

***Cierre del Impuesto
sobre Sociedades
2012, en un contexto
de creciente comple-
jidad normativa***

ÍNDICE

0.	Introducción	3
1.	Imputación temporal de gastos e ingresos	4
2.	Operaciones a plazo	4
3.	Amortizaciones	5
4.	Arrendamiento financiero y operativo	8
5.	Amortización inmovilizado intangible	9
6.	Fondo de comercio por adquisiciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial	9
7.	Deterioro del Fondo de comercio	10
8.	Gastos fiscalmente no deducibles	10
9.	Gastos financieros	11
10.	Donativos y liberalidades	12
11.	Gastos del administrador de empresas	12
12.	Provisiones para gastos	13
13.	Créditos comerciales y no comerciales	13
14.	Deterioro de la cartera de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	14
15.	Ingresos por ventas y prestaciones de servicios	15
16.	Recuperación de valor de los activos	15
17.	Valoración a valor de mercado de determinadas operaciones	15
18.	Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado	16
19.	Permutas	16
20.	Corrección monetaria	17
21.	Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	17
22.	Reducción de ingresos obtenidos por la cesión del derecho de uso o explotación de intangibles	18
23.	Rentas no declaradas	18
24.	Exención por participaciones en beneficios de entidades no residentes	19
25.	Gravamen especial sobre rentas de fuente extranjera en territorios de baja tributación	20
26.	Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles	21
27.	Tipos de gravamen	22
28.	Deducción por doble imposición interna	22
29.	Deducciones en la cuota	23
30.	Pagos fraccionados	25

Cierre del Impuesto sobre Sociedades 2012, en un contexto de creciente complejidad normativa

0. Introducción

Es necesario valorar al final de año si conviene tomar decisiones para rebajar la factura fiscal por el Impuesto, y más en esta ocasión en la que se han producido cambios que habrá que tener presentes porque supondrán, en muchos casos, un incremento de la base imponible del Impuesto.

Pensemos por ejemplo en la limitación de la deducción de los gastos financieros, en la disminución del ajuste negativo de carácter temporal para los activos intangibles o para el fondo de comercio. También afectará la limitación de la compensación de las bases imponibles negativas o el incremento de los pagos fraccionados para algunas empresas.

Asimismo, en 2013 habrá que tener en cuenta que para los sujetos pasivos que no sean empresas de reducida dimensión se limita la amortización fiscalmente deducible y que tendrán la posibilidad de actualizar el balance según anuncia el Proyecto de ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

Como la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calcula partiendo del resultado contable y haciendo los ajustes al mismo que nos dictan las normas tributarias, será preciso revisar si hemos aplicado correctamente las normas de valoración del Plan General Contable, del PGC de Pymes o, en su caso, los criterios para las microempresas. Una vez seguros de lo anterior, habrá que prestar especial atención a las normas fiscales que en algunos casos obligan a aplicar criterios diferentes, ponen límites o permiten ampliarlos y, de esta forma, llegar a la base imponible para, y a continuación, determinar la cuota íntegra de la que se restan bonificaciones y deducciones.

Cuando está a punto de terminar un año en el que las modificaciones normativas en el ámbito tributario han sido todavía más trepidantes de lo habitual y se ha utilizado, fundamentalmente, la herramienta de urgencia que es el Real Decreto-ley, quizás convendría reflexionar sobre las consecuencias que puede acarrear esta vorágine normativa.

Parece indudable que la cantidad de producción de normas (en el periodo 2009-2012 han sido publicadas más de 60 normas tributarias que afectan a este impuesto) incide en una pérdida de calidad en las mismas y en que no haya tiempo de evaluar, ni siquiera someramente, los efectos de los cambios. Por otra parte, no parece una buena tarjeta de visita, ante el emprendedor, el empresario tradicional y, no digamos, ante el inversor foráneo, que estemos modificando las reglas de juego constantemente durante el desarrollo de la partida. No desconocemos que hay que tomar decisiones en medio de una situación económica delicadísima, pero ello

tampoco debería hacernos perder la perspectiva global que hay que tener del sistema tributario, de la necesaria coherencia dentro de cada impuesto y de que la estabilidad, en asuntos económicos en general, y en los tributarios en particular, constituye un valor muy importante en sí misma.

Seguidamente, con ánimo de ayudar en un momento en el que para muchas empresas se les está terminando el ejercicio, vamos a dar 30 Notas que podemos tener en cuenta.

1. Imputación temporal de gastos e ingresos

Hay que detectar si en la contabilidad aparecen registrados gastos en un período anterior al de su devengo o ingresos en un período posterior al de su devengo. De ser así, tanto los gastos como los ingresos se imputarán en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo del devengo. En estos casos surge una diferencia positiva en el ejercicio de la contabilización y una negativa en el ejercicio del devengo.

Si, por el contrario, se ha contabilizado un gasto en un período posterior al de su devengo o un ingreso en un período anterior al de su devengo tanto el gasto como el ingreso se imputarán en la base imponible correspondiente al período impositivo de la contabilización, salvo que resulte una tributación inferior a la que correspondería de haber sido imputado en el ejercicio del devengo, en cuyo caso se imputarán en el período del devengo y no en el de su contabilización, esto ocurre por ejemplo cuando se aprovechan deducciones o se compensan bases imponibles negativas que caducaban en este ejercicio.

Ⓜ Es importante analizar si la pérdida contable surgida en la transmisión de un activo pudiera ser consecuencia de la falta de amortización del mismo o de la no contabilización del gasto por el deterioro sufrido con anterioridad a la transmisión, por ejemplo en las ventas de terrenos o de activos financieros. De ser así habría que determinar si se ha producido perjuicio económico para la Hacienda Pública. Asimismo (teniendo también en cuenta la prescripción) puede ser frecuente que se contabilicen ingresos por ventas cuando se reciben anticipos de clientes o que no se contabilicen gastos financieros, correspondientes a préstamos de entidades de crédito, por efectuarse el pago en un ejercicio posterior.

2. Operaciones a plazo

Si en la contabilidad aparecen reflejadas operaciones a plazo, es decir ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se va a percibir mediante pagos sucesivos o en un solo pago, y entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo transcurre

un plazo superior al año, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros, salvo que la entidad decida aplicar el criterio de devengo. Este criterio especial de imputación no se aplica a las prestaciones de servicios ni a las indemnizaciones. En caso de endoso, descuento o cobro anticipado, la renta se entenderá obtenida en dicho momento.

Ⓜ Como la diferencia temporaria surge por el beneficio obtenido en la operación, no habrá problemas en cuantificar el mismo cuando se transmitan inmovilizados porque el asiento contable así lo reflejará (en transmisiones de inmuebles habrá que corregirlo por los coeficientes que se aprue-

ban en Presupuestos). Sin embargo cuando se trate de operaciones de venta, hay que calcular el beneficio obtenido dado que éste no aparece contablemente en el asiento de la venta.

3. Amortizaciones

Como siempre, hay que chequear las amortizaciones contables para determinar cuál ha de ser el gasto fiscal. Con carácter general para que sea deducible el gasto debe estar debidamente contabilizado y ser efectivo. Es necesario determinar la amortización fiscal que podemos aplicar a las empresas ya que el Plan General de Contabilidad no establece sistemas de amortización, solamente indica que la amortización se calculará en función de la vida útil atendiendo a la depreciación que normalmente sufran los elementos por su funcionamiento, uso y disfrute. Los métodos que regula el legislador tributario son: coeficientes según tablas, porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización, método de números dígitos o, bien, el plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración.

Recordamos que el Proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica establece una limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles para los períodos impositivos iniciados en 2013 y 2014. En concreto se limita, al 70%, la deducibilidad de la amortización fiscal del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias en función del método de amortización que se esté aplicando, para las empresas que no sean de reducida dimensión. Entendemos que, por ejemplo, si una entidad amortiza un turismo al coeficiente máximo de tablas, que es el 16%, en 2013 y 2014 solo podrá amortizarlo con el límite anual del 11,2%.

Se limita igualmente al 70% la amortización deducible de los mismos bienes de inmovilizado que se amorticen aceleradamente por haber sido puestos a disposición de la entidad en un periodo impositivo en el que cumplía los requisitos para tributar por el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD), de elementos en los que se materialice la reinversión si ésta se hizo cuando la empresa se calificaba como ERD o los que se estén adquiriendo por el régimen especial de arrendamiento financiero cuando ya no se cumplan los requisitos de ERD. Esta limitación no se aplica a los planes especiales de amortización.

Ⓜ Ante la limitación para deducir la amortización en 2013 y 2014, puede interesar que la empresa valore la posibilidad de aplicar en ejercicios iniciados en 2012 el máximo gasto por este concepto.

✓ Amortización según tablas

De no optar el sujeto pasivo por ningún método de amortización fiscal, se aplica el método de tablas por defecto. Si algún elemento no se encuentra clasificado en tablas se utiliza el 10% y un período máximo de 20 años. La empresa puede elegir la dotación de la amortización siempre que se encuentre entre el coeficiente máximo y el período de vida útil. De ahí que se pueda

variar todos los años sin necesidad de autorización por parte de la Administración.

- Ⓜ Hay que tener en cuenta que si en algún período un elemento es amortizado por debajo del coeficiente mínimo de tablas, el exceso de amortización sobre dicho mínimo, realizado en un período posterior, se entiende que corresponde al período impositivo en el que no se llegó al mínimo. No obstante, la deducibilidad queda condicionada a que de ello no se derive una tributación inferior a la que se habría producido si la deducción se efectuase por devengo, máxime si consideramos que la Administración viene entendiendo que se produce menor tributación si está prescrito el ejercicio en el que se devengó el gasto.

✓ Libertad de amortización

Como sabemos el legislador admite, en algunos supuestos, que desde el punto de vista fiscal se amorticen libremente los activos, lo que dará lugar a ajustes negativos en la base imponible del Impuesto en el ejercicio en el que se escoja esa opción, ajustes que revertirán en años posteriores. Enumeramos algunos de ellos:

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

- ❑ Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias de las empresas de reducida dimensión, aunque la deducibilidad se somete a unos límites y requisitos.

✓ Libertad de amortización con o sin creación de empleo

En este punto, es necesario hacer una breve referencia histórica del incentivo. Recordamos que para los años 2009 y 2010 se introdujo la posibilidad de amortizar libremente aquellos elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a la actividad económica, siempre y cuando la empresa mantuviera, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que dichos elementos entraron en funcionamiento, su plantilla media respecto a los 12 meses anteriores. Posteriormente, este incentivo se amplió a los períodos impositivos iniciados

dentro de los años 2011 y 2012. Posteriormente se amplió nuevamente para las inversiones correspondientes a ejercicios iniciados a partir del período impositivo de 2011 y hasta el de 2015, sin condicionarse a que el sujeto pasivo mantuviera la plantilla media. Finalmente, el 30 de marzo de 2012, se deroga este régimen, y además se acompaña de una limitación respecto de las cantidades pendientes de aplicar procedentes de períodos impositivos en que se haya generado el derecho a la aplicación de la libertad de amortización:

En definitiva, deja de aplicarse para las inversiones adquiridas a partir del día 31 de marzo de 2012. No obstante, excepto las Empresas de Reducida Dimensión que podrán seguir aplicándola por las deducciones que tengan pendientes, el resto de empresas, si los activos fueron adquiridos con mantenimiento de empleo entre los años 2009 y 2010, las deducciones pendientes se limitan al 40% de la base imponible previa (base previa a la aplicación de la libertad de amortización y a la compensación de bases imponibles negativas).

Si los activos fueron adquiridos sin mantenimiento de empleo, es decir entre los años 2011 y hasta el día 30 de marzo de 2012 las deducciones pendientes se limitan al 20% de la base imponible previa.

- Ⓜ Si se realizaron inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias desde ejercicios iniciados en 2010, hasta el 30 de marzo de 2012, analice si puede acogerse a la libertad de amortización condicionada o no al mantenimiento de plantilla. Si su empresa es de reducida dimensión, siempre podrá utilizar la libertad de amortización prevista en este régimen especial de 120.000 €/por hombre/año de incremento de la plantilla y compromiso de mantenerla, incluso para inversiones realizadas a partir del 31 de marzo de este año.

4. Arrendamiento financiero y operativo

✓ Arrendamiento financiero régimen especial del artículo 115

Cuando el contrato se ha calificado como financiero desde el punto de vista contable, por cumplirse los requisitos que exige el legislador mercantil, hay que ver si se puede aplicar el régimen especial del artículo 115 del TRLIS por cumplirse los siguientes requisitos: que el contrato contenga una opción de compra a favor del arrendatario y recaer sobre bienes muebles o inmuebles que queden afectados a las actividades empresariales de éste. Su duración mínima será de 2 años, tratándose de bienes muebles, y de 10 si recae sobre bienes inmuebles o establecimientos industriales. Las cuotas de arrendamiento distinguirán el componente financiero y el de recuperación del valor del bien cedido. El importe de este segundo componente no podrá ser decreciente durante el período contractual.

Es gasto fiscal el componente financiero y el componente de recuperación de valor, con el límite del duplo de la amortización lineal máxima según tablas o del triple si el arrendatario es una empresa de reducida dimensión.

Ⓜ Recordamos que para aquellos contratos vigentes con períodos anuales de duración iniciados en 2009, 2010 y 2011, quedaron eximidos de cumplir el requisito de que se mantenga el carácter constante o creciente de la parte de recuperación del coste del bien. Sin embargo, para 2012 deberá de ser la cuota de nuevo constante o creciente a lo largo de todo el período de duración del contrato.

✓ Arrendamiento financiero del artículo 11.3

De no cumplirse los requisitos citados anteriormente habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 11.3 de la ley del Impuesto. En estos casos el régimen de arrendamiento es el menos interesante ya que se trata de una compra financiada a plazo.

Ⓜ Solo es deducible el gasto contable por amortización, siempre que no exceda del coeficiente máximo de tablas y, naturalmente, el gasto financiero que no supere los límites propios del mismo.

✓ Arrendamiento operativo

Si el contrato de arrendamiento no tiene incluida una opción de compra entonces se califica de operativo, siendo el gasto contable fiscalmente deducible.

No obstante, hay que indicar que a pesar de que no exista opción de compra podrían producirse situaciones que, desde un punto de vista económico serían asimilables, a la adquisición financiada, como pueden ser, entre otras, las siguientes: contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél, existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento, cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendamiento.

- Ⓜ En estas situaciones, el arrendatario deberá registrar la operación de acuerdo con lo dispuesto para los contratos de arrendamiento financiero, en tanto su calificación económica es coincidente, y ver si es posible aplicar el régimen especial por cumplirse los requisitos para ello.

5. Amortización inmovilizado intangible

Hay que distinguir entre inmovilizados con vida útil definida o indefinida. Si se trata de inmovilizados con vida útil definida desde el punto de vista fiscal el gasto contable lo es fiscalmente. El legislador tributario determina varios métodos para fijar el gasto fiscal: amortización según tablas, dígitos o amortización a porcentaje constante. Recordamos que la amortización contable se determina en función de la vida útil.

Si se trata de activos con vida útil indefinida, el Plan General de Contabilidad no los considera amortizables. Desde el punto de vista fiscal, en general, se permite realizar un ajuste negativo, de carácter permanente, del 10%. Recordamos que para los ejercicios iniciados en 2012 y 2013, el gasto fiscal se recorta del 10 al 2%, excepto para empresas de reducida dimensión.

- Ⓜ Si en nuestro activo tenemos intangibles de vida útil indefinida que aún tengan valor contable, podremos realizar un ajuste negativo al resultado contable por el 2% de su valor.

6. Fondo de comercio por adquisiciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial

Aunque desde el punto de vista contable no se amortizan los fondos de comercio, solo se deterioran, el legislador fiscal permite realizar un ajuste negativo al

resultado contable para hallar la base imponible. Para los períodos impositivos iniciados durante 2012 y 2013 la deducción anual del 5%, que se aplicaba sobre el precio de adquisición del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio, se reduce al 1%, excepto para las empresas

de reducida dimensión. El nuevo porcentaje se aplica al fondo de comercio que aflora en las adquisiciones de negocios y al que surge en las operaciones de reestructuración empresarial.

El nuevo porcentaje se equipara con el que se fijó para el fondo de comercio financiero, que pasó de una deducción de la veinteava parte a ser de la centésima parte de la diferencia entre el precio de adquisición de las participaciones y el patrimonio neto de la entidad participada para los períodos iniciados dentro de 2011, 2012 y 2013.

Ⓜ Recordamos que los únicos fondos de comercio financieros, susceptibles de generar ajustes negativos, son los surgidos por participaciones adquiridas en entidades, sean o no residentes en la UE, con anterioridad al 21 de diciembre de 2007 y también los que afloraron por las participaciones adquiridas en empresas, establecidas fuera de la UE, situadas en países en los que se pueda demostrar la

existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones de negocios, y siempre que la adquisición se haya realizado antes del día 21 de mayo de 2011.

7. Deterioro del Fondo de comercio

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

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

Ⓜ Hay que tener en cuenta que para aplicar el ajuste negativo del 1% habrá que comprobar si se ha dotado la reserva indisponible del 5% sobre el valor contable del fondo de comercio (valor original del fondo de comercio reducido por el deterioro de valor que se haya contabilizado), pues en caso contrario no se podrá realizar dicho ajuste.

8. Gastos fiscalmente no deducibles

Habrà que chequear los gastos que citamos a continuación ya que de haberse contabilizado habrá que hacer un ajuste de carácter permanente en la base imponible del Impuesto. Son los siguientes:

- ✓ Los que representen una retribución de los Fondos Propios.
- ✓ Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- ✓ Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y extemporáneo.

- ✓ Las pérdidas del juego.
 - ✓ Los donativos y liberalidades.
 - ✓ Las dotaciones a fondos internos de pensiones.
 - ✓ Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en Paraísos fiscales.
 - ✓ Los gastos financieros derivados de deudas con entidades que forman grupo mercantil, destinados a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos
- ✓ válidos para la realización de dichas operaciones. Hasta ahora estos gastos no tenían limitación alguna en cuanto a su deducibilidad.

Ⓜ Respecto de estos últimos habrá que chequear el saldo de las cuentas contables de gastos financieros y determinar, en su caso, los movimientos que se refieren a préstamos cuyo prestador es una entidad del grupo. Con posterioridad habrá que seguir el destino de los fondos para determinar la finalidad, pues si ésta ha sido la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidad, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo habrá que realizar un ajuste permanente positivo en la base imponible por dichos gastos.

9. Gastos financieros

Además, de los gastos financieros, a los que nos hemos referido anteriormente, de empresas del Grupo, para los ejercicios iniciados en 2012 también ven limitada la deducción los gastos financieros hasta el 30% del beneficio operativo del ejercicio. No obstante, sí serán deducibles los gastos financieros por importe de hasta 1.000.000 € Esta nueva regla ha sustituido a la norma de subcapitalización que también limitaba la deducción de los gastos financieros, aunque de manera muy

distinta a lo que ahora se regula. Los gastos que no hayan podido ser deducidos se podrán aplicar en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente. Al permitir la deducción en ejercicios futuros, en la práctica, es una medida que se asimila a la compensación de bases imponibles negativas.

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

Ⓜ Es importante chequear las siguientes cuentas contables: (661), (662), (664) y (665) para detectar cuáles son los gastos financieros del ejercicio. Pero hay que tener en cuenta que no se incluyen como gasto o ingreso financiero los intereses devengados y no cobrados de un derecho de crédito

objeto de deterioro de valor; las diferencias de cambio que se integren en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y que deriven de cualquier endeudamiento afectado por aplicación del artículo 20 de la ley; las coberturas financieras vinculadas al endeudamiento o los resultados tanto positivos como negativos que correspondan al partícipe no gestor.

10. Donativos y liberalidades

Además de la no deducibilidad de estos gastos, salvo que el donatario sea una sociedad de desarrollo industrial regional o una Federación deportiva española, territorial de ámbito autonómico o un club deportivo, debe integrarse en la base imponible de la sociedad donante la diferencia entre el valor normal de mercado de los bienes entregados de forma gratuita y su valor contable, surgiendo por tanto dos ajustes permanentes positivos en la base imponible del Impuesto: uno por la pérdida recogida en resultados equivalente al neto contable del elemento que no es deducible y otro, en su caso, por la diferencia entre el valor de mercado y el neto contable del elemento.

Ⓜ Un aspecto que no se nos debe olvidar es que se podrá deducir de la cuota del Impuesto el 35% de la base del donativo cuando se realice a favor de entidades sin fines lucrativos, al Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales, así como a los Organismos de carácter análogo a los anteriores, Universidades públicas y Colegios Mayores adscritos a las mismas, al Instituto Cervantes, al Institut Ramon Llull y a las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia o a los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

El porcentaje anterior es del 40% si el donativo o donación se realiza a las actividades prioritarias de mecenazgo reguladas en la ley de Presupuestos.

11. Gastos del administrador de empresas

Las retribuciones pagadas a los administradores de sociedades serán deducibles si, según los Estatutos de la entidad, se ha previsto esa remuneración y el sistema por el que se fija. En caso de que, además, algún miembro del Consejo tenga con la compañía un contrato laboral de alta dirección, como las funciones de este tipo de contratos son similares a las que desempeñan los administradores, la relación no se considera laboral, sino mercantil, por lo que para que esa remuneración sea deducible se han de dar los mismos requisitos estatutarios que los exigidos a los de administradores.

Cuestión diferente será el caso de un administrador que tenga una relación laboral común, en cuyo caso la retribución correspondiente a esta relación no ha de figurar en Estatutos para que sea deducible.

Ⓜ Si los miembros de Consejos de Administración incurren en gastos para realizar su labor, tales como gastos de desplazamiento o alojamiento, y estos son abonados por la entidad, a los mismos no se les aplicará el régimen de dietas

establecido para trabajadores con relación laboral. No obstante, serán deducibles para la entidad, sin constituir renta para el preceptor, cuando la entidad ponga a disposición del miembro del Consejo los medios para asistir a las reuniones del órgano del que forma parte, por ejemplo satisfaciendo el desplazamiento o el alojamiento. Asimismo será deducible lo empleado para resarcir al consejero de los gastos con los que haya corrido para desempeñar su labor, siempre que se acredite que lo satisfecho viene a compensar estrictamente dichos gastos.

12. Provisiones para gastos

Generalmente es deducible el gasto contable. No obstante no lo serán los derivados de obligaciones implícitas o tácitas, por ser subjetivos. Tampoco lo serán los derivados de retribuciones a largo plazo al personal, los contratos onerosos, de reestructuraciones, riesgo de devoluciones de venta y los de retribución al personal mediante fórmulas basadas en instrumentos de patrimonio.

Ⓜ El gasto puede ser deducible en los supuestos siguientes:

- ✓ Retribuciones a largo plazo al personal: solo son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las realizadas a planes de previsión social empresarial siempre que no sean fondos internos, se imputen a los trabajadores, que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción y que se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

- ✓ Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio: el gasto será deducible en el momento en que la provisión se aplique a su finalidad, es decir cuando se liquide en efectivo o, si se satisface mediante la entrega de instrumentos de patrimonio, cuando los mismos sean entregados.
- ✓ Por reestructuraciones: solo serían deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no si son meramente tácitas.
- ✓ Por devoluciones de ventas: serán deducibles cuando se produzcan las devoluciones de ventas, los ocasionados por la provisión por garantías de reparación y revisión y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de venta, con el límite de multiplicar un porcentaje sobre el saldo de las ventas con garantía pendiente al finalizar el periodo impositivo.

13. Créditos comerciales y no comerciales

Son deducibles las pérdidas por deterioro de crédito derivadas de insolvencias contabilizadas de deudores cuando, a la fecha de devengo del Impuesto, hayan transcurridos 6 meses desde que venció la obligación. Sin embargo, aunque no haya transcurrido dicho plazo, el gasto contable es fiscalmente deducible si el deudor se encuentra en alguno de los siguientes casos:

- ✓ Declarado en situación de concurso.
- ✓ Procesado por delito de alzamiento de bienes.

- ✓ Cuando las obligaciones han sido reclamadas judicialmente o son objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No se pueden deducir las dotaciones, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial, respecto de créditos que estén en alguna de las siguientes circunstancias:

- ✓ Adeudados o afianzados por entidades de Derecho público, o por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- ✓ Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- ✓ Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- ✓ Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
- ✓ Tampoco van a ser deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo que la insolvencia esté judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Ⓜ No obstante, tratándose de empresas de reducida dimensión, podrá deducirse globalmente el 1% sobre los deudores existentes al fin del período impositivo.

14. Deterioro de la cartera de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

Desde el punto de vista contable deberá reconocerse el deterioro por la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable que, salvo mejor evidencia, será la parte proporcional del patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes a la fecha de valoración.

Sin embargo, la norma fiscal permite deducir como gasto la diferencia, proporcional a la participación, entre los fondos propios al inicio y al final del período impositivo, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios al cierre corregido en el importe de las plusvalías tácitas que existían en el momento de la adquisición y subsistan (y esto teniendo en cuenta toda la cadena de participadas). Los fondos propios de la participada (y esto en toda la cadena) se han de corregir por los gastos del ejercicio no deducibles, tanto si son permanentes como temporales.

Ⓜ Es posible que determinados gastos no deducibles de la entidad participada sean objeto de recuperación contable en un ejercicio posterior, de manera que el ingreso contable que conlleve dicha recuperación no tenga la consideración de ingreso fiscal. En este caso, dicha recuperación contable tampoco deberá incluirse en los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio a los efectos de calcular la diferencia de fondos propios existente al inicio y cierre del ejercicio.

15. Ingresos por ventas y prestaciones de servicios

Ⓜ Los ingresos por ventas se contabilizan cuando la empresa ha transferido sustancialmente los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, independientemente de su transmisión jurídica. Este criterio es admitido fiscalmente.

Ⓜ Las ventas de empresas promotoras se contabilizarán por el criterio general expresado en el punto anterior, normalmente cuando se haya firmado la escritura de compraventa.

Ⓜ Los ingresos de empresas constructoras se contabilizarán por el método del porcentaje de realización cuando el contrato para realizar la obra contenga las especificaciones de la misma, como sucede en los contratos “llave en mano”. Si el objeto de la venta es una construcción estándar, la contabilización la realizaremos cuando se transmitan sustancialmente los riesgos.

Ⓜ Los ingresos por prestación de servicios deberán contabilizarse también por el método del porcentaje de realización. Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables.

16. Recuperación de valor de los activos

Es muy importante prestar atención a los deterioros contabilizados en ejercicios anteriores que deben revertir en 2012 porque se haya producido una recuperación de valor del activo, teniendo en cuenta que, si en su día el deterioro no fue deducible fiscalmente, cuando el activo recupere su valor tampoco deberá ser ingreso fiscal.

Ⓜ En caso de que, después de contabilizado y deducida la pérdida por deterioro de valor de un activo, éste se transmita a una entidad vinculada, si el activo recuperase todo o parte de su valor, la entidad vinculada habrá de realizar un ajuste extracontable positivo hasta el importe que el elemento tenía antes de su adquisición y deterioro.

Ⓜ Lo mismo ocurre en el caso de venta a un tercero de un activo, que fue deteriorado y deducida la pérdida, cuando posteriormente se recompra el mismo antes de que transcurran 6 meses desde la transmisión aunque, en este caso, naturalmente, el ajuste lo realizará la propia sociedad.

17. Valoración a valor de mercado de determinadas operaciones

Si la empresa ha realizado alguna de las operaciones que enumeramos a continuación seguramente surgirán diferencias temporarias o permanentes si contablemente no han sido valoradas a valor razonable. La norma fiscal manda reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del

bien entregado y su valor contable, o entre el valor de mercado del bien recibido y el valor contable de la participación.

- ✓ Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- ✓ Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- ✓ Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- ✓ Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- ✓ Los adquiridos por permuta.
- ✓ Los adquiridos por canje o conversión.

Ⓜ Hay que destacar que la doctrina de la Dirección General de Tributos ha establecido que, en base al principio general del derecho, según el cual la ley especial prevalece sobre la general, no será necesario documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas cuando se trate de alguna de las anteriormente enunciadas.

18. Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado

Cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieran sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad adquirente de aquél integrará en

su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

- ✓ Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que éstos motiven el devengo de un ingreso.
- ✓ Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan.
- ✓ Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.
- ✓ Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial, en cuyo caso se estará a lo previsto en los párrafos anteriores.

19. Permutas

Cuando la permuta se califica como comercial, la norma fiscal y contable de imputación coinciden, por lo que no habrá que practicar ningún ajuste. Por el contrario, si se ha calificado como no comercial, la norma fiscal obliga a integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor contable del bien entregado, cosa que no se hace contablemente.

Ⓜ Hay que tener en cuenta que si se trata de la típica operación inmobiliaria de permuta de suelo por edificación futura, es posible imputar el ingreso como operaciones a plazo. También, se podrá

aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuando la entrega del activo se produzca dentro de los 3 años siguientes a la operación de permuta, aplicando la deducción en el ejercicio en que se recibe el bien.

20. Corrección monetaria

Si durante el período impositivo 2012 se han transmitido con plusvalía bienes del inmovilizado no corriente, ya sea inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, aunque se hubieran clasificado como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de inmuebles, una de las tareas del cierre será calcular el ajuste negativo al resultado contable que la norma fiscal nos permite.

La corrección monetaria máxima es el importe de la renta que se haya generado en la transmisión, entendiéndose por tal no solo una venta, sino también una permuta, o un pago de liquidación o de separación de socios con un inmueble, por ejemplo.

Ⓜ Como el elemento que origina la renta ha de ser un activo material, el criterio administrativo no admite la corrección monetaria cuando una entidad financiera transmite un inmueble que adquirió en pago de deudas. Para el cálculo de la corrección monetaria, en ejercicios iniciados en 2012, utilizaremos los coeficientes aprobados en la Ley de Presupuestos para este ejercicio.

21. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

Recordamos que se limita la compensación de bases imponibles negativas para este año 2012 y también para el 2013 para entidades que en los 12 meses anteriores al inicio de los periodos impositivos superen 6.010.12,04 € de volumen de operaciones. En el siguiente cuadro recogemos los porcentajes que se aplican en los tres últimos años.

Compensación de Bases imponibles negativas			
Importe neto de la cifra de negocios (€)	2010	2011	2012- 2013
< 20.000.000	100,00%	100,00%	100,00%
20.000.000 ≤ INCN < 60.000.000	100,00%	75,00%	50,00%
≥ 60.000.000	100,00%	50,00%	25,00%

- ✓ Hay que tener en cuenta que se compensan dentro de los 18 años, antes 15, y sucesivos a aquel en que se originó la base imponible negativa.
- ✓ Las entidades de nueva creación pueden compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva. Con la ampliación del plazo, las bases negativas generadas en 1997 y 1998 podrán ser compensadas hasta los ejercicios 2015 y 2016, respectivamente.

- ✓ Para poder ejercer el derecho a compensar la base imponible negativa es obligatorio presentar la declaración, o que la Administración nos la reconozca en liquidación. También es necesario conservar la contabilidad y los soportes documentales que acrediten la cuantía y procedencia de la base imponible

negativa, ante una eventual comprobación administrativa, aunque se hubiera generado en un periodo ya prescrito.

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

Recordamos que se permite practicar una reducción del 50% de los ingresos obtenidos por la cesión del derecho de uso o explotación de intangibles. El sujeto pasivo tendrá que realizar un ajuste negativo en la base imponible del Impuesto por la mitad del ingreso. Los activos objeto de cesión de uso o explotación son las patentes, dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. No se aplica la reducción a las marcas, obras literarias, artísticas o científicas, películas cinematográficas, derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, programas informáticos, equipos industriales o científicos.

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

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

23. Rentas no declaradas

Aunque no sea un hecho frecuente, debemos considerar la contingencia fiscal que supone que existan en la empresa activos o derechos no contabilizados o no declarados o tener contabilizadas deudas inexistentes, porque el importe correspondiente a unos u otras se presume adquirido con cargo a renta no declarada y la Administración lo imputará al período más antiguo de los no prescritos, salvo que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro.

Recordamos que a partir del año que viene se establece una presunción de obtención de rentas por bienes no contabilizados o no declarados. En concreto en el primer trimestre de 2013 habrá que informar de los bienes y derechos situados en el extranjero, a partir de 50.000 € en cada uno de los grupos de bienes o derechos. Se establece la presunción, que no admite prueba en contrario (excepto la referente a que se adquirieron con rentas declaradas o con rentas sometidas a este Impuesto) de que se consideran adquiridos con cargo a rentas no declaradas los bienes o

derechos que no se hubieran declarado en plazo en dicha informativa, imputándose al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos (siempre que hubiera estado en él en vigor esta norma).

Además, se establece una infracción especial (muy grave) por la aplicación de esta norma, con la consiguiente sanción que será de un 150% de la cuota diferencial que origine.

Ⓜ Si la entidad es propietaria de un elemento no contabilizado o no declarado situado en el extranjero, adquirido en un período prescrito, que tiene que declarar en la correspondiente declaración informativa que se exigirá en el primer trimestre de 2013, no debe olvidarse de hacerlo.

24. Exención por participaciones en beneficios de entidades no residentes

Desde el punto de vista contable, los ingresos derivados de la venta de participaciones en entidades no residentes aparecerán formando parte de la partida de los ingresos financieros. Si se cumplen los requisitos que citamos a continuación deberá de efectuarse un ajuste permanente de signo negativo para aplicar la exención por doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores. Requisitos:

- ✓ Que el porcentaje de participación directo o indirecto en la filial sea de, al menos, un 5% y que se haya poseído un año antes de la distribución o transmisión. Requisito que debe cumplirse en el día de la transmisión.
- ✓ Que la filial no residente haya sido gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a nuestro Impuesto sobre Sociedades y que los beneficios obtenidos procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Requisito que deben cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación.

Hay que recordar que ante la rigidez que impedía aplicar la exención cuando se incumplía algunos de los requisitos citados, se flexibiliza la exención cuando se incumplen los requisitos que el legislador exige a la entidad no residente durante los años de tenencia de la participación, introduciendo una regla de proporcionalidad de la exención en función del período de tiempo en el que se incumplen los requisitos para su aplicación, respecto del período de tenencia total de las participaciones.

Ⓜ Para aplicar la exención habrá que tener en cuenta lo siguiente:

- ✓ Respecto de la parte de renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considera exenta la parte proporcional a los beneficios generados en los ejercicios en que se cumplan conjuntamente los requisitos establecidos para la entidad no residente.
- ✓ Respecto de la parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se
- ✓ corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se hayan cumplido conjuntamente los requisitos establecidos para la entidad no residente.

25. Gravamen especial sobre rentas de fuente extranjera en territorios de baja tributación

Habrà que detectar si la sociedad se acogió a este régimen especial, cuyo plazo de presentación finalizó el pasado 30 de noviembre de 2012, que consistía en tributar a un tipo fijo del 10%, por los dividendos o participaciones en beneficios y por las plusvalías originadas por la venta de valores, devengados durante el año 2012, que provengan de una entidad residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Salvo este régimen especial, dichas rentas tributan al tipo general del Impuesto pues no tienen derecho a la exención al no cumplirse los requisitos para ello.

En caso de haber utilizado al régimen habrá que hacer un ajuste negativo permanente al resultado contable.

Ⓜ Respecto de dicho gravamen especial, hemos de tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- ✓ No resulta fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del valor de la participación que pudiera derivarse de la distribución de los beneficios que sean objeto de este gravamen especial.

- ✓ En el caso de venta de las participaciones estará constituida por la renta obtenida en la transmisión, así como por la reversión de cualquier corrección de valor sobre la participación transmitida, que hubiera tenido la consideración de fiscalmente deducible durante el tiempo de tenencia de la participación.
- ✓ Los dividendos o participaciones en beneficios, así como las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, sujetos a este gravamen especial, no generarán derecho a la aplicación la deducción por doble imposición internacional.
- ✓ El gasto contable correspondiente a este gravamen especial no será fiscalmente deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

26. Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles

Con efectos para adquisiciones realizadas a partir del 12 de mayo de 2012, y hasta 31 de diciembre, se establece una exención parcial de las rentas originadas por la transmisión de determinados inmuebles. En concreto estarán exentas el 50% de las rentas derivadas de la transmisión de inmuebles de naturaleza urbana, siempre que:

- ✓ Tengan la condición de activo no corriente o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta.
- ✓ Deben haberse adquirido a título oneroso a partir del día 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de este mismo año.

No obstante hay que tener en cuenta que no formarán parte de las rentas con derecho a esta exención parcial las siguientes:

- ✓ El importe de las pérdidas por deterioro relativas a inmuebles.
- ✓ Las cantidades correspondientes a la reversión del exceso de amortización que haya sido fiscalmente deducible en relación con la amortización contabilizada.

Ⓜ Conviene saber que esta exención es compatible con la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pero que no podrá aplicarse este incentivo fiscal cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio.

27. Tipos de gravamen

Para 2012 son los siguientes:

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

✓ Tipo de gravamen reducido para las micropymes

Continúa vigente, siendo aplicable para ejercicios iniciados en 2009, 2010, 2011, 2012, y 2013 el tipo reducido del 20% para micropymes que mantengan empleo, por los primeros 300.000 € de base imponible, gravándose al 25 por 100 el resto de base. Se ha de tratar de entidades que tengan un importe neto de su cifra de negocios inferior a 5.000.000 de € y que la plantilla media sea menor de 25 empleados.

Para el cálculo de la plantilla se tienen en cuenta las personas contratadas en los términos dispuestos por la legislación laboral, considerando la jornada contratada en relación con la jornada completa. Se tienen en cuenta los trabajadores que estén dados de baja por maternidad o enfermedad. No forman parte de la plantilla los socios que, conforme a la legislación laboral, no son empleados aunque presten servicios retribuidos a la empresa. La Dirección General de Tributos interpreta que tampoco se computan como plantilla los administradores cuando posean el control de la entidad por ostentar el 50 por 100 del capital o más.

® Os recordamos que la Resolución del TEAC, de 30 de mayo de 2012, estimando el recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina promovido por el Director General de Tributos, confirma el criterio del Tribunal Administrativo de que no procede aplicar el tipo reducido previsto para las empresas de reducida dimensión a entidades que no realizan actividades económicas.

28. Dedución por doble imposición interna

Cuando la entidad integre el ingreso procedente de un dividendo aplicará una deducción del 50% de la cuota que corresponda al importe íntegro del mismo. El porcentaje anterior es del 100% cuando la participación directa o indirecta sea igual o superior al 5% y se hubiera mantenido la participación, al menos, 1 año, o se mantenga hasta completar ese plazo desde el cobro del dividendo. El plazo se computa desde que se satisface el dividendo y no desde que se ha devengado.

También se aplicará el 100% de deducción a los dividendos procedentes de entidades cuando se haya reducido el porcentaje mínimo de participación hasta, como poco, el 3% como consecuencia de una operación de reestructuración o de una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores y se aplicará en los tres años siguientes a la operación.

Ⓜ Hay que tener presente que no procederá la deducción cuando los dividendos recibidos correspondan a acciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha de distribución, si en los dos meses posteriores se venden valores homogéneos.

La deducción también se aplicará, con requisitos, en las operaciones de liquidación, separación de socios, autocartera para amortizar, fusión, escisión, cesión de activos y pasivos y transmisiones de acciones por la parte que corresponde a los beneficios no distribuidos.

29. Deducciones en la cuota

Para los períodos impositivos iniciados durante 2012 y 2013 se reduce el límite conjunto que se aplica a las deducciones en la cuota del Impuesto, pasando del 35% al 25%. Recordamos que para aplicar el límite hay que restar de la cuota íntegra las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

También se reduce el porcentaje de la deducción de gastos por I+D, que pasa del 60 al 50%, cuando el importe de la deducción por I+D supera en un 10% la cuota íntegra. Además, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que hasta ahora no se tenía en cuenta para determinar dicho límite, pasa a tenerse en cuenta.

Sin embargo, el importe de las deducciones por doble imposición que quede pendiente de aplicar por insuficiencia de cuota, se podrá compensar en los 7 ejercicios siguientes. Asimismo, se amplía el plazo general para aplicar las deducciones a la inversión de 10 a 15 años y, para las deducciones

correspondientes a actividades de I+D+i y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, pasa de 15 a 18 años. Los nuevos plazos se aplicarán a las deducciones pendientes al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir del 1 de enero de 2012.

✓ **Deducciones vigentes para 2011-2012**

Concepto de deducción	2011	2012
Bienes del Patrimonio Histórico Español	6%	4%
Edición de libros	2%	2%
Investigación y desarrollo (I + D) (1)	25-42%	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%	17%
Innovación tecnológica (I + D)	8-12%	12%
Producción cinematográfica	18%	18%
Coproducción financiera	5%	5%
Protección del medio ambiente	2-8%	8%
Utilización de nuevas tecnologías para los empleados	1-2%	1-2%
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores (2)	-	3.000 €
Reinversión de beneficios extraordinarios	12%	12%
Creación empleo minusválidos	6.000 €	6.000 €

(1) Os recordamos que a partir del 15 de julio de 2012 desaparece la opción de elegir entre la deducción por I+D+i y las bonificaciones en las cotizaciones sociales del personal investigador al derogarse la Disposición Adicional 20ª de LI-RPF y el Real Decreto 278/2007.

(2) Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 €. Las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación, con el límite de 12 mensualidades y por un importe máximo de 6 mensualidades de la citada prestación por desempleo que hubiera percibido de no haber sido contratado.

Resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el período impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad, en al menos la unidad, respecto a la existente en los 12 meses anteriores

Está condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, 3 meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral

Estas deducciones se aplicarán en la cuota íntegra correspondiente al finalización del período de prueba de 1 año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos 3 años desde la fecha de inicio

No se considera incumplida la obligación de mantenimiento de empleo cuando el contrato se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente o gran invalidez

30. Pagos fraccionados

En el siguiente cuadro recogemos los porcentajes que se deben de haber aplicado en los pagos fraccionados realizados durante el año 2012.

Entidades sometidas al tipo general del Impuesto: % pago fraccionado (PF)

Importe neto de la cifra de negocios (€)	1º pago	2º y 3º pago
< 10.000.000	21,00%	21,00%
10.000.000 ≤ INCN < 20.000.000	21,00%	23,00%
20.000.000 ≤ INCN < 60.000.000	24,00% (*)	26,00% (**)
≥ 60.000.000	27,00% (*)	29,00% (**)

(*) importe mínimo 8-4% del resultado contable, restando las BIN's con los límites del RD-ley 9/2011. Para pago se restan bonificaciones, retenciones y PF's

(**) En el cálculo se incluye el 25% de dividendos y rentas de fuente extranjera exentos. Importe mínimo 12-6% del resultado contable. NO se restan las BIN's. Para el pago SOLO se restan PF's

PF's: pagos fraccionados anteriores

BIN's: bases imponibles negativas

FUENTE: REAF