en la 678 «Gastos excepcionales» y los intereses en la cuenta 669. De haber contabilizado así el ajuste sería de +20.000, ya que lo registrado en reservas no pasa por pérdidas y ganancias y por lo tanto no afecta al resultado contable que es el punto de partida para la determinación de la base imponible.

Precisión: Si la regularización tributaria por parte de la AEAT no llevara asociado un expediente sancionador, cabría pensar en que el no haber autoliquidado adecuadamente por parte de la empresa, es porque se basó en su momento en una interpretación razonable de la norma y, por lo tanto, no hay error alguno, sino un cambio de criterio debido a mayor o mejor información, por lo tanto no debe registrarse en la cuenta de reservas. En este caso la cuota debería registrarse en la cuenta 633, «Ajustes negativos en la imposición directa», afectando al resultado del ejercicio en que se regulariza la situación.

Piénsese que el contabilizar esta regularización u otras similares directamente en reservas supone que la empresa está asumiendo que en su momento no registró las operaciones adecuadamente y por lo tanto estaba contabilizando con errores u omisiones, así que no parece muy lógico que los administradores quieran cargar con la culpa, por ello es más prudente utilizar cuentas del grupo 6 para reconocer en el ejercicio en que es regularizado por la AEAT el gasto correspondiente con abono a la correspondiente cuenta de deuda con la Hacienda Pública.

20. La entidad dispone de la siguiente documentación la cual a criterio de su director financiero es justificativa de la deducción por gastos de formación profesional por importe de 68.000 euros, de base de deducción:

- 6.000 euros que –según factura– se corresponden con el pago del *Master IESE* a nombre de don Luis López, que resulta ser empleado de una entidad vinculada.
- 2.000 euros que –según facturas– corresponden con «ayuda escolarización» y que –a preguntas del asesor fiscal– el representante de la entidad contestó que se trataba de ayuda de pagos del curso escolar de los hijos del empleado de la entidad don Ramón Pérez Martínez.
- 10.000 euros son facturas de alquiler de una sala en el hotel Esmeralda y gastos de material publicitario (pins, llaveros, CD, etc.) utilizados como obsequio a los clientes asistentes a la jornada anual que la entidad organiza con sus clientes donde se resume la actividad de la empresa y los nuevos productos y otras informaciones de interés.
- 50.000 euros como gastos de locomoción y dietas pagadas a los empleados de la entidad asistentes a un curso de formación organizado por la entidad, para la utilización y adiestramiento de una nueva maquinaria.
- La empresa ha adquirido 10 ordenadores portátiles por importe de 600 euros cada uno (ha aplicado respecto de los mismos libertad de amortización reconocida en la propia contabilidad) que ha entregado a los empleados para teletrabajo, para que puedan pasar determinados pedidos recibidos fuera de la jornada de trabajo (entre las 18,30 y 22 horas). Asimismo también les ha instalado la oportuna conexión a Internet en su casa y paga la cuota de línea mensual de 40 euros. En total los gastos para habituar a los empleados a la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información cuyo uso se hace por los mismos fuera del lugar y horario del trabajo ha ascendido en este ejercicio a 5.000 euros más IVA.

La media de los gastos en formación profesional de la empresa en los dos ejercicios anteriores fue de 30.000 euros.

La deducción por gastos de formación viene establecida en el artículo 40 del TRLIS.

De las facturas y documentación justificativa aportada, el asesor fiscal entiende que los siguientes importes no dan derecho a la citada deducción:

- 6.000 euros ya que no corresponden a un empleado de la entidad. Este importe tampoco sería gasto fiscalmente deducible, ya que ese empleado no ha realizado ningún trabajo para la empresa. Por tanto, procede un **ajuste + DP, en la casilla 339**.
- 2.000 euros es una retribución en especie, que no tiene la consideración de gasto de formación, pero sí es gasto para la sociedad.

- 10.000 euros tampoco sería gasto de formación pues no se corresponde con gastos específicos para la formación de empleados. Pero sí tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, ya que se trata de publicidad y propaganda que realiza la empresa.

Por otra parte, los 50.000 euros en dietas y gastos de locomoción sí tendrían la consideración de gastos de formación de acuerdo con lo establecido en las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de **16 de marzo de 2006, RG 7544/2003 (NFJ023416)**; de **29 de junio de 2006, RG 2316/2004 (NFJ023105)**, y de **28 de septiembre de 2006, RG 3708/2004 (NFJ025145)** y por supuesto son gastos fiscalmente deducibles.

No obstante, desde 1 de enero de 2011, el porcentaje de deducción por gastos de formación sobre la base de 50.000 euros es 0 por 100, por lo que no procede deducción alguna en este ejercicio por estos conceptos. Sin embargo, tiene derecho a la aplicación de la deducción solo para los gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario del trabajo por importe de $(6.000 + 5.000) \times 1\% = 110$ euros.

Nota: Si se hubieran recibido subvenciones, la base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas que se hubiesen imputado como ingreso en el periodo impositivo.

Precisión: Con efectos de 1 de enero de 2011, se prorroga la vigencia del artículo 40 del TRLIS, que regula la «Deducción por gastos de formación profesional», durante el año 2011 solo para los gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información cuando su utilización solo pueda realizarse fuera del lugar y horario del trabajo.

21. Durante este ejercicio ha adquirido una instalación anticontaminante por importe de 20.000 euros. Tal instalación está comprendida dentro de los programas de defensa del medio ambiente contemplados por la Conselleria de Medio Ambiente y la empresa dispone de la certificación de convalidación de la inversión expedida por la Administración competente.

Tiene derecho a la aplicación de la deducción por gastos e inversiones en medio ambiente por importe de $20.000 \times 2\% = 400$ euros.

Nota: Si se hubieran recibido subvenciones, la base de la deducción se minorará en las subvenciones recibidas, es decir, la parte de la inversión financiada con subvenciones (imputadas o no a resultados) no da derecho a deducción.

Novedad: El artículo 92 de la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, modifica, **con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, el TRLIS, incrementando la deducción por inversiones medioambientales al 8 por 100** (la regulación vigente hasta la fecha establecía 4% en 2009 y 2% en 2010), eliminándose su derogación, que estaba prevista para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011. Además, dispone que para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011 (que en el caso de entidades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural sería para las inversiones realizadas durante todo el 2011) la deducción es el 2 por 100. Véase Consulta de la DGT de 24 de noviembre de 2011, n.º

V2790/2011 (NFC042864). Además se modifica el ámbito de aplicación de esta deducción, incluyendo las instalaciones que eviten la contaminación acústica, y limitando su aplicación a las inversiones que, cumpliendo la normativa vigente, se realicen para mejorar las exigencias en ella establecidas.

22. El señor Martínez, socio de la entidad que participa en el 40 por 100 del capital, ha realizado una donación no reintegrable a la misma, por importe de 50.000 euros, que la mercantil ha contabilizado de acuerdo con lo establecido en la norma 18.^a de registro y valoración del PGC, de la siguiente manera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito	50.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios		50.000

Se conoce asimismo que los restantes socios de la mercantil no han realizado ninguna donación a la entidad.

La DGT ha tratado el tema de las donaciones de socios a las entidades en las que participen en las siguientes consultas vinculantes: Consultas de la DGT de 9 de julio de 2009, n.º V1626/2009 (NFC034633), de 16 de julio de 2009, n.º V1703/2009 (NFC034681), y de 7 de agosto de 2009, n.º V1863/2009 (NFC034978).

Las consultas dicen, en resumen, lo siguiente:

- No son ingreso contable, en ningún caso. Se abonan directamente a patrimonio neto.
- No son ingreso fiscal, ya que se consideran aportaciones de socios, en dos supuestos:
 - a) El socio tiene el 100 por 100 de las acciones.
 - b) Todos los socios realizan una donación en proporción a su participación.
- En otros casos: hay que tener en cuenta la realidad económica de la operación efectuada. Es decir, la prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica. Pero no indican cuál es la calificación que tendría en el socio y en la sociedad las donaciones de socios o partícipes por la parte que exceda de su porcentaje de participación en el capital.

Sin embargo este tema ha sido tratado en las Consultas de la DGT de 29 de septiembre de 2009, n.º V2180/2009 (NFC035749), y de 26 de noviembre de 2009, n.º V2630/2009 (NFC037046), que indican lo siguiente:

- Las donaciones de socios no constituyen ingresos para la sociedad (criterio general).
- Los socios tendrán mayor valor de la aportación salvo que no sea probable que se obtengan beneficios. Y se entenderá que sucede esto cuando existiendo otros socios los donantes realicen una donación superior en términos proporcionales a los que corresponde a su participación efectiva.

En estos casos será gasto para el socio e ingreso (renta) para la donataria.

De acuerdo con las consultas anteriores en nuestro caso, se produciría un ingreso para la mercantil por importe de 30.000 euros (60% de 50.000), es decir, por el porcentaje de la donación del socio que no supone participación en el capital de la mercantil. Véase que la empresa no ha contabilizado bien, ya que el asiento que debió hacer fue el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito	50.000	
118	Aportaciones de socios o propietarios (40% s/ 50.000)		20.000
778	Ingresos excepcionales operaciones vinculadas (60% s/ 50.000)		30.000

Por tanto, de haber contabilizado de esta forma no procedería efectuar ajuste fiscal alguno.

Conclusión: Por este apartado y teniendo en cuenta como ha contabilizado, habrá que hacer un ajuste positivo DP de 30.000 euros en la casilla 347 o bien en la 413.

23. La mercantil ha venido desarrollando en los últimos años un proyecto de investigación y desarrollo (I+D) fruto del cual se ha obtenido un nuevo producto que la empresa ha patentado como componente de un material para tejido de fibra elástico.

El coste total del proyecto le ha supuesto un desembolso de 79.000 euros y la obtención e inscripción de la patente unos gastos adicionales de 1.000 euros.

La empresa ha venido activando los gastos del proyecto por considerar que no había dudas sobre el éxito técnico y la rentabilidad económico-comercial del mismo, registrándose la patente como activo intangible por importe de 80.000 euros.

Una vez registrada la patente, la empresa ha cedido su explotación comercial a una entidad española, con la que no tiene ningún tipo de vinculación, por un plazo de 10 años a cambio de unos ingresos anuales de 50.000 euros.

La empresa considera que transcurrido este tiempo la patente carecerá de valor por lo que esta se amortiza de manera lineal durante el citado plazo, siendo este el único gasto anual asociado a la patente. La mercantil lleva una contabilidad de costes que le permite conocer efectivamente cuáles son los ingresos y gastos del inmovilizado intangible.

El artículo 23 del TRLIS establece la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (también conocido como **PATENT BOX**). En nuestro caso, la cesión del derecho de un inmovilizado intangible, una patente, obtenidos por un proceso de investigación daría derecho a la reducción del 50 por 100 de los ingresos obtenidos, ya que cumple todos los requisitos establecidos en el precepto.

La reducción del artículo 23 del TRLIS recae solo sobre los ingresos, y por ello como los ingresos anuales ascienden a 50.000 euros, se aplicará una reducción del 25.000 euros (50% de 50.000) mediante un ajuste negativo/diferencia permanente al resultado contable por dicho importe.

Por otra parte, la reducción del 50 por 100 de los ingresos se podrá aplicar hasta el periodo impositivo en que los ingresos por la cesión del activo supere al coste del activo creado multiplicado por 6, tal que el nuestro son $80.000 \times 6 = 480.000$ euros. Y esto ocurrirá el año 10, luego a partir del año 11, los ingresos por la cesión del activo no darán derecho a la reducción.

Así por este apartado procede hacer un ajuste negativo DP de 25.000 euros, en la casilla 372 del modelo.

24. La mercantil transmitió en el ejercicio 2009 un inmueble por importe de 1.500.000 euros teniendo una plusvalía de 500.000 de euros, habiéndose acogido a la deducción por reinversión establecida en el artículo 42 del TRLIS. La deducción practicada por aplicación del artículo 42 del TRLIS en aquel ejercicio fue de 50.400 euros ($420.000 \times 0,12$), al tener en cuenta para determinar la base de la deducción la corrección monetaria del inmueble del artículo 15.9 del TRLIS. En el presente ejercicio, el bien inmueble que fue transmitido en 2009 se arrienda a la entidad propietaria abonando a la misma 38.000 euros por el alquiler del citado inmueble. La declaración del IS del ejercicio 2009 resultó a ingresar y se presentó el último día en que vencía el plazo para su declaración en periodo voluntario, es decir, el 25 de julio de 2010.

El artículo 42 del TRLIS regula la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y en el párrafo 4 del punto 7 del precepto establece lo siguiente:

«La inclusión en la base de la deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que estos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En tal caso, la pérdida del derecho a la deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 del TRLIS.»

En nuestro caso la mercantil transmitió un inmueble en el ejercicio 2009, que generó derecho a la deducción por reinversión por importe de 50.400 euros, y el citado inmueble es arrendado posteriormente por la entidad y genera en este ejercicio gastos por arrendamiento por importe de 38.000 euros.

La entidad tendría que analizar si va a arrendar en ejercicios siguientes el inmueble y optar por la deducibilidad fiscal de los gastos del arrendamiento o la deducción por reinversión practicada.

En este caso, opta por la deducción de los gastos de arrendamiento y por ello, **en la declaración de este ejercicio, deberá integrar la deducción por reinversión aplicada en el ejercicio 2009 por importe de 50.400 euros, más los intereses de demora que ascienden a 5.040 euros, en las casillas 615 y 617 respectivamente.**

El cálculo de los intereses de demora suponiendo que la declaración de este ejercicio se presenta el último día del plazo reglamentario para su presentación será: $50.400 \times 5\% ^1 \times 2 \text{ años} = 5.040 \text{ euros}$

No obstante, si optara por mantener la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada en su momento procederá hacer un ajuste + de 38.000, DP en la casilla 367.

25. El señor Fernández, socio que tiene el 7 por 100 del capital de la entidad ha prestado a principios de año a la misma 200.000 euros a un tipo de interés del 2 por 100, con vencimiento anual. La entidad tiene pleno conocimiento de que se trata de una operación vinculada regulada en el artículo 16 del TRLIS, por lo que realiza un análisis de comparabilidad, y con suficientes comparables internos y externos, determina que el tipo de interés de mercado de la operación es del 6 por 100. No obstante ha pactado con el socio que el *cash flow* de la transacción lo sea al 2 por 100, pero dado que el jefe de contabilidad es un gran experto contable y buen conocedor de todas las normas contables y mercantiles, ha contabilizado la operación de acuerdo con lo establecido en la Consulta 6 del BOICAC, núm. 79, de septiembre de 2009 (NFC035415), por lo que ha practicado las siguientes anotaciones contables en relación con el préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito	200.000	
5135	Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas		192.453
118	Aportaciones de socios		7.547

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($200.000 \times 2\% + 7.547$)	11.547	
5135	Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas		11.547

Código	Cuenta	Debe	Haber
5135	Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas	204.000	
572	Bancos e instituciones de crédito		204.000

La contabilización ha sido efectuada de acuerdo con lo establecido en la Consulta 6 del BOICAC núm. 79, de septiembre de 2009, atendiendo a la verdadera naturaleza económica de la misma, al existir una diferencia de intereses a favor de la mercantil, ya que recibe un préstamo del socio, al tipo del 2 por 100 cuando el tipo de interés del mercado es el 6 por 100.

El valor razonable de la transacción será 192.453 euros ($204.000/1,06$) y como el importe entregado por el préstamo es de 200.000 de euros existirá una diferencia de $7.547 = 200.000 - 192.453$ que de acuerdo con la Consulta 6 del BOICAC, núm. 79, se contabiliza como aportación de socios ya

¹ El interés de demora para los años 2010 y 2011 es el 5 por 100.

que se trata de una diferencia a favor de la entidad, pero únicamente en el importe correspondiente al porcentaje de participación, es decir, el 7 por 100, siendo por el importe restante una renta/ingreso para la sociedad.

Nota: Si la diferencia fuera a favor del socio y por tanto desfavorable para la entidad tendría la consideración de retribución a los fondos propios (dividendos).

Por ello la entidad tendrá que reflejar un mayor gasto por intereses, esto es, el ajuste primario que viene reflejado en la propia contabilidad que en nuestro caso supone unos intereses totales de 11.547 euros, que será gasto contable y gasto fiscal.

Por otra parte, esta renta –la diferencia entre el importe de los intereses pagados al socio al 2% y el tipo de mercado del 6%– tendrá que calificarse fiscalmente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.8 del TRLIS y en el artículo 21 bis del RIS, de acuerdo con los citados preceptos:

- La parte de renta que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considera aportación a los fondos propios de la entidad.
- La parte de renta que no se corresponda con el porcentaje de participación se considerará renta para la entidad, debiendo tributar por ella.

Así, en nuestro caso, la entidad ha contabilizado la totalidad de la diferencia entre la cantidad entregada por el socio y el valor razonable de la transacción ($7.547 = 200.000 - 192.453$) como aportaciones de socios, sin embargo de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.8 del TRLIS y en el 21 bis del reglamento, desde el punto de vista fiscal solo tiene la consideración de aportaciones de socios el 7% *s/* 7.547, es decir, 528 euros, por lo que la diferencia 7.019 euros tiene la consideración de renta para la empresa, y tendrá que realizar un ajuste positivo para determinar la base imponible.

Conclusión: Por este apartado habrá que hacer un ajuste positivo DP de 7.019 euros en la casilla 347 o bien en la 413 del modelo 200 del IS.

Así pues, la empresa debería haber contabilizado de la siguiente forma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito	200.000	
5135	Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas		192.453
77X	Ingresos excepcionales		7.019
118	Aportaciones de socios		528

Si hubiera registrado la operación así, no procedería hacer ajuste alguno, puesto que la propia contabilidad (cuenta de pérdidas y ganancias) ya reconoce el ingreso sometido a tributación.

26. Ha cobrado dividendos de una sociedad de la cual posee el 3 por 100, cuyo importe bruto percibido ha sido de 4.000 euros. Asimismo y de otra sociedad de la que posee el 10 por 100 desde hace siete años, ha percibido 5.000 euros brutos por el mismo concepto; «EXPORTASA» no ha comunicado nada [art. 59 letra p) del RIS] a la entidad pagadora, en el sentido de que concurren los requisitos establecidos en el artículo 30.2 del TRLIS. Los gastos de administración y custodia de tales valores han ascendido a 400 euros.

La empresa tiene derecho a la deducción por doble imposición interna de dividendos. El importe de la misma es:

- $4.000 \times 50\% \times \text{TMG (CI/BI) } 27,60\% = 552$
- $5.000 \times 100\% \times \text{TMG (CI/BI) } 27,60\% = 1.380$

Importe total de la deducción por doble imposición interna de dividendos: 1.932.

Además le habrán practicado retenciones por importe de $9.000 \times 19\% = 1.710$ euros.

27. A principios del pasado año pagó 160.000 euros por el traspaso de un local de negocios muy bien situado. El contrato de arrendamiento en el que se ha subrogado tiene una duración de ocho años, no obstante la empresa lo viene amortizando linealmente considerando un periodo de cinco años.

La amortización contabilizada: $32.000 \text{ euros} = 160.000/5$, excede del límite de deducción fiscal señalado en el artículo 11.4 del TRLIS, que como máximo admite la décima parte: $16.000 \text{ euros} = 160.000/10$.

No obstante y dado que el contrato tiene una duración inferior a 10 años, el gasto deducible en virtud del artículo 1.5 del RIS, se fija atendiendo a la duración del mismo, es decir, ocho años, por lo que el gasto fiscalmente deducible asciende a $20.000 \text{ euros} (160.000/8)$.

Por lo tanto haremos un **ajuste extracontable + o DT deducible de + 12.000 euros, a la casilla 303.**

La DGT en Consulta de 6 de mayo de 2008, n.º V0906/2008 (NFC029370), en un tema sobre amortización del inmovilizado intangible constituido por derechos de adquisición sobre jugadores de fútbol considera que un medio de prueba para la justificación del deterioro inmovilizado intangible puede ser la duración del contrato.

28. «EXPORTASA» era socio fundador con un 50 por 100 del capital social de la mercantil «PAUSA», entidad constituida el 1 de enero de 2002 con un capital social de 400.000 euros.

«PAUSA» se ha disuelto y liquidado en el presente año correspondiendo a «EXPORTASA» una cuota de liquidación compuesta por: 100.000 euros en efectivo y 500 tresillos cuyo coste de producción era de 200 euros cada uno, pero cuyo valor unitario de mercado ascendía a 350 euros.

«EXPORTASA» ha registrado en su contabilidad esta operación del siguiente modo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito	100.000	
300	Mercaderías (500 × 350)	175.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		200.000
778	Beneficios excepcionales		75.000

A finales del ejercicio «EXPORTASA» había vendido la mitad de estos tresillos.

El artículo 15.6 del TRLIS establece que en la disolución de entidades se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada.

Pero «EXPORTASA» ha contabilizado un beneficio excepcional de 75.000 euros como consecuencia de la disolución de la entidad «PAUSA», y por ello la aplicación del artículo 15.6 del TRLIS no produce ajuste alguno.

Por otra parte, al haber sido contabilizados los bienes recibidos por su valor de mercado no será de aplicación el artículo 18 del TRLIS.

Por último, la renta derivada de esta operación puede acogerse a la **deducción por doble imposición de dividendos** establecida en el artículo 30.3 del TRLIS, dado que la sociedad disuelta habrá integrado en su base imponible la citada diferencia por imperativo del artículo 15.3 del TRLIS, deducción que alcanzará el 100 por 100 de la cuota correspondiente a la citada renta al superar los porcentajes de participación (5%) y tenencia (> 1 año) establecidos en el artículo 30.3 de la precitada norma:

Así la deducción por doble imposición será: $75.000 \times \text{TMG}$ que es el $27,60\% \times 100\% = 20.700$ euros.

29. La sociedad poseía 100 acciones (10% del capital) de la sociedad «REPASA», residente en territorio español y que tributa al tipo general del impuesto.

El precio de adquisición de las acciones fue de 100 euros/acción, por lo que el coste total fue de 10.000 euros.

Durante los tres años de tenencia ininterrumpida de las acciones, la evolución (incremento o disminución neta) de los beneficios ha sido la siguiente:

Año 2008	Beneficio	9.000 euros
Año 2008	Reparto dividendos	3.000 euros
Año 2009	Beneficio	11.000 euros
Año 2010	Pérdidas	(1.000) euros

El 1 de marzo de 2011, vende la totalidad de las acciones por un precio global de 15.000 euros.

En este caso resulta de aplicación el artículo 30.5 del TRLIS, el cual dispone:

«Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen o al tipo del 35 por 100, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si este fuere menor.

Esta deducción se practicará siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el porcentaje de participación, directo o indirecto, con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al 5 por 100.
- b) Que dicho porcentaje se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación.

Cuando, debido a la fecha de adquisición de la participación, no pudiera determinarse el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, se presumirá que el valor de adquisición se corresponde con los fondos propios.»

El incremento neto de los beneficios no distribuidos asciende a $16.000 = 9.000 - 3.000 + 11.000 - 1.000$, tal que $10\% \text{ s/ } 16.000 = 1.600$.

El beneficio por la venta de las acciones es: $15.000 - 10.000 = 5.000$.

Por lo tanto, la deducción será $1.600 \times \text{TMG (CI/BI) } 27,60\% \times 100\% = 441,60$.

Nota: El importe de la deducción total por doble imposición (DDI) a reflejar en la casilla 571 teniendo en cuenta que el tipo medio de gravamen es del 27,60 por 100 asciende a 23.073,60.

Precisión: Los dividendos que reducen el valor de la participación por proceder inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación se computan como beneficios no distribuidos a efectos del cálculo de la base de la deducción. Véase **Consulta de la DGT de 5 de julio de 2011, n.º V1727/2011 (NFC042042).**

30. El 1 de octubre de 2009, adquirió la cartera de clientes de una empresa (era el único activo de que disponía la misma), pagando por ella 200.000 euros. En este ejercicio ha realizado un test de deterioro y dada la actual situación económica (ha perdido un número considerable de clientes, por baja de su actividad) ha registrado un deterioro contable de 50.000 euros. Tal y como estable-

ce el PGC, la empresa no amortiza cantidad alguna respecto del citado fondo de comercio adquirido, pero deducía por aplicación del artículo 12.6 el máximo permitido a las empresas de reducida dimensión, dotando la correspondiente reserva por fondo de comercio según dispone la norma mercantil.

Procede un ajuste + a la casilla 331, por la deducción del $5\% \times 1,5$ de años anteriores el cual asciende a 18.750 euros. Por el gasto contable de 50.000 registrado en este ejercicio el cual ya está incluido en pérdidas y ganancias, no procede ajuste alguno.

Así, el efecto neto es $50.000 - [(10.000 \times 3/12 + 10.000) \times 1,5] = 31.250$, pero el ajuste asciende a 18.750 euros, ya que este importe son las deducciones aplicadas en la base imponible del artículo 12.6 que ha aplicado la empresa durante los años 2009 y 2010, las cuales revierten en 2011, ya que el valor contable de la pérdida es de 50.000, sin embargo la pérdida fiscal es de 31.250, ya que las deducciones por el fondo de comercio aplicadas en base reducen el valor del mismo a efectos fiscales.

Por lo tanto, procede un ajuste + a la casilla 331 por importe de 18.750, por reversión de la DT imponible surgida en los años anteriores.

31. El 29 de septiembre la sociedad transmite a título gratuito (dona) una instalación técnica adquirida el 3 de enero de 2005. Los datos relativos a la instalación técnica son:

Precio de adquisición	50.000
Amortización acumulada	49.500
Valor neto contable	500

El valor de mercado de la instalación técnica en la fecha de la transmisión es de 3.500 euros.

Resultado contable:

La sociedad habrá registrado contablemente una pérdida por el valor neto contable del bien transmitido a título gratuito.

Precio de venta	0
Valor neto contable	500
Pérdida	(500)

Resultado fiscal:

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 15.2 a) y 15.3 del TRLIS, la sociedad debe integrar en la base imponible la diferencia entre el precio de mercado del bien transmitido a título lucrativo y su valor neto contable, una vez corregida si procede en el importe de la depreciación monetaria.

Plusvalía fiscal sin corregir por la depreciación monetaria ya que no procede al ser una instalación técnica:

Precio de mercado	3.500
Valor neto contable	-500
Plusvalía	3.000

Dado que contablemente ha registrado una pérdida de 500 euros y la misma no es fiscalmente deducible por ser una liberalidad, el ajuste a efectuar aplicando el artículo 14.1 e) y 15.2 del TRLIS es de 3.500 euros:

Resultado contable	500
Resultado fiscal	3.000
Ajuste extracontable	3.500

Dicho ajuste es positivo y de carácter permanente en la casilla 347, ya que no revierte en periodos posteriores. Además, para esta operación no se puede acoger a la **deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 del TRLIS)**, puesto que solo se aplica sobre rentas obtenidas en transmisiones onerosas, siendo en este caso gratuita la operación.

32. A mediados de año (30 de junio) ha adquirido un inmovilizado consistente en un equipo de laboratorio por 50.000 euros, que se ha afectado a un proyecto de I+D. La amortización imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias se ha efectuado de forma lineal, al 20 por 100 anual. Desde el punto de vista fiscal, es de aplicación el artículo 11.2 c) del TRLIS (libertad total de amortización), por lo que la empresa ha optado por acogerse a dicho incentivo fiscal.

Además, presenta los siguientes gastos por el funcionamiento del laboratorio:

- Amortización parte del edificio afecto a investigación (2%) 1.200
- Personal investigador externo afecto al laboratorio 2.000
- Gastos funcionamiento/servicios exteriores 1.800

Asimismo ha recibido una subvención pública de explotación para atender a la cobertura de dichos gastos de 2.000 euros. Tales partidas están debidamente contabilizadas en las correspondientes cuentas.

En los dos ejercicios anteriores el importe de los proyectos de I+D ha ascendido a 6.000 euros, y 8.000 euros, respectivamente.

Amortización contable del equipo de laboratorio: $50.000 \times 20\% \times 6/12 = 5.000$, **por lo tanto procede hacer un ajuste negativo DT imponible en la casilla 306, de 45.000 euros.**

Además tiene derecho a aplicar la deducción por actividades de I+D, cuya base de deducción (BD) es:

$$BD = 5.000 + 1.200 + 2.000 + 1.800 - 65\% \text{ s/ } 2.000 = 8.700 \text{ euros}$$

$$\text{Media de gastos de I+D de los dos ejercicios anteriores: } (6.000 + 8.000)/2 = 7.000.$$

Base deducción adicional

Gastos de personal investigador 2.000

Por inversiones en inmovilizado material e intangible en el ejercicio excluidos terrenos e inmuebles 50.000

Importe total de la deducción

- General: 8.700 de los que $7.000 \times 25\% + 1.700 \times 42\%$ ^{2, 3} 2.464
- Adicional personal investigador ($2.000 \times 17\%$) 340
 $20\% \times 0,85 = 17\% \rightarrow 17\%$
- Adicional inversión en inmovilizado ($50.000 \times 8\%$) 4.000
 $10\% \times 0,85 = 8,5\% \rightarrow 8\%$
- **Total deducción I+D del ejercicio** **6.804**

El coeficiente límite de deducción de la cuota será del 35% s/ (Cuota íntegra – DDI y bonificaciones) en la medida en que la deducción del ejercicio por gastos de I+D no excede del 10 por 100 de la cuota líquida.

Novedad: El artículo 65 de la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, modifica, **con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011**, los artículos 35.2 y 44.1 del TRLIS, mejorando las deducciones en el IS por actividades de I+D e innovación tecnológica (art. 35 del TRLIS), que pasa **del 8 al 12 por 100**. Así, en nuestro caso y dado que el ejercicio económico coincide con el año natural, tiene que aplicar el 8 por 100.

Además, se eleva el límite máximo para la aplicación de las deducciones previstas en el Capítulo IV del TRLIS (apartado 1 del art. 44 del TRLIS) que pasa a ser el 60 por 100 de la cuo-

² $50\% \times 0,85 = 42,5\%$ que redondeado por defecto es el 42 por 100, que se aplica al exceso sobre la media de los gastos de I+D de los dos ejercicios anteriores.

³ $30\% \times 0,85 = 25,5\%$ que redondeado por defecto es el 25 por 100, que se aplica hasta la media de los gastos en I+D de los dos ejercicios anteriores.

ta íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, frente al 50 por 100 actual, cuando el importe de las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 del TRLIS, correspondiente a gastos e inversiones efectuados en el ejercicio, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Precisión: Los gastos de asesoría externa o interna para la obtención de las subvenciones por I+D, no forman parte de la base de la deducción por I+D.

Solo forman parte de la base de la deducción los gastos directamente relacionados con la actividad de I+D, efectivamente aplicados a la realización de la misma y debidamente individualizados por proyectos, por lo que los gastos de asesoría para la obtención de subvenciones no forman parte de la base de la deducción, ya que no están relacionados de forma directa con la actividad de I+D. Véase Consulta de la DGT de 19 de septiembre de 2011, n.º V2131/2011 (NFC042394).

33. Tiene una base imponible negativa pendiente de compensar del ejercicio 2008, por importe de 30.000 euros.

34. Los pagos a cuenta realizados en el ejercicio ascienden a 68.000 euros: 20.000 1P, 30.000 2P y 18.000 3P.

35. La empresa ha realizado las transacciones con personas y entidades vinculadas que se señalan en el anexo 1.

Con base en la información suministrada, efectuar la liquidación del IS, y contabilización de la misma justificando los ajustes efectuados al resultado contable.

Con base en lo anteriormente expuesto, la liquidación del IS del ejercicio agrupada por partidas será la siguiente:

Liquidación fiscal	Año 2011
RESULTADO CONTABLE ANTES IMPUESTOS	600.000
AJUSTES:	
(+/-) Diferencias permanentes	
POSITIVAS(+): 1.000(2) + 6.000(2) + 2.000(2) + 6.000(2) + 7.000(2) + 7.180(2) + 3.500(31) + 8.000(6) + 2.300(6) + 50.000(19) + 6.000(20) + 30.000(22) + 7.019(25) + 35.000(12)	170.999
NEGATIVAS(-): 105.913(9) + 25.000(23)	-130.913
(+/-) Diferencias permanentes con efectos en patrimonio neto (reservas)	
POSITIVAS(+): 14.500 (13)	14.500
	.../...

Liquidación fiscal	Año 2011
.../...	
NEGATIVAS (-): 1.000(15). NOTA: El registro contable de esta diferencia ya está reconocido en la contabilidad.	-1.000
(+/-) Diferencias temporarias en origen	
POSITIVAS(+): 21.000(4) + 400(4) + 12.000(3) + 1.000(5) + 10.000(12) + 4.000(14) + 12.000(27)	60.400
NEGATIVAS(-): 147.000(3) + 29.000(1) + 45.000(32) + 92.000(8) + 52.500(9) + 50.000(11)	-415.500
Reversión de diferencias temporarias de ejercicios anteriores	
POSITIVAS(+), suponen reversión de las DT imponibles surgidas en origen: 10.000(3) + 315.000 (9) + 15.000(10) + 20.000(11) + 18.750(30)	378.750
NEGATIVAS(-), suponen reversión de las DT deducibles surgidas en origen: 22.000(4)	-22.000
BASE IMPONIBLE PREVIA	655.236
(-) Compensación bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-30.000
BASE IMPONIBLE	625.236
Tipo impositivo (hasta 300.000 el 25%, resto el 30%)	25%/30%
CUOTA ÍNTEGRA TMG = 27,65%	172.570,80
(-) Bonificaciones y deducciones por doble imposición	-23.073,60
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	149.497,20
(-) Deducciones y bonificaciones (límite del 35% de la cuota íntegra)	-10.314,00
(-) Deducciones por donaciones a entidades sin fines lucrativos	-2.513,00
(-) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	-
CUOTA LÍQUIDA	136.670,20
(-) Retenciones	-1.710
(-) Retenciones y pagos a cuenta	-68.000
CUOTA DIFERENCIAL	66.960,20
Incremento por pérdida de beneficios fiscales de años anteriores	54.000
Intereses de demora	5.040
LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER	126.000,20

El registro del gasto por IS agrupando los importes de cada tipo de diferencias temporarias tanto deducibles como imponibles teniendo en cuenta si nacen en el ejercicio (origen) o si revierten de ejercicios anteriores (reversión), con base en la liquidación fiscal anterior será:

Número	Cuentas	Debe	Haber
A) REFLEJO DEL IMPUESTO CORRIENTE			
6300	Impuesto corriente	136.670,20	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		69.710,00
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		66.960,20
6300	Impuesto corriente (54.000 + 5.040) (aunque también podría registrarse en la cuenta 6301 impuesto diferido)	59.040,00	
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		59.040,00
B) REFLEJO DEL IMPUESTO DIFERIDO			
6301	Impuesto diferido	103.875	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (415.500 × 25%)		103.875
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (60.400 × 25%)	15.100	
6301	Impuesto diferido		15.100
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (378.750 × 25%)	94.687,50	
6301	Impuesto diferido		94.687,50
6301	Impuesto diferido	5.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias deducibles (22.000 × 25%)		5.500
6301	Impuesto diferido	7.500	
4745	Crédito por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (30.000 × 25%)		7.500
113	Reservas voluntarias (14.500 × 25%) (conforme con el PGC y de forma teórica tendría que ajustarse al TMG, puesto que previamente mediante el ajuste DP, ya ha pagado a ese tipo al calcular la 6300)	3.625	
6301	Impuesto diferido		3.625
C) IMPUTACIÓN DEL EFECTO IMPOSITIVO GLOBAL AL RESULTADO DEL EJERCICIO			
129	Resultado del ejercicio	199.422,70	
6300	Impuesto corriente		195.710,20
6301	Impuesto diferido ¹		3.712,50

¹ El mayor de esta cuenta presenta un saldo deudor de 3.712,50 euros, cuyo detalle es:

.../...

Número	Cuentas	Debe	Haber
.../...			
CUENTA DE MAYOR 6301 IMPUESTO DIFERIDO			
	Apartado 15 del supuesto 250,00	15.100,00	Liq. IS nacimiento DT deducibles
	Liq. IS nacimiento DT imponibles 103.875,00	94.687,50	Liq. IS reversión DT imponibles
	Liq. IS reversión DT deducibles 5.500,00	3.625,00	Liq. IS por DP+ reconocida en reservas. Apartado 13
	Liq. IS aplicación del Cto. por pdas. a compensar 7.500,00		
	TOTAL DEBE 117.125,00	113.412,50	TOTAL HABER
	SALDO 3.712,50		
Saldo de la cuenta 630 (6300 + 6301) = 136.670,20 + 59.040,00 + 3.712,50 = 199.422,70			

ANEXO 1: TRANSACCIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS

Durante el ejercicio la sociedad ha realizado las siguientes operaciones (todas ellas valoradas a valor de mercado, respecto de las cuales tiene en su poder –cuando resulte obligatoria la elaboración de la documentación conforme disponen los arts. 16 a 20 del RIS– el oportuno *dossier* de documentación que acredita el análisis de comparabilidad realizado, así como el valor o intervalo de valores obtenido) **con otras personas o entidades vinculadas.**

ACLARACIÓN PREVIA MUY IMPORTANTE:

1. Obligaciones de documentación de las operaciones realizadas entre personas vinculadas.

Existen, a su vez, dos límites que eximen de esta obligación:

1.1. Para las personas o entidades cuya cifra de negocios del periodo impositivo sea inferior a 10.000.000 de euros, cuando el total de operaciones vinculadas realizadas en dicho periodo no supere el importe conjunto de **100.000 euros**. (**Primera simplificación de obligaciones de documentación**).

No obstante, deben documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en paraísos fiscales, salvo que residan en la Unión Europea y se acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

1.2. Para todo tipo de personas o entidades, cuando la contraprestación del conjunto de operaciones realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada no supere el importe de **250.000 euros** de valor de mercado, sin computar las operaciones específicas que se indican a continuación. (**Segunda simplificación de obligaciones de documentación**).

Deben documentarse en todo caso las siguientes operaciones cualquiera que sea su importe (operaciones específicas). Estos importes no entran en el límite conjunto de los 250.000 euros:

- Las realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, con la misma salvedad que en el caso anterior.
- Las realizadas por contribuyentes del IRPF en el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con determinadas sociedades vinculadas.
- Transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios no admitidos a negociación en mercados regulados de valores.
- Transmisión de inmuebles o realización de operaciones sobre activos que tengan la consideración de intangibles.

2. Obligación de información en la declaración del IS, página 20 del modelo.

Solo existe obligación de informar en la declaración de aquellas operaciones vinculadas en las que, existiendo obligación de documentación, el conjunto de las operaciones por persona o entidad vinculada, del mismo tipo y con el mismo método de valoración supere los **100.000 euros**, sin incluir el IVA.

CONCLUSIÓN:

- Si no existe obligación de documentar una operación vinculada, nunca va a existir obligación de declararla.
- En algunos supuestos en los que sí existe la obligación de documentar la operación, tampoco es obligatorio informar de la misma en la declaración de sociedades.

Por ejemplo, supongamos que una entidad, cuyo importe neto de cifra de negocios en el periodo impositivo es superior a 10.000.000 de euros, realiza operaciones vinculadas (no específicas) con otra entidad por valor de 300.000 euros (90.000 de un tipo de operación y método de valoración y 210.000 de otro tipo de operación y método de valoración distinto). Sus obligaciones de documentación y declaración serían las siguientes:

- Al superar el límite de 250.000 euros en operaciones vinculadas con la misma entidad, **tendría obligación de documentar la totalidad de las operaciones.**
- Sin embargo, con respecto a los 90.000 euros de un determinado tipo de operación, como no se supera el límite de los 100.000 euros establecido para la obligación de declarar, **no habría obligación de declararlos.**
- Por el contrario, respecto a los 210.000 euros del otro tipo de operación, al superarse el límite de los 100.000 euros establecido para la obligación de declarar, **sí habría que informar en la declaración.**

Así, las transacciones realizadas por la empresa con personas o entidades vinculadas han sido las siguientes:

1. Con un administrador, el señor Lorenzo López que a su vez tiene el 15 por 100 del capital.

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por sus funciones desarrolladas en la empresa como director financiero: 105.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que el mismo tiene arrendado a la empresa: 60.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 400.000 euros que ha hecho a la empresa a principios de año a devolver en 10 años a razón de 40.000 euros al año, más sus intereses al 5 por 100. En este ejercicio los intereses que ha pagado la empresa ascienden a 20.000 euros, y ha devuelto 40.000 euros de principal.

Total operaciones realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación): $105.000 + 60.000 + 20.000 = 185.000$, por lo tanto no hay obligación de documentación ya que el importe total de la contraprestación no excede de 250.000 euros. **En consecuencia, tampoco hay obligación de información en la declaración del IS.**

No obstante lo expuesto y según se desprende de los tipos de operación (13 tipos) que aparecen en la ayuda del modelo 200 parece que procedería declarar una línea con el tipo 6 e ingreso por importe de 400.000 euros, pero sin obligación de documentar, puesto que no la hay.

En este sentido puede verse **la Consulta de la DGT de 24 de marzo de 2011, n.º V0767/2011 (NFC040801)**, en la que se aclara que a los efectos de determinar los límites de las obligaciones de documentación (y por lo tanto de declaración de tales operaciones en la liquidación del IS), en el caso de préstamos solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

Por otra parte y en cuanto a la forma de materializar las obligaciones de documentación y qué documentos son suficientes, pueden verse las Consultas de la DGT de 19 de febrero de 2010, n.º V0312/2010 (NFC037412), y de 20 de julio de 2010, n.º V1670/2010 (NFC038957).

2. Con otro administrador, la señora Laura Martínez que a su vez tiene el 20 por 100 del capital.

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por sus funciones desarrolladas en la empresa como directora comercial: 80.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres por un local comercial que la misma tiene arrendado a la empresa: 70.000 euros.
- Importe bruto de los intereses percibidos por un préstamo de 600.000 euros que ha hecho a la empresa a principios de año a devolver en 5 años a razón de 120.000 euros al año, más sus intereses al 5 por 100. En este ejercicio los intereses que ha pagado la empresa ascienden a 30.000 euros, y ha devuelto 120.000 euros de principal.

- Venta de una plaza de garaje por importe de 15.000 euros.

Total operaciones genéricas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación): $80.000 + 70.000 + 30.000 = 180.000$, **por lo tanto no hay obligación de documentación, ni de información en la declaración del IS.**

No obstante por la operación específica de la venta de un inmueble propiedad de la empresa a la administradora, la empresa tiene que documentar en todo caso, pero como la operación no excede de 100.000 euros, no debe reflejarse en el modelo del IS.

Así lo expuesto y según se desprende de los tipos de operación (13 tipos) que aparecen en la ayuda del modelo 200 parece que procedería declarar dos líneas con el tipo 6, una de ingreso por importe de 600.000 euros, y otra de pago por importe de 120.000 euros, pero sin obligación de documentar, puesto que no la hay.

3. Con otro administrador, el señor Miguel Alfonso que a su vez tiene el 25 por 100 del capital.

- Importe de los sueldos y salarios brutos devengados por sus funciones desarrolladas en la empresa como ingeniero técnico de producción: 95.000 euros.
- Importe bruto de los alquileres que satisface a la empresa la cual le ha alquilado una nave de su propiedad, para el ejercicio de otras actividad: 55.000 euros.
- Importe de las ventas que la empresa le ha efectuado durante el ejercicio aplicando el método del coste incrementado por 200.000 euros.
- Importe bruto que cobra por cesión a la empresa de una patente de su propiedad por importe anual de 40.000 euros.

Total operaciones genéricas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contra prestación): $95.000 + 55.000 + 200.000 = 350.000$, por lo tanto como supera la cifra total de 250.000, hay obligación de documentación de todas estas operaciones, pero solo se declararan en el IS aquellas del mismo tipo y con el mismo método de valoración que superen los **100.000 euros**, sin incluir el IVA. **Por lo tanto solo se declarará en la página 20 del modelo del IS la operación de venta por 200.000 euros, de ingreso y tipo 1.**

No obstante lo expuesto, la operación específica de cesión/arrendamiento de intangibles (patente) tiene que documentarse en todo caso, pero como la operación no excede de 100.000 euros, no debe reflejarse en el modelo del IS.

4. Con la empresa «A», de la cual posee el 30 por 100 de su capital.

- Ventas de mercancías aplicando el método del precio de reventa: 88.000 euros.
- Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 95.000 euros.

- Ventas de mercancías aplicando el método del precio libre comparable: 120.000 euros.
- Compras de mercancías aplicando el método del precio libre comparable: 100.000 euros.
- Compras de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 80.000 euros.

Total operaciones genéricas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación): $88.000 + 95.000 + 120.000 + 100.000 + 80.000 = 483.000$, por lo tanto como supera la cifra total de 250.000, hay obligación de documentación de todas estas operaciones, pero solo se declararán en el IS aquellas del mismo tipo y con el mismo método de valoración que superen los **100.000 euros**, sin incluir el IVA. **Por lo tanto solo se declarará en la página 20 del modelo del IS la operación de venta por 120.000 euros, de ingreso y tipo 1.**

5. Con la empresa «B», de la cual posee el 10 por 100 de su capital.

- Ventas de mercancías aplicando el método del coste incrementado: 200.000 euros.
- Venta de un inmueble por importe de 220.000 euros, aplicando el método del precio libre comparable.

Total operaciones genéricas realizadas con esta persona vinculada (importe total de la contraprestación): 200.000, por lo tanto no hay obligación de documentación, ni de información en la declaración del IS.

No obstante por la operación específica de la venta de un inmueble de su propiedad, a la empresa «B», tiene que documentar en todo caso. **Además, como la operación excede de 100.000 euros, debe reflejarse en el modelo del IS, como ingreso y tipo 1.**

6. Con un socio, el señor Rafael Torres que tiene el 30 por 100 del capital.

1. El señor Rafael ha concedido un préstamo por importe de 200.000 euros de principal, percibido por la sociedad «X». La devolución del capital se efectuará en un plazo de cinco años, a devolver por partes iguales con un tipo de interés variable calculado sobre el índice EURIBOR 12 meses más un diferencial de 1,5 puntos. Para este ejercicio el tipo se sitúa en el 4 por 100.
2. Ampliación de capital, que va a suscribir dicho socio, por 100.000 euros.
3. Reparto de dividendos al socio por importe de 6.000 euros.
4. Además, este socio ha prestado a la sociedad servicios profesionales, cuya cuantía asciende a 180.000 euros.

Al plantearse si dichas operaciones deben incluirse o no en el cómputo de las operaciones con partes vinculadas, a los efectos de las obligaciones de documentación previstas en el TRLIS, artículo 16.2 y en el RIS, artículo 18.4, procede considerar lo siguiente:

- La valoración de las dos **operaciones societarias 2 y 3**, debe hacerse, tanto en sede de la sociedad participada como en sede del socio, en virtud del principio de especialidad (norma específica, frente a norma general de operaciones vinculadas), conforme a los criterios del artículo 15.2 del TRLIS, por lo que no les resultan de aplicación a ninguno de los dos supuestos las obligaciones de documentación previstas en el RIS.
- **Para las otras dos operaciones, el préstamo 1 y los servicios profesionales prestados por el socio a la sociedad 4**, la empresa «X» queda eximida de la obligación de documentarlas, ya que el valor de mercado de la contraprestación total pactada (los intereses totales del préstamo que ascienden a $200.000 \times 4\% = 8.000$ euros, y los servicios prestados 180.000 euros, valorados a valor de mercado, durante el ejercicio) no supera el importe de 250.000 euros durante el ejercicio. Recuérdese que a los efectos de la contraprestación del préstamo, no deben tenerse en cuenta ni el principal ni las cantidades reembolsadas.

Además y bajo el supuesto de que solo hubiera realizado estas operaciones con las personas vinculadas (que no es el caso), y siempre que la cifra de negocios del periodo impositivo sea inferior a 10.000.000 de euros, no tendría obligación de documentar ni de declarar si el total de operaciones vinculadas realizadas en dicho periodo no supera el importe conjunto de 100.000 euros. (**Primera simplificación de obligaciones de documentación**). Esta situación tampoco se da en el presente caso.

- En este sentido puede verse la **Consulta de la DGT de 20 de mayo de 2011, n.º V1263/2011 (NFC041508)**, en la que se aclara qué operaciones computan y cuáles no, para determinar el importe a los efectos de determinar los límites de las obligaciones de documentación y, por lo tanto, de declaración de tales operaciones en la liquidación del IS.
- En este sentido puede verse la **Consulta de la DGT de 24 de marzo de 2011, n.º V0767/2011 (NFC040801)**, en la que se aclara que a los efectos de determinar los límites de las obligaciones de documentación (y por lo tanto de declaración de tales operaciones en la liquidación del IS), en el caso de préstamos solo debe tomarse en consideración el valor de mercado de los intereses.

ANEXO 2: RÉGIMEN COMÚN: PORCENTAJE DE DEDUCCIÓN POR INVERSIONES Y/O GASTOS REALIZADOS

Modalidad	Reducción gradual de determinadas deducciones			
	2011 (*)	2012 (*)	2013 (*)	2014 y siguientes (*)
Activos fijos nuevos no específicos	-	-	-	-
Edición de libros	$5 \times 0,375 = 2$	$5 \times 0,250 = 2$	$5 \times 0,125 = 1$	-
Producciones cinematográficas	18	18	-	-
Coprodutor financiero de producciones cinematográficas	5	-	-	-
Protección medio ambiente. Energías renovables	$2/8$	8	8	8
Transporte por carretera (GPS, anclajes y plataformas)	-	-	-	-
Actividades de exportación (asistencias a ferias)	-	-	-	-
Investigación y desarrollo	$30/50 \times 0,85 = 25/42$ $20/10 \times 0,85 = 17/8$	$30/50 \times 0,85 = 25/42$ $20/10 \times 0,85 = 17/8$	$30/50 \times 0,85 = 25/42$ $20/10 \times 0,85 = 17/8$	$30/50 \times 0,85 = 25/42$ $20/10 \times 0,85 = 17/8$
Actividades de innovación tecnológica	$10 \times 0,85 = 8$ o 12	12	12	12
Fomento tecnologías de información y comunicación	-	-	-	-
Bienes de interés cultural y patrimonio histórico español	$15 \times 0,375 = 6$	$15 \times 0,250 = 4$	$15 \times 0,125 = 2$	-
Formación profesional	$1/2$	$1/2$	-	-
Reinversión de beneficios extraordinarios	12	12	12	12
Contribuciones a planes de pensiones	-	-	-	-
Creación de empleo para trabajadores minusválidos	6.000 €	6.000 €	6.000 €	6.000 €
Inversión-gastos en servicios de guardería infantil	-	-	-	-

- **Novedad solo para 2011: La disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 39/2010 de Presupuestos Generales del Estado para el 2011** añade con efectos de 1 de enero de 2011, a Ley del IRPF, la disposición transitoria vigésima, tal que **prorroga** para el año 2011 la «**Deducción por gastos de formación profesional del artículo 40 del TRLIS**» (Capítulo IV del TRLIS, de «Deducciones para incentivar determinadas actividades»), que había quedado derogada para los periodos impositivos que se iniciasen a partir de 1 de enero de 2011. No obstante, la vigencia de esta deducción se prorrogará **solo para los gastos e inversiones para habitar a los empleados en el uso de nuevas tecnologías de la comunicación y la información. Ampliada también para el 2012 por el Real Decreto-Ley 20/2011, en vigor desde 1 de enero de 2012.**
- **Novedad:** El artículo 65 de la **Ley 2/2011, de Economía Sostenible**, modifica, **con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011**, los artículos 35.2 y 44.1 del TRLIS, mejorando las deducciones en el IS por actividades de I+D e innovación tecnológica (art. 35 del TRLIS), que pasa **del 8 al 12 por 100.**
- El artículo 92 de la Ley de Economía Sostenible modifica, **con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011** (que en el caso de entidades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural sería para las inversiones realizadas a partir de 1 de enero de 2012), el artículo 39.1, la disposición adicional décima y la disposición transitoria vigésima primera del TRLIS, así como la disposición derogatoria segunda de la Ley del IRPF. Así, se retoma la **deducción de los gastos** efectuados en inversiones destinadas a la **protección del medio ambiente**, incrementándose **la deducción por inversiones medioambientales al 8 por 100** (la regulación vigente hasta la fecha establecía 4% en 2009 y 2% en 2010) y se elimina su derogación, que estaba prevista para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, por lo que para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011 (que en el caso de entidades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural sería para las inversiones realizadas durante todo el 2011) la deducción es el 2 por 100. Además se **modifica el ámbito de aplicación** de esta deducción, incluyendo las instalaciones que eviten la contaminación acústica, y limitando su aplicación a las inversiones que, cumpliendo la normativa vigente, se realicen para mejorar las exigencias en ella establecidas. Véase Consulta de la DGT de 24 de noviembre de 2011, n.º V2790/2011 (NFC042864).
- **Ampliada la vigencia de la deducción en producciones cinematográficas del artículo 38.2 del TRLIS –cuya derogación estaba prevista a partir del 1 de enero de 2012– hasta el 31 de diciembre de 2012**, por el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa.

COEFICIENTE LÍMITE GLOBAL SEGÚN MODALIDAD DE INVERSIÓN

Periodo	Modalidad de inversión	Coefficiente límite
2000-01	Todas	35% o 45% ¹
2002-03	Todas, excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	35% o 45% ^{1,2}
	Reinversión de beneficios extraordinarios + Donaciones Ley 49/2002	No
2004/05/06/ 07/08/09/10	Todas, excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y deducción por donaciones	35% o 50% ^{1,2}
	Reinversión de beneficios extraordinarios + Donaciones Ley 49/2002.	No
2011	Todas, excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y deducción por donaciones	35% o 50/60% ^{1,2}
	Reinversión de beneficios extraordinarios + Donaciones Ley 49/2002	No
2012 y 2013	Todas, incluyendo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	25% o 50% ^{1,2}
	Donaciones Ley 49/2002	No

¹ **Coefficiente límite conjunto.** Todas estas deducciones están sujetas al coeficiente límite conjunto del 35 por 100 de la cuota líquida (cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y las bonificaciones), siendo este coeficiente límite el importe máximo de deducciones a aplicar. No obstante dicho coeficiente ascenderá al 45 por 100 (desde 2000 a 2003) o 50 por 100 (para los ejercicios 2004 a 2010) cuando la deducción por investigación científica e innovación tecnológica por gastos efectuados en el propio ejercicio y por gastos e inversiones en el fomento de las tecnologías de la información y comunicación excedan, por sí mismas, del 10 por 100 de la cuota líquida del periodo.

Novedad: El artículo 65 de la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, modifica, **con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011**, el artículo 44.1 del TRLIS, elevando el límite máximo para la aplicación de las deducciones previstas en el Capítulo IV del TRLIS (apartado 1 del art. 44 del TRLIS) **que pasa a ser el 60 por 100** de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, **frente al 50 por 100 actual**, cuando el importe de las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 del TRLIS, correspondiente a gastos e inversiones efectuados en el ejercicio, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Así pues, el límite del 60 por 100 solo resulta de aplicación para el 2011, puesto que el Real Decreto-Ley 12/2012 reduce el límite para los periodos impositivos que se inicien en 2012 y 2013 al 25 por 100 o al 50 por 100 cuando la deducción por investigación científica e innovación tecnológica por gastos efectuados en el propio ejercicio exceda, por sí misma, del 10 por 100 de la cuota líquida del periodo.

² Puede suceder que la cuota líquida del ejercicio no sea capaz de absorber la totalidad de la deducción a que se tiene derecho por las inversiones realizadas en el periodo. En tal circunstancia se admite la posibilidad de trasladar los saldos pendientes de deducir a las liquidaciones que concluyan en los periodos impositivos que terminen en los siguientes plazos:

- En general, dentro de los **15 años** siguientes (para los periodos impositivos iniciados hasta 31 de diciembre de 2011, el plazo era de 10 años).
- **18 años** (hasta 31 de diciembre de 2011, 15 años) cuando las cantidades no deducidas se correspondan con las deducciones por investigación científica e innovación tecnológica y por fomento de las tecnologías de la información y comunicación.

Si durante estos plazos tampoco existe cuota suficiente para efectuar la deducción, se pierde el derecho a la misma.

Modelo
200

N.I.F. **A46000000** Apellidos y nombre o razón social **EXPORTA, SA** 2011
Página 12

Liquidación (I)

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias 500 **400.577,30**

	Aumentos	Disminuciones
Correcciones por Impuesto sobre Sociedades.....	301 199.422,70	302
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades.....		501 600.000 , 00

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por I.S.)

	Aumentos	Disminuciones
Diferencias entre amortización contable y fiscal (arts. 11.1 y 11.4 L.I.S.).....	303 (3,27)	304
Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo (art. 11.2.c) L.I.S.)	305 315.000 (9)	306 97.500 (9,32)
Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo (art. 11.2.d) L.I.S.).....	307	308
Otros supuestos de libertad de amortización (arts. 11.2, a), b), e) y D.A. undécima L.I.S.).....	309	310 92.000 (8)
Empresas de reducida dimensión: libertad de amortización (arts. 109 y 110 L.I.S.).....	311	312
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (arts. 111 y 113 L.I.S.).....	313 10.000 (3)	314 147.000 (3)
Cesión de bienes con opción de compra (art. 11.3 L.I.S.).....	315	316
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 115 L.I.S.).....	317 15.000 (10)	318 29.000 (1)
Pérdidas por deterioro no justificadas de valor de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales (art. 12.1 L.I.S.).....	319	320
Pérdidas por deterioro de valor de créditos derivadas de insolvencia de deudores (art. 12.2 L.I.S.).....	321 21.000 (4)	322 22.000 (4)
Empresas de reducida dimensión: pérdidas por deterioro créditos insolvencias (art. 112 L.I.S.).....	323 400 (4)	324
Pérdidas por deterioro de valor de part. en entidades no cotizadas y emp. grupo (art. 12.3 L.I.S.).....	325 1.000 (5)	326
Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda (art. 12.4 L.I.S.).....	327	328
Adquisición de participaciones en entidades no residentes (art. 12.5 L.I.S.) ⁽¹⁾	329	330
Deducción del fondo de comercio (art. 12.6 L.I.S.).....	331 18.750 (30)	332
Deducción del intangible de vida útil indefinida (art. 12.7 L.I.S.).....	333	334
Provisiones y gastos por pensiones (arts. 13.3, 14.1.f) y 19.5 L.I.S.).....	335	336
Otras provisiones no deducibles fiscalmente (art. 13 L.I.S.).....	337	338
Gastos por donativos y liberalidades (art. 14.1.e) L.I.S.).....	339 15.000 (2,20)	
Operaciones realizadas con paraísos fiscales (arts. 12.3 y 14.1.g) L.I.S.).....	341	342
Otros gastos no deducibles (arts. 14.1.c) y d) L.I.S.).....	343 66.300 (2,6, 19)	
Revalorizaciones contables (art. 15.1 L.I.S.).....	345	346
Aplicación del valor normal de mercado (arts. 15.2, 16, 17 y 18 L.I.S.).....	347 20.519	348
Ingresos por donaciones y legados otorgados por terceros (art. 15.3 L.I.S.).....	349	350 1.000 (15)
Corrección de rentas por efecto de la depreciación monetaria (art. 15.9 L.I.S.).....		352 105.913 (9)
Gastos por operaciones con acciones propias, como gastos de emisión, honorarios, comisiones, etc. (art. 19.3 L.I.S.).....	354	
Errores contables (art. 19.3 L.I.S.).....	355 14.500 (13)	356
Operaciones a plazos (art. 19.4 L.I.S.).....	357 20.000 (11)	358 50.000 (11)
Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 19.6 L.I.S.).....	359 4.000 (14)	360
Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 19 L.I.S.).....	361	362
Subcapitalización (art. 20 L.I.S.).....	363	
Reinversión de beneficios extraordinarios (D. T. 3ª L.I.S.).....	365	
Gastos no deducibles por incompatibilidad con la deducción por reinversión (art. 42 L.I.S.).....	367	
Exención por doble imposición internacional (arts. 21 y 22 L.I.S.).....	369	370
Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 L.I.S.).....		372 25.000(23)
Obra benéfico-social de las cajas de ahorro (art. 24 L.I.S.).....	373	374
Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas (capítulo II, título VII L.I.S.).....	375	376
Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional (capítulo IV, título VII L.I.S.).....	377	378
Valoración de bienes y derechos. Régimen especial operaciones reestructuración (capítulo VIII, título VII L.I.S.).....	379	380
Minería e hidrocarburos: factor agotamiento (arts. 98 y 102 L.I.S.).....	381	382
Hidrocarburos: Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación (art. 106 L.I.S.).....	383	384
Régimen fiscal entidades de tenencia de valores extranjeros (capítulo XIV, título VII L.I.S.).....	385	386
Transparencia fiscal internacional (art. 107 L.I.S.).....	387	388
Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XV, título VII L.I.S.).....	389	390
Aportaciones y colaboración a favor de entidades sin fines lucrativos.....	250 7.180 (2)	251
Régimen fiscal entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002).....	391	392
33ª Copa del América (D.A. 7ª Ley 41/2007).....	393	394

⁽¹⁾Para participaciones adquiridas antes del 21/12/07.

Modelo
200

N.I.F. A46000000 Apellidos y nombre o razón social EXPORTA, SA

2011
Página 13

Liquidación (II)

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (cont.)
(excluida la corrección por I.S.)

	Aumentos (cont.)		Disminuciones (cont.)	
Montes vecinales en mano común (capítulo XVI del título VII L.I.S.)			396	
Régimen de entidades navieras en función del tonelaje (capítulo XVII del título VII L.I.S.)	397		398	
Cooperativas: Fondo de reserva obligatorio (Ley 20/1990)			400	
Reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994)	403		404	
Diferimiento plusvalías procesos de concentración empresarial (D. A. 4ª L.I.S.)	405		406	
Implantación de empresas en el extranjero (D. T. 19ª L.I.S.)	407			
Entidades en rég. de atribución de rentas const. en el extranj. con presencia en territ. español (art. 38 LIRNR) ..	409		410	
Correcciones específicas de entidades sometidas a la normativa foral	411		412	
Régimen fiscal Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el mercado inmobiliario: Rentas exentas (art. 9 Ley 11/2009) ..			503	
Integración de rentas socios SOCIMI (art. 10 Ley 11/2009)	504		505	
Integración bases salida régimen SOCIMI (art. 12 Ley 11/2009)	517			
Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	(2.12.22)	72.000	414	
Saldo neto de los ajustes de primera aplicación del PGC integrados en el período imp.	415		416	
Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por I.S.) (desglose en página 18)	417	624.649	418	569.413

Entidades navieras en régimen de tributación en función del tonelaje

Base imponible de actividades o rentas que tributen en régimen general	578		
Base imponible derivada de la aplicación del régimen especial	579		

Base imponible

Base imponible antes de compensación de bases imponibles negativas	550	655.236	
Compensación de bases imponibles negativas periodos anteriores (desglose en página 15)	547	30.000 (33)	
Base imponible	552	625.236	

Sólo sociedades cooperativas

Resultados cooperativos	553		
Resultados extracooperativos	554		

Sólo agrupaciones españolas de interés económico y UTES

Socios residentes	555		
Socios no residentes	556		

Sólo entidades ZEC

Base imponible a tipo de gravamen especial	559		
--	-----	--	--

Sólo SOCIMIS

Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo general	520		
Parte de la base imponible del período impositivo que tributa al tipo especial	521		
Parte de la base imponible de periodos anteriores que tributa este período al tipo especial	522		
Parte de la base imponible del período impositivo que no tributa en este período impositivo (Beneficios no distribuidos) ..	523		

Tipo de gravamen

Tipo de gravamen	558	25/30%	TMG: 27,60
Sólo sociedades cooperativas			
Cuota íntegra previa	560		
Compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas (desglose en página 20) ..	561		

Cuota íntegra

Cuota íntegra	562	172.570,80
----------------------------	-----	------------

Modelo
200

N.I.F. A46000000 Apellidos y nombre o razón social EXPORTA, SA

2011
Página 14

Liquidación (III)

Bonificaciones y deducciones por doble imposición. Cuota íntegra ajustada positiva

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 L.I.S.)	567		
Bonificaciones actividades exportadoras y de prestación de servicios (art. 34 L.I.S.).....	568		
Bonificación rendimientos por ventas bienes corporales producidos en Canarias (art. 26 Ley 19/1994)	563		
Bonificaciones Sociedades Cooperativas (Ley 20/1990)	566		
Bonificaciones entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (Capítulo III Título VII L.I.S.).....	576		
Otras bonificaciones.....	569		
Deducciones por doble imposición (desglose en página 15) y deducciones socios SOCIMI:			
D.I. interna de periodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 30 L.I.S.)	570		
D.I. interna generada y aplicada en el ejercicio actual (art. 30 L.I.S.).....	571	23.073,60	(26,28,29)
Deducciones socios SOCIMI (art. 10 Ley 11/2009)	564		
D.I. internacional de periodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 L.I.S.)	572		
D.I. internacional generada y aplicada en el ejercicio actual (art. 31 y 32 L.I.S.)	573		
Transparencia fiscal internacional (art. 107.9 L.I.S.).....	575		
D.I. interna intersocietaria al 5/10% (cooperativas).....	577		
Bonificaciones empresas navieras en Canarias (art. 76 Ley 19/1994).....	581		
Cuota íntegra ajustada positiva	582	149.497,20	

Otras deducciones. Cuota líquida positiva

Apoyo fiscal a la inversión y otras deducciones	583		
Deducción art. 42 L.I.S. y art. 36 ter Ley 43/95 (desglose en página 16)	585		
Deducciones disposición transitoria octava L.I.S. (desglose en página 16).....	584		
Deducciones con límite del Capítulo IV Título VI L.I.S. (desglose en página 17)	588	10.314	(18,20,21,32)
Deducción donaciones a entidades sin fines de lucro (Ley 49/2002) (desglose en página 17).....	565	2.513	(2)
Deducciones Inversión Canarias (Ley 20/1991) (desglose en página 16).....	590		
Deducciones específicas de las entidades sometidas a normativa foral	399		
Cuota líquida positiva	592	136.670,20	

Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver

Retenciones e ingresos a cuenta / pagos a cuenta participaciones I.I.C.	595	1.710	(26)
Retenciones e ingresos a cuenta / pagos a cuenta participaciones I.I.C. imputados por agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.....	596		
Cuota del ejercicio a ingresar o a devolver	599	134.960,20	

D. Forales / Navarra (totales) (desglose en pág. 24)

Pagos fraccionados. Cuota diferencial

1º pago fraccionado	601	20.000	(34)	602		
2º pago fraccionado	603	30.000		604		
3º pago fraccionado	605	18.000		606		
Cuota diferencial	611	66.960,20		612		

Líquido a ingresar o a devolver

Incremento por pérdida beneficios fiscales periodos anteriores.....	615	54.000	(24)	616		
Incremento por incumplimiento de requisitos SOCIMI.....	633			642		
Intereses de demora	617	5.040	(24)	618		
Importe ingreso / devolución efectuada de la declaración originaria.....	619			620		
Líquido a ingresar o a devolver	621	126.000,20		622		

Modelo
200

N.I.F. Apellidos y nombre o razón social

2011

Página 18

Aplicación de resultados

Base de reparto			Aplicación		
Pérdidas y ganancias.....	650	400.577,30	A reservas	654	400.577,30
Remanente	651		Intereses aportaciones al capital (Cooperativas)	655	
Reservas	652		A dividendos	656	
Total	653	400.577,30	A dotación O. S. (Cajas de ahorro).....	658	
			A F.R.O. y F.E.P. (Cooperativas).....	659	
			A retornos cooperativos (Cooperativas).....	660	
			Participes (IIC).....	662	
			A remanente y otros	664	
			A compensación de pérdidas de ejercicios anteriores	665	
			Total	666	400.577,30

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto Sociedades) (cumplimentación voluntaria)

Correcciones fiscales	Correcciones del ejercicio		Saldo pendiente a fin de ejercicio	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos futuros	Disminuciones futuras
Correcciones permanentes (excl. correcc. I. Sociedades).....				
Correcciones temporarias con origen en el ejercicio				
Por amortizaciones.....				
Por deterioros de valor				
Por pensiones				
Por fondo de comercio				
Resto				
Correcc. temporarias con origen en ejerc. anteriores				
Por amortizaciones.....				
Por deterioros de valor				
Por pensiones				
Por fondo de comercio				
Resto				
TOTAL correcc. al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida correcc. I. Soc.).....	417	418		

Presentación de documentación previa en la sede electrónica

Consigne el Número de Referencia de Sociedades (NRS) de la documentación presentada:.....

.....



Modelo
200

N.I.F. **A46000000** Apellidos y nombre o razón social **EXPORTA,SA** 2011
Página 20

Operaciones con personas o entidades vinculadas

Indique las operaciones del ejercicio con personas o entidades vinculadas, residentes o no residentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 L.I.S. Declare separadamente las operaciones de ingreso o pago, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto.

Persona o entidad vinculada: N.I.F.	F/J	Apellidos y nombre / Razón social	Tipo vinculación (artº 16.3 L.I.S.)	Código provincia/país	Tipo operación	Ingreso (I)/ Pago (P)	Método valoración (artº 16.4 L.I.S.)	Importe operación
22.000.000	F	MIGUEL ALFONSO	16.3.a	46	1	I	1º b	200.000
B12000000	J	EMPRESA A	16.3.a	46	1	I	1º a	120.000
B46000000	J	EMPRESA B	16.3.a	46	1	I	1º a	220.000

Instrucciones de cumplimentación:

1º) Obligación de documentación

No existirá obligación de documentación cuando la contraprestación del conjunto de las operaciones realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada no supere 250.000 euros, salvo las operaciones específicas (artículo 18.4 e) 1º a 4º del Reglamento del IS) que en todo caso deben documentarse.

No obstante, en el caso de personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo sea inferior a 10 millones de euros, no tendrán obligación de documentación cuando el conjunto de las operaciones vinculadas (incluidas las específicas) no supere 100.000 euros. En todo caso, deben documentarse las operaciones con paraísos fiscales (Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril).

2º) Obligación de declaración

Hay obligación de declaración respecto de las operaciones obligadas a documentación. No obstante, no habrá obligación de declaración cuando el importe de las operaciones por persona o entidad vinculada del mismo tipo y con el mismo método de valoración no supere 100.000 euros.

3º) Criterios de imputación

En las operaciones que supongan gastos o ingresos contables debe atenderse al criterio de devengo contable de dichas operaciones con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria del cobro o pago.

En las operaciones que no supongan gasto o ingreso contable (por ejemplo adquisición de un inmueble a una persona o entidad vinculada), se atenderá a la fecha de realización de la operación con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria derivada de las mismas.

Operaciones que se extiendan a lo largo de varios ejercicios: Si el valor de la operación supera los límites (100.000 / 250.000 euros) y la operación sigue vigente a lo largo de varios ejercicios sólo debe declararse en la información adicional del ejercicio en que se realice la operación.

Mención especial merecen las prestaciones de servicios continuadas a lo largo del tiempo en los que, tanto para determinar si se deben declarar o no, como para determinar en qué momento deben declararse, habrá que estar al valor de la operación en cada uno de los ejercicios.

4º) Forma de cuantificar los límites y criterios de cumplimentación

Los límites de 100.000 y 250.000 euros no incluyen el IVA.

En cada fila se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo de operación siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración.

En caso de que con una misma persona o entidad se hayan realizado operaciones de distinto tipo, se incluirán en registros distintos. En el caso de que se tratara de operaciones del mismo tipo pero se hubieran utilizado métodos de valoración diferentes también se separarán en distintas filas.

Régimen de cooperativas

Determinación de la base imponible

	Resultados cooperativos		Resultados extracooperativos	
1. Ingresos computables	C1		E1	
2. Gastos específicos.....	C2		E2	
3. Gastos generales imputados.....	C3		E3	
4. Gastos Fondo de Educación y Promoción	C4		E4	
5. Incrementos y disminuciones patrimoniales			E5	
6. Resultado (1 - 2 - 3 - 4 + 5)	C6		E6	
7. Aumentos (ajustes positivos).....	C7		E7	
8. Disminuciones (ajustes negativos)	C8		E8	
9. 50% Dotación obligatoria F.R.O. (art. 16.5 Ley 20/1990).....	C9		E9	
10. Reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994).....	C10			
11. Factor de agotamiento	C11		E11	
12. Base imponible (6 + 7 - 8 - 9 + 10 + 11)	553		554	

Detalle de compensación de cuotas

	Pendiente de aplicación a principio del periodo	Aplicado en esta liquidación	Pendiente de aplicación en periodos futuros
Compensación de cuota año 1995	673	674	
Compensación de cuota año 1996	676	677	678
Compensación de cuota año 1997	679	680	681
Compensación de cuota año 1998	682	683	684
Compensación de cuota año 1999	685	686	687
Compensación de cuota año 2000	688	689	690
Compensación de cuota año 2001	691	692	693
Compensación de cuota año 2002	623	624	672
Compensación de cuota año 2003	279	280	281
Compensación de cuota año 2004	587	515	900
Compensación de cuota año 2005	059	099	100
Compensación de cuota año 2006	017	018	019
Compensación de cuota año 2007	772	773	777
Compensación de cuota año 2008	907	908	909
Compensación de cuota año 2009	910	911	912
Compensación de cuota año 2010	935	936	937
Total	694	561	695

En el supuesto de tener que consignar más datos de los previstos en esta hoja, adjunte cuantas copias de la misma sean necesarias.