
MÓDULO 7

BLOQUE 7.1: FISCALIDAD DE LA EMPRESA

ÁNGELA CARRASCO
ENERO 2008

SUMARIO

1. OBLIGACIONES FISCALES DE LA EMPRESA	5
2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. CONCEPTOS GENERALES	9
3. AJUSTE AL RESULTADO CONTABLE POR AMORTIZACIONES, PROVISIONES Y VENTAS A PLAZOS	15
4. AJUSTE AL RESULTADO CONTABLE POR PLUSVALIA MONETARIA Y POR RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO.....	25
5. AJUSTE AL RESULTADO CONTABLE POR GASTOS FISCALMENTE NO DEDUCIBLES, SUBCAPITALIZACION , BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y REDUCCION DE INGRESOS PRCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES.....	31
6. DEDUCCIONES EN LA CUOTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	43
7. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑA-DIDO. OPERACIONES INTERIORES	63
8. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑA-DIDO. OPERACIONES EXTERIORES	67
9. OBLIGACIONES DE LA EMPRESA DE RETENER E INGRESAR A CUENTA SOBRE RENDIMIENTOS DE TRABAJO PERSONAL.....	71
10. OTRAS OBLIGACIONES DE LA EMPRESA DE RETENER E INGRESAR A CUENTA. PAGOS FRACCIONADOS.....	75
11. OBIGACIONES FORMALES QUE LA EMPRESA DEBE CUMPLIR	81
12. DIETAS Y ASIGNACIONES PARA GASTOS DE VIAJE. RETRIBUCIONES EN ESPECIE	83

INTERPRETACIÓN DE LOS SÍMBOLOS



Orientación. Idea básica



Tema clave



Aclaración



Idea para reflexión. Tema de debate



Resumen

1 OBLIGACIONES FISCALES DE LA EMPRESA



OBLIGACIONES FISCALES EN EL DESARROLLO DE UNA ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

- Imposición directa:
 - I.R.P.F. Declaración anual
 - I. Sociedades. Declaración anual
- Imposición indirecta:
 - I.V.A. Declaración trimestral o mensual
 - T.P.A.J.D. Declaración puntual
- Imposición local:
 - I.B.I.
- Otras obligaciones:
 - Retenciones a cuenta
 - Pago trabajadores por cuenta ajena (Modelo 110)
 - Pago a profesionales (Modelo 110)
 - Reparto de dividendos y capital mobiliario (Modelo 123)
 - Retención sobre arrendamientos de bienes inmuebles (Modelo 115)
 - Pagos fraccionados (abril, octubre, diciembre)
 - Declaración anual de operaciones con terceros. 347)
 - Resumen anual I.V.A. (Modelo 390)
 - Resumen anual de retenciones (Modelo 190)
 - Resumen anual de retenciones capital mobiliario (Modelo 193)
 - Resumen anual de retenciones de capital inmobiliario (Modelo 180)

La fiscalidad española se sustenta en el ámbito estatal, entorno a dos pilares básicos:

- Imposición directa:
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - Impuesto sobre Sociedades.
- Imposición indirecta:
 - Impuesto sobre el Valor Añadido
 - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La directa, grava la obtención de renta, el beneficio obtenido en el período impositivo. Si lo obtiene una sociedad se someterá AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, si lo obtiene una persona física se someterá AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

La indirecta, grava las transmisiones de bienes y servicios, si el transmitente es un no empresario es de aplicación el IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES si el transmitente es un empresario o profesional o una sociedad es de aplicación el IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. (I.V.A.)

En el ámbito local o municipal entre otros impuestos de menor entidad como son el Impuesto Sobre Bienes Inmuebles e Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica que gravan hechos puntuales como son la propiedad de bienes inmuebles o de vehículos.

Toda sociedad una vez constituida deberá presentar una declaración (Modelo 036) de alta en la Administración Tributaria pidiendo el Número de Identificación Fiscal de la Sociedad (sin coste monetario)

Cada modificación que se efectúa a lo largo de la vida de la sociedad se comunicará a través de este modelo.

La Administración Tributaria dará de alta a la sociedad en el índice de entidades y asignará el N.I.F. que identificará a la sociedad a lo largo de su vida.

Por tanto cualquier Sociedad que desarrolle actividades empresariales en territorio español esta sometida de forma habitual a dos impuestos, cuales son: Impuesto Sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido; no obs-



tante puede nacer la obligación de tributar por cualquiera de los otros impuestos anteriormente mencionados, siempre que se produzca el hecho que los define.

2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. CONCEPTOS GENERALES

- Su desarrollo normativo se contiene ene. RD Legislativo 4/2004
- El Impuesto grava la renta de las Sociedades (Art. 1)
- Los Artículos 1 a 9, **26** definen los elementos básicos del Impuesto.



NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS.

- Es un tributo directo
- Tiene carácter personal
- Es proporcional
- Es periódico



ÁMBITO DE APLICACIÓN

Es el territorio Nacional



HECHO IMPONIBLE

El objeto del impuesto no es el patrimonio, sino el producto de ese patrimonio. Por tanto el hecho imponible es la obtención de rentas.



SUJETO PASIVO

Básicamente la delimitación entre el IS y el IRPF se realiza en función de la personalidad jurídica; de manera que las sociedades tributan por el Impuesto Sobre Sociedades y las Personas Físicas por el IRPF.

EL DOMICILIO FISCAL DE LAS ENTIDADES RESIDENTES



Con carácter general, se establece que será el domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios. En caso de que no coincidan ambas circunstancias en el mismo lugar, se da primacía al último criterio, por lo que se atenderá al domicilio desde el que se realice la dirección efectiva de la actividad.

El Artículo 142 LIS establece que los sujetos pasivos deberán poner en conocimiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el cambio de domicilio fiscal.

PERÍODO IMPOSITIVO



Es el tiempo en que se mide la ganancia o pérdida fiscal.

Como regla general, coincide con el ejercicio económico de la sociedad, aunque existen excepciones.

Nunca puede exceder de doce meses.

Coincide con el período económico; que se determina en los estatutos de la sociedad.

DEVENGO DEL IMPUESTO



Es el día en que concluye el período impositivo. Cuando éste es anual sin ejercicio quebrado será el 31 de diciembre.

Desde este momento se dispone de 3 meses para formular las cuentas anuales de la sociedad y tres meses mas para la aprobación.

A partir de este momento la Sociedad dispone de 25 días para efectuar la declaración liquidación del impuesto.

Cuando el período impositivo es el año natural, a partir del 30 de junio se computan los 25 días para realizar la declaración - liquidación.

Si la sociedad está constituida en España con domicilio Social y normas mercantiles españolas será una sociedad española con obligación personal de contribuir, independientemente de quienes sean los socios o la residencia de estos, y tributará por la renta universal.



BASE IMPONIBLE

El resultado contable obtenido por la sociedad, corregido y matizado según establece la Ley del impuesto regulado en el RDL 4/2004, será el beneficio fiscal y por tanto la Base Imponible del Impuesto.

Estas correcciones, son puntualizaciones que la norma fiscal realiza sobre la contable, estas se contienen en los artículos 11 a 25 deL RDL 4/2004 refiriéndose a conceptos tales como:

- Amortización del Inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias
- Provisiones por clientes insolventes, por cartera de valores y otras provisiones.
- Gastos económicos no deducibles fiscalmente.
- Valoración de elementos patrimoniales.
- Valoración en operaciones vinculadas
- Exención de rentas percibidas en el extranjero art 21, 22
- Compensación de bases negativas de otros ejercicios, etc.
- Subcapitalización
- Leasing

El período impositivo de la sociedad coincidirá con el ejercicio económico sin exceder de 12 meses (Art. 26. La declaración se presenta en el plazo de 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo Al tiempo de presentar la declaración se deberá determinar la deuda correspondiente e ingresarla.

La determinación de la deuda la ha de realizar el propio Sujeto Pasivo (Autoliquidación). Sin perjuicio de las comprobaciones que la Administración Tributaria pueda efectuar

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

El cálculo de la deuda, parte de la base imponible, ya definida, a la que habrá de aplicarse el tipo de gravamen del impuesto, que salvo excepciones, será del 32.5 % para el año 2007 y 30% para los siguientes y sucesivos.

A las pymes les será de aplicación el tipo impositivo del 25% para bases hasta 120.000 € y el resto de base tendrá un tipo del 30%.

La resultante de esta operación se denomina "Cuota Integra", pudiendo deducir de esta un conjunto de partidas contenidas en los artículos 30 a 44.

La ley 35/2006 introduce grandes limitaciones en el porcentaje de las deducciones a practicar que hasta ahora se aplicaban en la cuota del impuesto sobre sociedades.

Las deducciones se resumen en tres grandes grupos:

- Deducción para evitar la doble imposición, tanto interna como internacional y tanto jurídica como económica.
- Bonificaciones a la obtención de determinadas rentas.
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades; como son las de Investigación y Desarrollo, Exportación o Formación Profesional.

El esquema de liquidación del impuesto será:

Resultado contable

± Ajustes

= Base imponible

x tipo impositivo 35% (salvo excepciones)

= cuota íntegra.

- Deducciones

= Cuota a ingresar

- Retenciones pagos a cuenta y pagos fraccionados =

= Cuota diferencial.

De todos los elementos definidores del impuesto, el que tiene una mayor complejidad por su forma de cálculo es la BASE IMPONIBLE.

Para su determinación cuantitativa se parte del resultado contable (cuenta de pérdidas y ganancias) ajustándose en la medida que lo exige la norma fiscal.

Los ajustes que a continuación se van a estudiar por ser los más importantes son:

- Amortizaciones:
 - Métodos para el cálculo fiscal
 - Leasing
- Ingresos por operaciones a plazos:
- Provisiones:
- Plusvalía monetaria
- Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero
- Gastos contables fiscalmente no deducibles:
 - Liberalidades.
 - Partidas contabilizadas como gasto y que supongan retribución de fondos propios
 - Multas y sanciones
 - Cuota del impuesto sobre sociedades
- Compensación de pérdidas
- Subcapitalización

3 AJUSTE AL RESULTADO CONTABLE POR AMORTIZACIONES, PROVISIONES Y VENTAS A PLAZOS



AMORTIZACIONES

La LIS regula distintos sistemas de amortización según el tipo de activo considerado, a saber: inmovilizado material e inmovilizado intangible y de las inversiones inmobiliarias.

- Amortización del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Los sistemas admitidos fiscalmente, son los siguientes:

- Amortización según tablas:

Se trata de escoger un coeficiente de amortización entre el máximo y el mínimo fijado para cada bien en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, como anexo, contiene las nuevas tablas de amortización.

El coeficiente máximo se fija directamente y el mínimo de forma indirecta, ya que se señala el período máximo de amortización, siendo el coeficiente mínimo el resultado de dividir 100 entre dicho período máximo.

Existen peculiaridades en:

- Amortización de bienes que se emplean en más de un turno normal de trabajo.
- Amortización de bienes usados.
- Sistemas degresivos:

Consisten en la amortización acelerada en los primeros años, de manera que las cuotas anuales de amortización son progresivamente decrecientes a medida que transcurre la vida útil del bien de que se trate. Por tanto, durante los primeros años de vida útil se computan las mayores cuotas de amortización, recuperando así la mayor parte del coste de adquisición del elemento.

Este método de amortización no es aplicable a los edificios, mobiliarios y enseres. Sí lo es, en cambio a los elementos patrimoniales adquiridos usados.

Existen dos sistemas degresivos a saber:

- Coeficiente constante, en que la cuota de amortización es el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes valores numéricos:
 - 1,5 cuando el elemento tiene un período de amortización inferior a cinco años.
 - 2 cuando el elemento tiene un período de amortización igual o superior a cinco años e inferior a ocho.
 - 2,5 cuando el elemento tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.
- Método de suma de dígitos. El procedimiento para determinar la cuota de amortización que corresponde en cada ejercicio se describe en el artículo 4 RIS.
 - Se elige un período de amortización entre el máximo y el mínimo contemplado en las tablas oficialmente aprobadas para el elemento patrimonial y la actividad de que se trate.
 - A cada uno de los períodos en los que el bien se va a amortizar se le asigna un valor numérico. Al primero le corresponde un valor igual al período elegido, y a los sucesivos un valor que va decreciendo, en cada uno de ellos, en una unidad, hasta llegar al último considerado para la amortización, que tendrá un valor numérico igual a la unidad.
 - Todos los valores numéricos asignados a cada uno de los ejercicios se suman.
 - El valor a amortizar se divide por dicha suma, con lo que se obtiene la llamada “cuota por dígito”.
 - La amortización que corresponde a cada año será el resultado de multiplicar ese cociente por el valor numérico asignado al período de que se trate.

También se prevé la posibilidad de que se utilice el método de la suma de dígitos creciente, para lo cual bastará que la asignación de valores numéricos se efectúe de manera inversa a la descrita anteriormente.

Vemos algunos ejemplos prácticos aclaratorios: sobre el cálculo de amortizaciones a través del método de porcentaje constante y de números dígitos.

PORCENTAJE CONSTANTE

La empresa que adquiere maquinaria industrial en 600.000 euros. Entrada en funcionamiento el 1 de enero. Coeficiente y período máximos según tablas: 25% y 8 años. Período mínimo: $100/25 = 4$ años. Período elegido: 5 años. Coeficiente amortización lineal: $100/5 = 20\%$. Porcentaje constante: $20 \times 2 = 40\%$.

Año	Valor amortizable	Porcentaje	Cuota
1	600.000	40%	240.000
2	360.000	40%	144.000
3	216.000	40%	86.400
4	129.600	40%	51.840
5	77.760	100%	77.760

SUMA DE DIGITOS

Con los datos del ejemplo anterior y un valor de maquinaria de 1.500 euros, tendríamos:

Dígitos	Años	Cuota por dígito	Cuota amortización
5	1	$1.500/15=100$	$5 \times 100 = 500$
+4	2		$4 \times 100 = 400$
+3	3		$3 \times 100 = 300$
+2	4		$2 \times 100 = 200$
<u>+1</u>	5		$1 \times 100 = \underline{100}$
15			1.500

➤ **Libertad de amortización.**

Es la posibilidad de que disponen las sociedades para amortizar según su conveniencia. No obstante debe estar autorizado por Ley.

➤ Planes de amortización.

Los sujetos pasivos pueden formular a la Administración Tributaria un plan para la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado, tanto material como inmaterial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 RIS. En el apartado 2º se establecen los datos que debe contener la solicitud realizada por el sujeto pasivo, que deberá presentarse como máximo antes de los tres meses siguientes a su puesta en funcionamiento.

➤ Prueba de la depreciación real.

El sujeto pasivo puede justificar de manera individualizada el importe de la depreciación real de cada elemento patrimonial.

Este procedimiento que siempre es utilizable tiene el inconveniente de que la prueba a posteriori: es muy difícil.

▪ Amortización del inmovilizado intangible

Las dotaciones para la amortización de éstos activos intangibles serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que se cumplan los siguiente requisitos.

- Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- Que la entidad adquiriente no forme parte, con la persona o entidad transmitente, de un mismo grupo mercantil según los criterios establecidos en el artículo 42 del código de comercio.

NORMAS FISCALES COMUNES A TODOS LOS SISTEMAS FISCALES DE AMORTIZACIÓN

- La base de amortización vendrá dada, a efectos fiscales, por precio de adquisición o coste de producción. El artículo 1.2 RIS establece reglas particulares para el caso de edificaciones.
- La amortización se practicará elemento por elemento, aunque cuando se trate de bienes de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización, se podrá practicar sobre el conjunto de ellos. Las instalaciones técnicas, según la definición que de dicho concepto ofrece el artículo 1.3 RIS, podrán constituir un único elemento susceptible de amortización.
- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado inmaterial desde el momento en que estén en condiciones de pro-

ducir ingresos y, en todo caso, tanto unos como otros, deberán amortizarse dentro del período de su vida útil.

- Para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni sucesiva ni simultáneamente distintos métodos de amortización, salvo en casos excepcionales, los cuales se indicarán y justificarán en la memoria.
- En caso de mejoras, renovaciones o ampliaciones del inmovilizado material, cuando se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los elementos a los que afecte.

LAS CUOTAS SATISFECHAS A ENTIDADES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Cuando por las condiciones económicas del contrato no existían dudas de que se va a ejercitar la opción de compra, los derechos derivados del mismo se contabilizarán como activos intangibles. A efectos contables, el coste financiero de la operación se considera gasto en su totalidad, pero no ocurre lo mismo con la parte de la cuota que corresponde a la recuperación del coste del elemento para la empresa de *leasing*, pues tan sólo será registrado como gasto el importe de la amortización del elemento financiado mediante dicha operación, según el criterio técnico correspondiente, siempre, evidentemente, que el bien sea amortizable.

En la Ley del IS los contratos de arrendamiento financiero tienen un doble régimen.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la DAN 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de julio, se regirán por lo dispuesto en el artículo 115 LIS, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- El objeto exclusivo del contrato debe ser la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas correspondientes. Los bienes objeto de la cesión tendrán que quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales.
- El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, a favor del usuario.

- Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos, diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por la misma.
- El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

Con tales condiciones, a efectos tributarios, la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora tendrá, en todo caso, la consideración de gasto deducible. En relación con la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, sólo será deducible cuando el contrato tenga por objeto activos amortizables. En tales casos, el importe de la cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Tratándose de empresas de reducida dimensión, el límite de la deducción será el triple de dicho coeficiente.

En la medida en que la cantidad deducible fiscalmente puede superar a la dotación contable, el artículo 115.7 LIS establece que en estos casos no será de aplicación el principio de inscripción contable (artículo 19.3).

Además, se reconoce, sin ninguna restricción, la compatibilidad entre el beneficio fiscal de la amortización acelerada de los bienes financiados mediante *leasing* y la deducción por inversiones (artículo 115.10 LIS).

En el caso de que la cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación no cumpla las condiciones establecidas en el artículo 115 LIS, se regularán por lo previsto en el artículo 11.3 LIS. Dicho artículo hace referencia a los contratos de cesiones de uso con opción de compra o renovación, independientemente del nombre que reciba el contrato. En estos casos, lo más importante es que se permite al sujeto pasivo deducir una cantidad igual a la que procedería si hubiera adquirido la propiedad desde el principio.

En este sentido, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercerá una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con los sistemas de amortización previstos para el inmovilizado material, corresponderían a los citados bienes, siendo aplicable también la libertad de amortización.

INGRESOS POR OPERACIONES DE VENTAS A PLAZO

En relación con los ingresos derivados de operaciones de ventas a plazo, se podrá utilizar el criterio de caja, según dispone el artículo 19.4 LIS. El concepto de operaciones a plazo o con precio aplazado se restringe a aquellas ventas y ejecuciones de obras en las que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior a un año.

La renta pendiente de imputación se entenderá obtenida en caso de producirse el endoso mediante, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados.

Contablemente, se aplicará, con carácter general, el principio del devengo, por lo que toda la renta se deberá imputar al período en el que se realicen las transacciones.

En cualquier caso, el criterio establecido en el artículo 19.4 LIS se aplicará cualquiera que hubiese sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

Ejemplo:

Se vende un terreno por 1.000.000 € obteniendo un beneficio de 400.000 € ya que el precio de campos fue de 600.000 €. El precio se cobra en 4 años a razón de 250.000 € por año.

Solución:

Contablemente este año tendremos un beneficio de 400.000 €. Fiscalmente nos permite ir dando el beneficio a medida que cobramos el precio de venta. Cada año, por tanto dará un beneficio fiscal de 100.000 €. Con este ajuste se consigue diferir la tributación en cuatro años.

PROVISIONES

Las provisiones son cuentas que registran pérdidas no realizadas, de carácter reversible, es decir, que no son definitivas. En la medida en que supone la anticipación de un gasto, alguna de éstas provisiones no son admitidas fiscalmente, y otras se someten a múltiples cautelas. Entre las provisiones que no tienen la consideración de deducibles podemos mencionar entre otras las siguientes:

- Las dotaciones a provisiones o fondos internos

- Provisión para impuestos que recoge el importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá.

Se destacan por su habitualidad las siguientes:

- Dotaciones a la provisión para insolvencias

Contablemente se dotarán de las provisiones cuando se conozca el riesgo por insolvencia, pudiéndose dotar por la totalidad de los saldos en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias. No son deducibles las dotaciones realizadas sobre los créditos siguientes:

- Créditos adeudados o avalados por entes públicos.
- Los afianzados 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 de caución.
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
- Créditos entre personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

Se entenderá que un crédito es de dudoso cobro y, por tanto, deducible el gasto representativo de la cobertura de una situación latente de insolvencia, solo en los siguientes casos:

- Cuando el deudor este declarado en situación de concurso .
- Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes.
- Cuando exista una reclamación judicial o un procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.
- Cuando se haya convertido en moroso. A estos efectos, se entiende que el crédito tiene tal carácter a partir de que haya transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación. A partir de que haya transcurrido ese tiempo la entidad podrá deducir como gasto la provisión dotada por la totalidad del crédito no pagado, si lo estima conveniente.

- Dotaciones a la provisión de valores negociables

En general, salvo excepciones contempladas en el art. 12.3 de la Ley, se admiten criterios contables en el conjunto del gasto.

Será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo

de la veintava parte de su importe, cumpliendo determinados requisitos que se contemplan en el artículo 12 de la ley del impuesto sobre sociedades.

▪ Otras dotaciones y provisiones.

El apartado 1 Artículo 13 LIS establece la no deducibilidad de las siguientes dotaciones:

-Las derivadas de obligaciones implícitas o tacitas.

-Las derivadas de retribuciones y prestaciones al personal.

Salvo las que se practiquen en cumplimiento de la ley de planes y fondos de pensiones.

-Las concernientes a los costes de cumplimientos de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

-Los derivados de reestructuraciones

-Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

Si serán fiscalmente deducibles

-Dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisiones de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

-Dotaciones a las provisiones técnicas de entidades aseguradoras.

4 AJUSTE AL RESULTADO CONTABLE POR AJUSTES EN VALORACION, PLUSVALIA MONETARIA Y POR RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO

VALORACIONES

Podrán surgir diferencias de valoración entre la normativa contable y la fiscal, debidas a operaciones realizadas entre entidades vinculadas, cuya regulación se contempla en el artículo 16 del impuesto sobre sociedades.

Así mismo el artículo 15 de la ley establece que los elementos patrimoniales se valoraran de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el apartado 9 de este artículo se regula el cálculo de la plusvalía monetaria del siguiente modo:

-Plusvalía Monetaria

Supone la reducción del incremento de patrimonio por la consideración de la inflación.

Es de aplicación exclusivamente a elementos inmuebles del inmovilizado de la empresa.

La variación en el precio de un elemento patrimonial se debe, en parte, a un aumento general de precios. Por tanto, una parte de los incrementos de patrimonio es debida a la inflación, y se le suele denominar beneficio monetario. La LIS prevé la corrección de dicha ganancia monetaria en el artículo 15.9.

La corrección monetaria sólo cabe aplicarla a los incrementos de patrimonio obtenidos en la transmisión de elementos pertenecientes al inmovilizado inmuebles.

El artículo 15.9 LIS reduce el incremento en el importe de la depreciación monetaria producida desde el 1 de enero de 1983, que es la fecha en que se produjo la última actualización de balances, anterior a la aprobada por el RDL.

Para calcular qué parte de incremento corresponde a la inflación se utiliza el siguiente procedimiento:

1. Actualización del valor neto contable del bien. Para ello se multiplica el precio de adquisición y su amortización acumulada por el coeficiente que se establezca en la correspondiente Ley de Presupuestos, que deberá recoger la tasa de inflación acumulada desde la fecha de adquisición (o, en su defecto, desde el 1 de enero de 1983) porque así lo fija la Ley, hasta el momento de la transmisión.

Dichos coeficientes se aplicarán de la siguiente forma:

- Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubieran realizado.
- Las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles se revalorizarán atendiendo al año en que se realizaron.

2. Cálculo del componente monetario del incremento. Para ello se determina, en primer lugar, la diferencia entre el valor actualizado del elemento patrimonial y el importe actualizado de la amortización acumulada. De esta operación resultará el valor neto contable revalorizado del elemento. A continuación, la parte monetaria del incremento de patrimonio se obtendrá de restar los distintos valores contables del elemento, antes y después del proceso de revalorización.

3. Minoración de la reducción por inflación en caso de que la empresa transmitente tenga un alto nivel de endeudamiento.

La cantidad resultante de la operación anterior se multiplicará por el coeficiente resultante de la siguiente operación:

$$\frac{\text{Fondos propios}}{\text{Pasivo total - Derechos de créditos - Tesorería}}$$

Las magnitudes que se consideren en el numerador y en el denominador serán las correspondientes al tiempo que haya estado el bien en funcionamiento, aunque si dicho período es superior a cinco años, el sujeto pa-

sivo podrá optar por utilizar tan sólo los datos correspondientes a los últimos cinco ejercicios.

No obstante, dicho coeficiente no se aplicará si resulta superior a 0,4.

Con este coeficiente se trata de calcular qué parte del inmueble vendido fue adquirido mediante financiación ajena. La cantidad así determinada no será objeto de corrección por inflación, pues en tales casos la sociedad propietaria del activo se habrá beneficiado de los efectos de la inflación sobre el valor real de su deuda, que disminuirá a medida que va perdiendo valor la moneda.

Si se reducen los incrementos patrimoniales en función de la inflación, el contribuyente se estaría beneficiando doblemente, porque disminuye la cuota tributaria correspondiente al incremento, y porque también es inferior el valor real de los pagos de la deuda con la que éstos se financian.

Por tanto, cuando el activo transmitido ha sido financiado, en parte, mediante endeudamiento, la ley limita la corrección monetaria del incremento de patrimonio.

Vemos un ejemplo práctico aclaratorio.

Una sociedad adquirió un inmueble al inicio del ejercicio de 1995, siendo su precio de adquisición de 14.000 euros, del cual 4.000 corresponde al valor del suelo, siendo amortizado según coeficiente lineal del 2% anual. El inmueble se transmite a mitad del año 2002 por un importe de 15.000 euros. Calcúlese la plusvalía monetaria en los dos siguientes casos, suponiendo que el coeficiente (k) de financiación es: a) 0,2; y b) 0,5.

Aplicación de los coeficientes de corrección monetaria:

Precio de adquisición	14.000	x	1,1383	=	15.936
Amortizaciones	200	x	1,1383		
	200	x	1,0841		
	200	x	1,0597		
	200	x	1,0461		
	200	x	1,0388		
	200	x	1,0337		
	200	x	1,0124		
	100	x	1		<u>-1.582,6</u>
Valor actualizado					14.353,4
Valor contable					12.500
-Precio adquisición				14.000	

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

-Amortizaciones contabilizadas: $7 \times 0,02 \times 10.000 + 100 =$	-1.500	
.....		1.853,4
Valor actualizado-Valor contable = $14.353,4 - 12.500 =$		15.000
Resultado contable de la transmisión:		<u>-12.500</u>
	14.000	
Precio de transmisión	-1.500	
Valor contable		2.500
• Precio adquisición		
• Amortizaciones contabilizadas: $7 \times 0,02 \times 10.000 + 100 =$		
Resultado contable		

- En el caso de que el coeficiente de financiación K sea 0,2 resulta que la renta monetaria derivada del efecto de la inflación asciende a 370,68 ($0,2 \times 1.853,4$), por lo que para determinar la base imponible del período impositivo deberá practicarse al resultado contable obtenido en esta transmisión un ajuste negativo de 370,68.
- En el supuesto de que el coeficiente de financiación K sea 0,5 esto es, superior al coeficiente 0,4 que establece la LIS, resulta que dicho coeficiente no se tiene en consideración a efectos del cálculo de la renta monetaria derivada del efecto de la inflación y, por tanto, la misma asciende a 1.853,4 por lo que para determinar la base imponible del período impositivo deberá practicarse al resultado contable obtenido en esta transmisión un ajuste negativo por importe de 1.853,4.

EXENCIÓN DE DETERMINADAS RENTAS PERCIBIDAS EN EL EXTRANJERO. ART. 21 Y 22

La Ley del Impuesto contempla un ajuste que tiene que ver con las relaciones económicas en el extranjero.

Cuando una sociedad española participa en el capital de otras sociedad extranjera, las rentas que percibe nuestra nacional vía dividendos repartidos por la extranjera o a través de la venta de las participaciones pueden quedar exentos de tributación siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que establece el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso será de aplicación esta exención cuando la sociedad extranjera sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La delimitación de los territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 1.080/1.991, es la siguiente:

- Principado de Andorra.
- Antillas Neerlandesas.
- Aruba.
- Emirato del Estado de Bahrein.
- Sultanato de Brunei.
- República de Chipre.
- Emiratos Árabes Unidos.
- Gibraltar.
- Hong-Kong.
- Anguilla.
- Antigua y Barbuda.
- Las Bahamas.
- Barbados.
- Bermuda.
- Islas Caimanes.
- Islas Cook.
- República Dominicana.
- Granada.
- Fiji.
- Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal).
- Jamaica.
- República de Malta.
- Islas Malvinas.
- Isla de Man.
- Islas Marianas.
- Mauricio.
- Montserrat.
- República de Nauru.
- Islas Salomón.

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

- San Vicente y las Granadinas.
- Santa Lucía.
- República de Trinidad y Tobago.
- Islas Turku y Caicos.
- República de Vanuatu.
- Islas Vírgenes Británicas.
- Islas Vírgenes de Estados Unidos de América.
- Reino Eecemita de Jordania.
- República Libanesa.
- República de Liberia.
- Principado de Liechtenstein.
- Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de Junio de 1.986.
- Macao.
- Principado de Mónaco.
- Sultanato de Omán.
- República de Panamá.
- República de San Marino.
- República de Seychelles.
- República de Singapur.

Así mismo se aplicará la exención a las rentas que nuestra sociedad perciba a través de una sucursal (Establecimiento permanente) en el extranjero, siempre que entre otros requisitos cumpla el de haber liquidado impuestos en el país extranjero donde opera y que no sea un paraíso fiscal.

5 AJUSTE AL RESULTADO CONTABLE POR GASTOS FISCALMENTE NO DEDUCIBLES, SUBCAPITALIZACION , BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y REDUCCION DE INGRESOS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES.

GASTOS CONTABLES FISCALMENTE NO DEDUCIBLES

- Liberalidades:
Gastos contables que tienen la consideración fiscal de liberalidades no serán deducibles fiscalmente.
- Partidas contabilizadas como gasto y que supongan retribución de fondos propios
El artículo 14.1.a) LIS prohíbe la deducción de aquellas partidas que representen una retribución de los fondos propios. En realidad, esta norma coincide con el criterio contable, pues no se registrarán en cuentas de gastos aquellas partidas que constituyan aplicación del resultado.
No obstante, a veces se contabilizan como gasto partidas que constituyen realmente una retribución del capital-propiedad. El objetivo de este comportamiento es, normalmente, la deducción fiscal de tales cantidades. Por ello, el contribuyente no va a realizar, casi con toda seguridad, los ajustes en fase de declaración, sino que será la Inspección, en fase de comprobación, la que determine la no deducibilidad de tales partidas.
En este caso nos encontramos, por ejemplo, cuando en una misma persona concurra la doble condición de trabajador dependiente y la de socio de la entidad, o incluso una tercera, de miembro del Consejo de Administración.
- Multas y sanciones

Las sanciones y multas fiscales o penales serán registradas contablemente en la cuenta 678. Gastos extraordinarios, pues se trata de un hecho que cae fuera de la actividad ordinaria y típica de la empresa y, además, no se espera razonablemente, que ocurra con frecuencia.

A efectos del IS, el artículo 14.1.c) LIS considera como partidas no deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por representación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. Estas partidas pueden considerarse contablemente como gasto, en cuyo caso se producirá una diferencia permanente que dará lugar a un ajuste extracontable positivo. Sí será deducible, sin embargo, el interés de demora, dado que tiene carácter indemnizatorio y no sancionador.

▪ La Cuota del IS

Contablemente el IS tiene la consideración de gasto, el impuesto sobre beneficios es un gasto más en el cálculo del resultado empresarial y debe ser registrado como tal, al igual que cualquier otro gasto soportado por la empresa.

A efectos tributarios, sin embargo, el artículo 14.1.b) LIS determina que no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible el derivado de la contabilización del IS. Por tanto, si el impuesto contabilizado es positivo, procederá un aumento sobre el resultado contable.

LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS

En el supuesto de que la base imponible del ejercicio sea negativa, la entidad puede aplicarla a compensar las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, siendo el límite máximo de la compensación el importe de las rentas positivas obtenidas durante dicho período. Para las entidades de nueva creación la ley prevé que dicho plazo comenzará a computarse a partir del primer período impositivo en que se produzcan las bases imponibles positivas.

La posibilidad de compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores es una excepción a la aplicación del principio de independencia de los ejercicios.

Para efectuar la compensación se requiere haber presentado la declaración como requisito formal previo, pues es necesario que se haga constar así en la declaración del impuesto. No obstante, hasta que no gane la prescripción o se realice una actividad de comprobación, la eficacia jurídica de la compensación es meramente provisional.

El artículo 25.2 LIS introduce ciertas restricciones en la compensación de pérdidas para evitar que se adquiera una entidad con pérdidas con una finalidad elusiva. La Ley presume que esta situación puede darse cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Cuando la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad haya sido adquirida, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa, por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, que en el momento de la conclusión del período al que corresponden dichas pérdidas tuvieran una participación inferior al 25 por 100.
- Cuando la entidad ha estado inactiva dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

En tales casos la base imponible susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, cualquiera que sea el título por el que se realicen, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición.

SUBCAPITALIZACIÓN

NOCIÓN DE SUBCAPITALIZACIÓN

La Subcapitalización es la situación de una sociedad cuyo capital es inferior al que se considera adecuado. La inadecuación puede deberse o bien a que la sociedad carece de los recursos financieros necesarios para su funcionamiento, en cuyo caso se habla de Subcapitalización o infracapitalización material, o bien a que, aunque la sociedad posee tales recursos, éstos no consisten en fondos propios, es decir, aportaciones de los socios, sino que se le han proporcionado en forma de préstamo, o sea, de financiación ajena (Subcapitalización formal o nominal).

- En el impuesto sobre sociedades, los dividendos no son deducibles de la base imponible, mientras que sí lo son los intereses.
- En la imposición indirecta, las aportaciones societarias están gravadas (1% en el impuesto sobre operaciones societarias), mientras que no lo está la concesión de préstamos.

A ello puede añadirse que, al ser deducibles de la base imponible del IS, los intereses no soportan en ningún caso una doble imposición, que por el contrario puede recaer tanto jurídicamente como, en el ámbito internacional, económicamente sobre los dividendos si no se adoptan las disposiciones necesarias para impedirlo.

LA SUBCAPITALIZACIÓN Y LA VINCULACIÓN ENTRE SOCIEDADES

La subcapitalización se relaciona estrechamente con la existencia de vínculos entre las sociedades prestamista y prestataria. En defecto, sólo por ella se explica en términos económicos que se recurra el préstamo y no a la aportación de capital propio en calidad de socio. A diferencia de éste, el prestamista no tiene en cuenta tal intervención alguna en la marcha de los negocios de la sociedad prestataria. Por ello, la concesión de un préstamo cuantioso únicamente tiene sentido económico, a falta de otras garantías, si el prestamista tiene medios de vigilar la gestión del prestatario; por ejemplo, porque ostenta un control sobre éste en calidad de socio (es decir, existe entre ellos una relación matriz-filial), o por que ambos pertenecen a un mismo grupo societario o están bajo el control del mismo grupo de accionistas. En estos casos y otros análogos se dice, desde el punto de vista del Derecho tributario, que ambas sociedades se hallan <<vinculadas>>.

LAS MEDIDAS CONTRA LA SUBCAPITALIZACIÓN

La reacción de los ordenamientos tributarios contra la subcapitalización consiste, como es lógico, en que cuando se produzca ese fenómeno la aplicación de las normas tributarias prescinde de la naturaleza de préstamo que los sujetos han atribuido a la operación y considera que en su lugar ha existido una aportación de capital. En consecuencia, se trata como dividendo la retribución que dichos sujetos han calificado como interés. El verdadero problema radica en determinar cuándo existe subcapitalización y para resolverlo se sigue un método que podemos calificar de objetivo. Este método consiste en fijar un límite a la relación entre el endeudamiento y los fondos propios de la sociedad (ratio de endeudamiento) dentro del cual el ordenamiento tributario aceptará la calificación de préstamo. Cuando, por el contrario, la ratio se rebase, el exceso del endeudamiento será considerado como aportación y el interés correspondiente a este exceso serán tratados como dividendo. Este es el método seguido por la legislación fiscal española.

ELEMENTOS DE LA NORMA ESPAÑOLA CONTRA LA SUBCAPITALIZACIÓN

La norma contra la subcapitalización está actualmente contenida en el artículo 20 de la LIS. El supuesto de hecho (existencia de subcapitalización) consta de los siguientes elementos:

- Existencia de un endeudamiento neto
 - Remunerado
 - Directo o indirecto
- Con una persona o entidad
 - No residente
 - Vinculada
- Dicho endeudamiento debe exceder del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal. Por capital fiscal se entiende el importe de los fondos propios excluido el resultado del ejercicio. Tanto el endeudamiento como el capital fiscal se reducen a su estado medio a lo largo del período impositivo
- Las entidades financieras están exceptuadas de la aplicación de la norma. La consecuencia jurídica es que los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

Ejemplo

La aplicación de la norma contra la subcapitalización puede ilustrarse mediante este ejemplo: la Sociedad <F, S.A.>, filial de la Sociedad no residente <M>, presente el siguiente balance:

Activo		Pasivo	
Inmovilizado	240	Capital	20
Créditos contra <M>	30	Reservas legales	7
Otros activos	20	Reservas voluntarias	8
		Pérdidas y ganancias	15
		Préstamos de <M>	240
	290		290

Los intereses devengados suponen 24 u.m.

Solución

- Condiciones para la aplicación de la norma contra la subcapitalización

$$CF = 20 + 7 + 8 = 35$$

$$E = 240 - 30 = 210$$

$$\frac{E}{CF} = \frac{210}{35} = 6 > 3 \quad ; \quad 3 \times CF = 105 \quad ; \quad E = 210$$

Luego se da el supuesto de aplicación de la norma.

- Consecuencia

El interés tratado como dividendo es el resultante de:

$$210 - 105 = 105 \text{ que al } 10\% \text{ es de } 10'5 \text{ €}$$

COMENTARIOS A LA NORMA CONTRA LA SUBCAPITALIZACIÓN

Endeudamiento

El endeudamiento puede derivar de cualquier operación, excepto de las de tráfico de la empresa (comerciales), salvo que éstas encubran financiación de la sociedad. Puede ser directo o indirecto, incluyéndose entre los de la segunda clase los derivados de operaciones en las que la persona vinculada no residente concede un préstamo a un tercero, normalmente residente, el cual a su vez presta el capital al prestamista final (préstamo back-to-back). La Dirección General de Tributos considera también endeudamiento indirecto la concesión de un aval por la entidad vinculada no residente, siempre que ésta asuma en última instancia el riesgo de la posible insolvencia del deudor.

Forman asimismo parte del endeudamiento los préstamos participativos, en los que el importe del interés se relaciona con los resultados del prestatario; por consiguiente no se incluyen en el capital fiscal. Otras formas de <<financiación híbrida>> que, según autoriza doctrina, forman parte del endeudamiento son las obligaciones convertibles y las cuentas en participación.

Por lo demás, el endeudamiento ha de ser neto y remunerado, como expresamente exige el artículo 20.1 de la LIS. Lo primero implica la compensación entre sí de los saldos acreedores y deudores. Por lo que respecta al segundo requisito, no lo satisface la remuneración presunta (art. 5 LIS) o la ficticia en virtud de la norma sobre operaciones vinculadas (art. 16.1 LIS), sino que ha de ser real y efectivo.

Capital fiscal

Según el párrafo segundo del artículo 20.2 de la LIS se entiende por tal <<el importe de los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio>>. Al igual que el endeudamiento, el capital fiscal ha de reducirse al estado medio a lo largo del período impositivo. Parece lógico entender que esta media es la ponderada por el tiempo de permanencia de cada uno de los valores que presentan estas partidas.

Consecuencia jurídica: tratamiento del interés como dividendo

La consecuencia jurídica de la realización del presupuesto de hecho de la norma sobre subcapitalización es, como sabemos, que los intereses que correspondan al exceso del endeudamiento sobre la ratio 3 <<tendrán consideración de dividendos>>. La norma (art. 20.1 LIS) se refiere expresamente a los intereses devengados.

El tratamiento como dividendo de interés supone, ante todo, que no será deducible en la base imponible del IS. Por otra parte, le serán aplicables las normas sobre retención propias de los dividendos y no las de los intereses.

ACUERDOS DE FIJACIÓN DE COEFICIENTES ESPECIALES DE ENDEUDAMIENTO

El apartado 3 del artículo 20 de la LIS establece la posibilidad de que el contribuyente y la Administración de común acuerdo fijen un coeficiente de endeudamiento distinto de 3. Para ello exige esta norma los siguientes requisitos:

- Que medie un CDI con el otro Estado (el de la residencia del prestamista).
- Que exista reciprocidad.

El artículo 20.3 de la LIS dispone que <<la propuesta [de coeficiente distinto del legal] se fundamentará en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entida-

des no vinculadas>>. Esta exigencia revela paladinamente la razón por la cual se estableció la posibilidad de acordar un coeficiente distinto del legal, que no es otra que hacer frente a las serias objeciones que se derivan de algunos CDIs respecto de una norma contra la subcapitalización basada como la española en un coeficiente fijo de endeudamiento.

En conclusión, la subcapitalización supone que:

- Se produce esta situación cuando el endeudamiento neto remunerado de una entidad con otra u otras entidades no residentes con las que esté vinculada exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal los intereses devengados por el exceso respecto del endeudamiento máximo no tienen la consideración de partida fiscalmente deducible para determinar la base imponible del Impuesto, es decir se tratan como un dividendo.

REDUCCION DE INGRESOS PRCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES.

Los ingresos que procedan de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, formulas o procedimientos secretos, derechos sobre informaciones de experiencias industriales, comerciales o científicas, se integraran en la base en un 50%, siempre que se cumplan determinados requisitos establecidos en el artículo 23 de la ley del IS.

RESUMEN DE TODO LO EXPUESTO:

Como resumen de todo lo expuesto anteriormente, podemos concluir:

La cuenta de pérdidas y ganancias es la que contiene estos datos (ingresos y gastos) y su saldo (ingresos - gastos), es el resultado contable.

El resultado contable, por tanto, es la magnitud que mide si la empresa ha ganado o ha perdido en el ejercicio económicamente hablando.

A este resultado (resultado contable), la norma fiscal lo somete a un análisis de algunas de sus partidas. De este análisis pueden resultar algunos ajustes y la magnitud resultante después de aplicar los mismos será la BASE IMPONIBLE.

En definitiva, base imponible es el resultado contable, más (-) los ajustes que la norma fiscal nos exige practicar.

Por tanto, debemos conocer cuales son estos ajustes, que se aplicaran siempre que las partidas contables no coincidan con lo exigido por la norma fiscal.

Desde el punto de vista contable, la norma reguladora tanto del cómputo como de la valoración de los ingresos y gastos es el PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (basado en el código de comercio y la ley de sociedades anónimas).

La norma que regula la valoración fiscal de determinados ingresos y gastos es la ley DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Esta regula los siguientes ajustes (como se ha dicho anteriormente):

- Amortizaciones
- Provisiones
- Gastos fiscalmente no deducibles
- Valoraciones
- Plusvalía monetaria
- Exención de rentas obtenidas en el extranjero
- Subcapitalización
- Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

AMORTIZACIONES

Se contempla en él artículo 11 de la ley. Fiscalmente únicamente es deducible la amortización calculada según alguno de los siguientes métodos:

- Tablas fiscales. Estas contienen divididos por sectores de actividad los elementos del inmovilizado amortizables, estableciendo porcentajes de amortización para cada uno de estos elementos según el sector del que se trate. Este es el método más común.
- Método de deprecios, se regula igualmente en el artículo 11 de la ley.

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

- Aprobación de un plan especial de amortización, la petición la realizara el contribuyente y la administración tributaria lo estimara o desestimara.

PROVISIONES

Se contempla en el artículo 12 y 13 de la ley. Entre otros se regula como más importantes los morosos.

Para poder computar fiscalmente como gasto estas provisiones, entre otros requisitos tendrá que haber transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación o que el deudor se encuentre en quiebra o suspensión de pagos o que se hubiese reclamado la deuda judicialmente.

GASTOS FISCALMENTE NO DEDUCIBLES

Son aquellos gastos que aun habiéndose producido, la norma fiscal no permite su deducibilidad.

Entre ellos se encuentran las multas y sanciones administrativas o penales los donativos o las liberalidades, también el propio impuesto sobre sociedades.

AJUSTES DE VALORACION.

Se contemplan en los artículos 15 y 16 de la ley.

PLUSVALÍA MONETARIA

Cuando la empresa vende un elemento del inmovilizado (inmueble), la norma fiscal le permite que se deduzca del beneficio obtenido aquel que es puramente monetario es decir debido al paso del tiempo y por tanto pérdida de valor del dinero.

Se calcula del modo siguiente:

Se actualiza el valor de adquisición del elemento patrimonial, multiplicándolo por un coeficiente en función del año de adquisición, que cada año aprueba la ley de presupuestos generales del estado. A la diferencia entre este valor de adquisición actualizado y el de enajenación será la plusvalía monetaria. No obstante este valor la ley exige que se le aplique una segunda ponderación (un segundo coeficiente) que depende de cómo se este financiando la sociedad. En concreto se obtiene del cociente entre fondos propios (capital social y reservas) y el pasivo total (capital social, reservas y préstamos), el resultado de este coeficiente dará entre cero y uno. La ley determina que a partir de 0.4 se hace equivalente a 1.

Esta segunda ponderación o coeficiente se lo aplicamos a la cuantía anterior y ahora si obtendremos la cantidad que la norma fiscal permite que disminuyamos para calcular la base imponible.

EXENCIÓN DE DETERMINADAS RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO

Se contempla los artículos 21 y 22 ., ya desarrollados en un apartado anterior.

SUBCAPITALIZACIÓN

El impuesto sobre Sociedades permite la deducción como gasto fiscal de todos los intereses pagados por los créditos que necesitamos en nuestro funcionamiento empresarial, sin embargo no permite la deducción de los dividendos que como sabemos remunera a los accionistas de la sociedad por su aportación de capital.

Según esto si una empresa española participada al 100% por un no residente, constituye la sociedad con un mínimo capital social y muchos préstamos de la sociedad extranjera, nuestra sociedad pagara muchos intereses que como sabemos son fiscalmente deducibles al calcular la base imponible, con lo que conseguirá pagar en España muchos menos impuestos que si su estructura estuviera compuesta por capital social y menos préstamos.

Para evitar que las empresas actúen de este modo anómalo con muy poco capital y muchos préstamos, la norma fiscal nos dice que solo dejara la deducción de intereses de este tipo, sobre una base de 3 veces el capital social.

Con un pequeño ejemplo se ve fácilmente:

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

Imaginemos una sociedad española con un capital social de 100 y unos préstamos de 1000, todo ello de una sociedad extranjera que es su accionista.

En el ejercicio obtiene unos ingresos de 2000 y tienen unos gastos por intereses del 10% de los préstamos, imaginemos que no tiene ningún otro gasto.

Su resultado contable será $2000 - 100 = 1900$.

Para ver si se le admite fiscalmente todos estos gastos de intereses, la norma fiscal solo admite los gastos de intereses resultantes de unos préstamos como máximo de 3×100 es decir de tres veces el capital fiscal. Por tanto solo admitirá el 10% de 300, es decir 30.

El ajuste se denomina de subcapitalización y consiste en admitir fiscalmente solo esos 30 como intereses en vez de los 100.

BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

La ley permite que restemos como un ajuste más las posibles pérdidas que tengamos de ejercicios anteriores (hasta quince) de los beneficios presentes. Pudiendo no pagar impuestos aun habiendo tenido beneficios, por aplicación de pérdidas de años anteriores.

6 DEDUCCIONES EN LA CUOTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

DEDUCCIONES DE LA CUOTA

Una vez determinada la base imponible, a esta se le aplicara el tipo impositivo para obtener la cuota integra.

El tipo impositivo viene regulado en el artículo 28 de la Ley.

Se define un tipo general del 32.5%, para los periodos impositivos iniciados en 2007 y un 30% para los demas periodos impositivos a partir del 2008. Para las PYMES los tipos impositivos seran del 25% para bases imponibles comprendidas entre 0 y 120.202€, siendo de aplicación el 30% para la base restante.

Existen tipos especiales aplicables a determinadas entidades. Todos ellos se regulan en el art. 28 de la Ley.

De la cuota integra podremos restar tres grupos de deducciones cuando la entidad cumpla los requisitos para ello.

- Grupo 1º: Deducciones por doble imposición interna e internacional.
- Grupo 2º: Bonificaciones
- Grupo 3º: Deducciones por incentivos:
 - Investigación y desarrollo
 - Fomento en el uso de nuevas tecnologías
 - Deducción por actividades de exportación.
 - Deducciones por bienes de interés cultural producciones cinematográficas y edición de libros.
 - Inversión en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente.
 - Adquisición de vehículos industriales o comerciales que contribuyan a la reducción de la contaminación atmosférica.

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

- Inversión en bienes del activo material nuevo destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables.
- Inversión en sistemas de localización de vehículos vía satélite
- Inversión en plataformas de accesos para personas discapacitadas.
- Inversión en locales homologados para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil.
- Gastos de formación profesional
- Creación de empleo
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones o mutualidades de previsión social.

Desarrollo de cada una.

DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS Y TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

Esta deducción se regula en el artículo 30 de la Ley del Impuesto.

La deducción es aplicable cuando la sociedad ha percibido de otra sociedad dividendos o ha enajenado participaciones que le han aportado beneficios.

Tanto los dividendos como los beneficios formarán parte del resultado contable y por tanto de la base imponible. Estas rentas habrán pagado el impuesto sobre sociedades en la sociedad origen y vuelven a incorporarse al resultado al ser percibidas por nuestra sociedad.

Para evitar esta doble imposición económica se aplica la deducción por doble imposición.

Ésta podrá ser del 50% si el grado de participación no excede del 5% o del 100% si la participación es superior al 5% y se mantiene más de un año.

Lo analizamos con un ejemplo:

Sociedad A reparte dividendos por importe de 1.000.000.

La Sociedad B posee el 50% de participación y únicamente tiene este ingreso.

Liquidación de la sociedad B:

Base imponible	500.000 €
Tipo impositivo 35%	
Cuota íntegra	175.000€
Deducción doble imposición	-175.000€
Cuota diferencial	0

Si la sociedad B posee el 2%: Liquidación de la sociedad B:

Base imponible	20.000
Tipo impositivo 35%	
Cuota íntegra	7.000
Deducción doble imposición (50%)	-3500
Cuota diferencial	+3500

DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Los Sujetos con obligación personal de contribuir, cuando en la base imponible integren rentas gravadas en el extranjero, podrán deducir la menor entre las dos siguientes cantidades:

- El importe de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto.
- El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL DE DIVIDENDOS Y PARTICIPACIÓN EN BENEFICIOS

Cuando no sea aplicable la exención del art. 21 y 22 (ajuste en base imponible), se aplicará la siguiente deducción, el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.

Esta deducción junto con la del artículo 31 de la ley, no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

BONIFICACIONES

El régimen de bonificaciones tiene una escasa importancia dentro del Impuesto sobre Sociedades en su actual configuración tal como venían sucediendo ya en la anterior regulación del Impuesto, no obstante, estas tienen importancia en determinadas actividades, las principales bonificaciones establecidas por el texto legal, de una forma esquemática, son las siguientes:

Bonificación de Ceuta y Melilla. El artículo 33 establece una bonificación del 50 por 100 de las rentas obtenidas por entidades que operen efectivamente en los territorios de Ceuta y Melilla. Se entiende que se produce esta situación respecto de:

- Sociedades domiciliadas en dichos territorios.
- Sociedades españolas no domiciliadas en dichos territorios que operen en los mismos con un establecimiento permanente.
- Sociedades extranjeras que operen en dichos territorios con establecimiento permanente.

Ejemplo:

Una sociedad presenta, mediante contabilidad separada, los siguientes resultados en el ejercicio (n): por operaciones en Ceuta y Melilla 40.000 euros; por operaciones en la península 160.000 euros, de los que 20.000 euros corresponden a dividendos procedentes de una sociedad participada al 2%.

La sociedad ha de realizar la siguiente liquidación por el IS del ejercicio (n):

Base imponible: 40.000 + 160.000 =	200.000
Cuota íntegra: 200.000 x 0,35% =	70.000
Deducción doble imposición dividendos: 20.000 x 50% x 35% =	- 3.500
Cuota íntegra ajustada	66.500
Bonificación rendimientos Ceuta y Melilla:	
- Cuota bonificable: 40.000 x 0,35 = 14.000	

- Bonificación $14.000 \times 0,50 =$	- 7.000.
Cuota a ingresar	59.500

BONIFICACIÓN POR ACTIVIDAD EXPORTADORA

Se reduce paulatinamente el porcentaje de bonificación aplicable a las actividades exportadoras. Para ello se aprueban una serie de coeficientes reductores de la bonificación que serán aplicables en los años 2007 a 2013 inclusive. Desapareciendo en el año 2014.

La bonificación regulada en el apartado 1 del artículo 34 de esta Ley se determinará multiplicando el porcentaje de bonificación establecido en dicho apartado por el coeficiente siguiente:

0.875, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.750, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

0.625, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

0.500, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

0.375, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

0.250, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012.

0.125, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013.

El porcentaje de bonificación que resulte se redondeará en la unidad superior. »

El número 1 del artículo 34 de la Ley establece una bonificación del 99 por 100, de las rentas derivadas de la actividad exportadora de:

- Producciones cinematográficas o audiovisuales españolas.
- Libros fascículos y otros elementos cuyo contenido sea homogéneo con los mismos o editado conjuntamente.
- Cualquier manifestación editorial de carácter didáctico.

Para disfrutar de esta deducción los beneficios derivados de esta actividad han de reinvertirse en el mismo período al que se refiere la bonificación o en el siguiente en elementos aptos para la deducción destinada a incentivar las actividades exportadoras o editoriales o las producciones cinematográficas. A los bienes en que se materializa la reinversión no les resulta aplicable la deducción para incentivar determinadas actividades.

No obstante, en ningún caso la bonificación es aplicable a la parte de cuota líquida derivada de las subvenciones concedidas para incentivar estas actividades.

DEDUCCIONES POR INCENTIVOS

Se reducen las deducciones para incentivarla realización de determinadas actividades, en concreto las deducciones reguladas en los artículos 35, 36, 37, 38, 39, 40, 43.

Para ello se aprueban una serie de coeficientes reductores de las deducciones aplicables en los años 2007 a 2013

Las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 de esta Ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dichos artículos por el coeficiente siguiente:

0.8, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.6, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

0.4, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

0.2, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior.

2. Las deducciones reguladas en el artículo 35 de esta Ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dicho artículo por el coeficiente siguiente:

0.92, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.85, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad inferior.

3. Para determinar la deducción establecida en el artículo 37 de esta Ley, el porcentaje de deducción aplicable en los períodos impositivos a que se refiere el apartado 1 será del 12, 9, 6 y 3 por ciento, respectivamente.

4. Las deducciones reguladas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 38 de esta Ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción fijados en dichos apartados por los coeficientes establecidos en la disposición adicional novena de esta Ley. El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior.

15. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición transitoria decimonovena al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria decimonovena. Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero

A partir de este año habrán desaparecido estas deducciones a aplicar en la cuota.

Los ejemplos se resuelven aplicando los porcentajes de deducción totales sin las reducciones que la ley establece en los sucesivos años hasta la desaparición de las mismas.

Deducciones para incentivar determinadas actividades. Las distintas modalidades de deducción para incentivar determinadas actividades aplicables en el Impuesto sobre Sociedades son las siguientes:

- Deducción por actividades de investigación y desarrollo. Esta deducción se encuentra regulada en el artículo 35 de la Ley manteniéndose básicamente las características de la regulación anterior con exclusión de la modalidad de adquisición de activos afectos a estas actividades.

Las características de esta modalidad de deducción son las siguientes:

- Investigación y desarrollo. Se realiza una nueva definición de las actividades de investigación y desarrollo, se aclara que las actividades de desarrollo incluyen la materialización de las actividades de investigación en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que no tenga una directa aplicación industrial, y el diseño del muestrario para el lanzamiento de los productos. Se incluye dentro de este concepto la concepción de software avanzado siempre que suponga un progreso tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos o lenguajes nuevos.

Los tipos de deducción son con carácter general el 30 por 100 que se eleva al 50 por 100 en la cuantía que exceda de la media de los dos años anteriores y además se añade una deducción complementaria adicional del 10 por 100 de los gastos de personal en investigadores cualificados en exclusiva a esta actividad y de los gastos correspondientes a proyectos contratados con centros de investigación reconocidos en el Real Decreto 2609/1996.

También se aplicara una deducción por inversiones del 10% independientemente de las deducciones anteriores.

➤ Actividades de innovación tecnológica.

Se introduce este nuevo concepto dentro del cual se incluyen actividades no contempladas anteriormente como son las actividades cuyo resultado es obtener nuevos productos o procesos de producción o de mejoras significativas sustanciales de los ya existentes, considerándose como nuevos aquellos productos en los que sus características o aplicaciones difieren sustancialmente de las existentes desde el punto de vista tecnológico. Se incluyen las tareas complementarias de prototipos y muestrario similares a los de modalidad anterior.

Los porcentajes de deducción oscilan entre el 10% y el 15%:

▪ Deducciones para las PYMES. Fomento en el uso de nuevas tecnologías. Art. 36.

Artículo 36. Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

1. Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 108 de esta Ley (empresas de reducida dimensión) tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra el 10 por 100 del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación.

2. Esta deducción será incompatible para las mismas inversiones o gastos con las demás previstas en el presente capítulo. La parte de inversión o del gasto financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción.

▪ Deducción por actividades Exportadoras.

Esta modalidad de deducción se encuentra regulada en el artículo 37 de la Ley.

Da derecho a la deducción:

➤ Participación en empresas relacionadas con la actividad exportadora.

- Constitución de filiales en el extranjero, participación en sociedades extranjeras en más de un 25 por 100, creación de establecimientos permanentes en el extranjero.
- La cantidad invertida, en el caso de participación ha de ser superior al 25 por 100 incluyendo la inversión en títulos de la participada de los dos ejercicios anteriores.
- Gastos de publicidad y propaganda en el extranjero de carácter pluri-anual y de asistencia a ferias y exposiciones internacionales incluso las celebradas en España con este carácter.
- Base de deducción: gastos incurridos, la base de deducción ha de reducirse en el 65 por 100 de las subvenciones percibidas para esta actividades.
- Tipo de deducción 25 por 100

Para una mejor comprensión veamos un sencillo ejemplo consideremos una entidad que en el ejercicio 2006 ha acudido a una feria de carácter internacional celebrada en Barcelona siendo los costes de la citada feria 4.000.000 €, la entidad para apoyar esta actividad ha recibido una subvención de su Comunidad Autónoma por importe de 3.000.000 €.

La base de la deducción está formada por los gastos incurridos menos el 65 por 100 de las subvenciones recibidas por lo que la base de deducción asciende a $4.000.000 - 0,65 * 3.000.000 = 2.050.000$ € y el importe de la deducción asciende a: $0,25 * 2.050.000$ € = 512.500 €.

Vemos otro ejemplo ilustrativo:

O Rodaballo S.L., sociedad pesquera y comercializadora de pescado domiciliada en Ortigueira, desea abrir nuevos mercados en el sur de Europa por lo que realizó durante el ejercicio 2005 las siguientes inversiones:

- Adquirió unos almacenes en Roma en los que instaló cámaras frigoríficas. El costo de la inversión ascendió a 2 millones de euros
- Adquirió el 15% de las acciones de la sociedad italiana "Il Mare" por 1.250.000 millones de euros, con idea de poder utilizar los canales de distribución que ésta posee.
- Constituyó una sociedad en Lyon de la que posee el 100% de las acciones con la finalidad de vender a través de ella el pescado en Francia, el capital desembolsado fue del 50% del social y ascendió a 2 millones de euros
- Gastó 1 millón de euros en publicidad que han sido pagados a una empresa española encargada de realizar en Alemania la publicidad del ca-

marón gallego. Esta publicidad tiene por finalidad mantener el mercado de este producto que ya había sido introducido hace dos años.

- Recibió subvenciones de la Comunidad Autónoma para la adquisición de las cámaras frigoríficas por 1 millón de euros. Estas cámaras fueron compradas a una empresa española que las instaló en Italia.

Durante el ejercicio obtuvo 7 millones de euros de ingresos procedentes de ventas realizadas a Alemania y a los Países Bajos. La renta estimada asociada a estos ingresos es de 1.250.000 euros.

Otros parámetros de la declaración del Impuesto sobre Sociedades son:

- Cuota íntegra 500.
- Deducciones por dividendos -30
- Bonificaciones por actividades en Ceuta y Melilla -20

Se pide: Determinar la cuantía que como máximo podrá deducirse en concepto de deducción por actividades de exportación.

Solución

Base de la deducción:

- Inversiones en Roma (1)	2 m
- Adquisición acciones "Il Mare" (2)	0
- Constitución de la filial francesa (3)	2 m
- Gastos de publicidad (4)	0
	4 m
- Subvenciones recibidas (5)	- 0,65
	3,35
- Porcentaje (art. 37-1 a) y b)	x 0,25
- Cuota posible a deducir	0,84

1) La adquisición de un almacén en Roma supone la creación de un establecimiento permanente que sí da derecho a deducción. (Art. 37-1 a).

2) La adquisición de estas acciones no cumple el requisito de haber alcanzado el 25% del capital social por lo que no da derecho a deducción en este ejercicio.

3) La constitución de la filial francesa da también derecho a deducción. Aquí se podrá plantear la duda respecto a si la base de deducción es el capital suscrito (4 m) o el desembolsado (2 m), al hablar el art. 37-1 a) de "inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales" parece claro que se refiere al desembolso efectivo 2.m de euros

4) Los gastos de publicidad no dan derecho a la deducción puesto que no se refieren a gastos que tengan que ver con el "lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero". El producto ya está lanzado y el mercado abierto. (Art. 37-1 b).

5) La base de la deducción debe reducirse en el 65% de las subvenciones recibidas (art. 37-3) y ello con independencia de si contablemente se han devengado como ingreso o no.

- Deducciones por bienes de interés cultural producciones cinematográficas y edición de libros.

Esta modalidad de deducción es objeto de desarrollo en el artículo 38 de la Ley.

Dan derecho a la deducción:

- Bienes de interés cultural
 - Tipo de deducción 10 por 100
- Producciones cinematográficas y edición de libros.
 - Base de deducción: Coste de adquisición o de producción con exclusión de Impuestos indirectos y minorado en el importe de las subvenciones percibidas para esta finalidad.
 - El tipo de deducción para las producciones cinematográficas al 20 por 100.
 - 5 por 100 para la actividad editorial.
- Deducción por inversión en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera darán derecho a practicar una deducción en la cuota del 10% del importe de dichas inversiones

Deducción por inversiones en plataformas de acceso para personas discapacitadas

Se aplicara cuando se incorporen a vehículos de transporte publico de viajeros por carretera darán derecho a practicar una deducción en la cuota integra del 10% del importe de dichas inversiones.

- Deducción por inversión en locales para la enseñanza.

Las inversiones y gastos en locales homologados por la Administración publica competente para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad, y los gastos derivados

de la contratación de este servicio con un tercero debidamente autorizado darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10% del importe de dichas inversiones y gastos.

La base se minorará en la parte del coste del servicio repercutido por la empresa a los trabajadores y en el 65% de las subvenciones recibidas para la prestación de dicho servicio e imputables como ingreso en el período impositivo.

- **Deducción para la protección del medio ambiente.**

Se regula en el artículo 39 de la Ley.

Base de deducción. Importe de las inversiones en activos, que se encuentren incluidas en programas convenios o acuerdos con la Administración competente destinados a la protección al medio ambiente consistente en instalaciones tendentes a evitar la contaminación atmosférica de instalaciones industriales, contra la contaminación de las aguas superficiales subterráneas y marinas y reducción recuperación y tratamiento de residuos industriales o mejora de la normativa en dichos ámbitos de actuación. Es necesaria una certificación de la Administración competente (autonómica o central) de convalidación de la inversión.

Tipo de deducción 10 por 100.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota son trasladables a los cinco años siguientes.

Veamos a continuación un sencillo ejemplo: Una entidad durante el ejercicio 2006 ha realizado de acuerdo con las autoridades medioambientales, la construcción de una ampliación de la depuradora de aguas de la fábrica que permite un vertido totalmente limpio de residuos por importe de 8.000.000 € para realizar esta actividad ha recibido una subvención de 6.000.000 €.

La base de deducción esta formada por el importe de la inversión menos las subvenciones recibidas por este concepto, es decir asciende a $8.000.000 - 6.000.000 = 2.000.000$ y la deducción asciende a $0,1 \times 2.000.000 = 200.000$ €

- **Deducción por inversión en activo material afecto a la consecución de nuevas fuentes de energía.**

Es de aplicación una deducción para las pequeñas y medianas empresas por la que se les permite deducir un 10% de las inversiones realizadas en

bienes de activo material nuevo que tengan por finalidad el aprovechamiento y obtención de fuentes de energía como el sol, residuos etc.

- Deducción de gastos por formación del personal. Esta modalidad es objeto de regulación en el artículo 40 de la Ley, manteniéndose básicamente la regulación aplicable con anterioridad.

Las características más importantes de esta modalidad de deducción son:

- Gastos realizados por las empresas en acción formativa de su personal destinados a su actualización capacitación o reciclaje y exigido por el desarrollo de sus actividades.
- Tipo de deducción. 5 por 100 para los gastos del ejercicio y 10 por 100 para el importe de los mismos que excedan de la media de los dos ejercicios anteriores.

Vemos un ejemplo aclaratorio de esta deducción:

Los datos de la empresa BOGATELL S.A. relativos a los gastos de formación profesional durante el año 2007 han sido los siguientes:

- Ha pagado 1,5 millones de euros por un curso organizado por un Centro Educativo para la explicación a los trabajadores el funcionamiento de una nueva máquina.
- Para la actualización del personal del Departamento Administrativo ha pagado 10 millones de euros
- Por un curso de inglés ha pagado a un empleado que trabaja en la cadena de montaje, consistente en la estancia y curso en Londres durante 3 meses, ha pagado 800.000 euros
- Para la explicación del nuevo impuesto sobre sociedades al personal del Departamento de Fiscalidad ha pagado 18 millones de euros
- Ha recibido una subvención de la Comunidad Autónoma de 8 millones de euros destinada a incentivar la formación en el seno de la empresa y que ha sido imputado como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.
- Los gastos de formación profesional realizados en el año 2005 fueron de 10 millones de euros y de 8 millones en el año 2006.

Solución

Los gastos de formación profesional a tener en cuenta en 2007 son:

$1,5 + 10 + 18 = 29,5$ millones de euros

De esta cifra deberemos deducir el 65% de las subvenciones recibidas

$8 \text{ millones} \times 65\% = 5,2$ millones de euros

GASTOS FORMACIÓN PROFESIONAL COMPUTABLES: $29,5 - 5,2 = 24,3$ Millones de euros

Media de gastos de formación profesional en los dos años anteriores

$(10 + 8) / 2 = 9$ millones de euros

Cálculo de la deducción:

Media años anteriores: 9 millones de euros x 5% = 450.000

Exceso (24,3 - 9) 15,3 millones de euros x 10% = 1.530.000

Deducción total año 2007 1.980.000

NOTA:

Como el curso de idiomas pagado a un empleado de la cadena de montaje no está relacionado con la actividad que desarrolla en la empresa, tiene el carácter de retribución en especie y según el artículo 40.2 de la LIS, estos gastos no se consideran gastos de formación profesional que den derecho a la deducción establecida en el mismo artículo.

- Deducción por creación de empleo de trabajadores minusválidos.
Su regulación se establece en el artículo 41 de la Ley.
- Artículo 42. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
 - Deducción en la cuota íntegra.
Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por 100 del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente, e integradas en la base imponible sometida al tipo generado en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 113 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y con los requisitos de este artículo.
Esta deducción será del 7 por 100, del 2 por 100 o del 17 por 100 cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por 100, del 20 por 100 ó del 35% por 100, respectivamente.
 - Elementos patrimoniales transmitidos que dan derecho a la aplicación con los del inmovilizado material, intangibles o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión

- Los valores representativos de participaciones en empresas. Se regulan importantes limitaciones respecto a estos elementos patrimoniales. Se recogen en el apartado 2 del artículo 42 de la LIS.
- Elementos patrimoniales objeto de la reinversión serán igualmente los del inmovilizado material, intangibles o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas y valores representativos de la participación en el capital. respecto a estos elementos patrimoniales. Se recogen en el apartado 3 del artículo 42 de la LIS.
- Plazo para efectuar la reinversión.
 - La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores.
 - La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.
- Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales.

A través de un ejemplo vemos su aplicación:

La sociedad A transmite un elemento del inmovilizado material por 1000.000 € cuyo coste de adjudicación fue de 200.000 € no se ha amortizado.

Este año reinvierte la mitad de la enajenación (500.000 €).

Liquidar el impuesto:

Base imponible	800.000 €
Tipo impositivo	32.5%
Cuota íntegra	260.000€
Deducción.	48.000 € (*)
Cuota a ingresar	212.000 €

(*) Es el resultado de aplicar el 12% a la mitad del beneficio obtenido (400.000) ya que en este período únicamente se ha invertido la mitad del importe de la venta.

- Artículo 43. Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

El sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe reseñado en el párrafo anterior.

Esta deducción no se podrá aplicar respecto de las contribuciones realizadas al amparo del régimen transitorio establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta, decimoquinta y decimosexta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados. Asimismo, no será aplicable en el caso de compromisos específicos asumidos con los trabajadores como consecuencia de un expediente de regulación de empleo.

➤ Normas comunes.

Se contemplan en el artículo 44 de la ley.

Las deducciones podrán aplicarse como máximo en la cuantía que no exceda del 35% de la cuota íntegra después de deducir doble imposición y bonificaciones.

Cuando la deducción del artículo 35 Y 36 excede el 10% de esta magnitud, las deducciones a aplicar podrán ser del 50%.

Las cantidades que no se hayan podido deducir en el periodo de nacimiento se podrán aplicar en los diez años siguientes y sucesivos. Las deducciones del artículo 35 y 36 se podrán aplicar durante, los quince años siguientes y sucesivos.

Ejemplo:

Una empresa al finalizar el ejercicio 2006 los datos siguientes:

Base imponible, 1.077; Deducciones por doble imposición 20; Bonificaciones 10; Inversiones efectuadas: 1.500 en protección del medio ambiente; 100 en gastos para investigación y desarrollo (I+D); Retenciones 50.

La liquidación a efectuar será:

- Cuota íntegra: $1.000 \times 32.5\% =$ 350

- Deducciones por doble imposición	- 20
- Bonificación	- 10
- Cuota líquida	320

- Deducción por inversiones	- 112
Protección medio ambiente: Base deducción	1500
Porcentaje de deducción	10%
Deducción: $1.500 \times 10\% =$	150
I+D: Base deducción	100
Porcentaje de deducción	30%
Deducción: $100 \times 30\%$	30
Deducción total: $150 + 30 =$	180
Cuota líquida	320
Coeficiente límite ejercicio 2002	35%
Límite de deducción: $320 \times 35\% =$	112

- Retenciones	- 50
- Cuota a ingresar	158

Del importe total del derecho a deducción por inversiones (180) sólo se ha podido aplicar 112 al ser éste el límite. Queda, pues, pendiente de aplicar una deducción de $180 - 112 = 68$.

El coeficiente límite no se eleva al 50% dado que la deducción por I+D (30) es inferior al 10% de la cuota líquida del período ($320 \times 10\% = 32$).

En definitiva y a modo de resumen:

A la BASE IMPONIBLE le aplicaremos el tipo impositivo obteniendo la cuota íntegra a la que podremos restar las deducciones que la ley permite, resultando por último la cuota a ingresar.

El conjunto de deducciones que podemos restar son fundamentalmente de tres grupos:

- Deducciones para evitar la doble imposición.
- Deducciones por realización de actividades en Ceuta y Melilla, que se permite deducir un 50% del impuesto a las empresas establecidas allí.
- Deducciones por incentivos:
Los artículos 35 a 43 regulan la posibilidad de deducir un porcentaje sobre determinadas inversiones que la empresa ha realizado.

OBLIGACIONES FISCALES ADICIONALES RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- Pagos fraccionados (art. 45)
Durante los veinte primeros días de los meses de abril, octubre y diciembre se deberá efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que este en curso el día primero de cada uno de los meses indicados.
- Obligación de aplicar retenciones a cuenta: si la sociedad tiene contratados trabajadores por cuenta ajena, o recibe prestaciones de profesionales o bien si lo que efectúa es distribución de beneficios, practicará retenciones a cuenta del I.R.P.F. o del Impuesto Sobre Sociedades.
El porcentaje de retención es el calculado según se regula en el Real Decreto 1775/2004, desarrollador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si son prestaciones profesionales la retención será del 15%, porcentaje igualmente aplicado sobre las cuantías abonadas como dividendos o intereses.

- Obligaciones contables (art. 133) deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio.
- Si la sociedad no está constituida en España o no tiene su domicilio social en España, pero obtiene rentas en este territorio, será sujeto pasivo no residente en territorio español y al obtener rentas en el mismo tiene obligaciones impositivas, reguladas en la ley Renta de no Residentes, regulada en el RDL 5/2004.

7 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. OPERACIONES INTERIORES

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (I.V.A.)



Su desarrollo normativo se contiene en la Ley 37/1.992 de 28 de Diciembre.

El impuesto grava:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por los empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS EFECTUADOS POR EMPRESARIOS Y PROFESIONALES

Este es un impuesto que realmente soporta el consumidor final que adquiere el bien o servicio aunque legalmente el sujeto pasivo es el empresario, gravando en cada fase por la que pasa el producto el valor que se le incorpora.

El empresario liquida el Impuesto por ese valor que ha añadido y lo autoliquida a la Administración Tributaria, trasladándolo automáticamente a la fase siguiente, que lo asumirá, liquidando por su valor añadido y trasladándolo hacia delante hasta llegar al consumidor final que es el que realmente soporta el impuesto.

En definitiva la sociedad ingresa a la Administración Tributaria la diferencia entre lo que soporta en las adquisiciones que efectúa de bienes o servicios necesarios para desarrollar su actividad y que repercute en las ventas.

Gráficamente se representa del siguiente modo:



EMPRESA ESPAÑOLA

Adquisiciones de bienes y servicios

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Adquisición	100	Venta	150
(16% IVA Soportado)	<u>16</u>	(16% IVA Repercutido)	<u>24</u>
	116		174

Obligación de ingreso

IVA soportado	-16
IVA repercutido	<u>24</u>
A ingresar.....	8

La empresa del ejemplo cuando adquirió los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de su actividad pagó por la adquisición un total de 116 u.m. y 100 u.m. en concepto de compra a otro empresario y 16 u.m. (el tipo normal es del 16%) en concepto de impuesto.

Posteriormente vende su producto por un total de 174 u.m., 150 u.m. como venta del producto y el 24 (16% sobre 150) en concepto de impuesto.

La diferencia entre el impuesto que él paga (16) y el que cobra (24 u.m.) es lo que ingresa en la Hacienda Pública (8 u.m.) que en definitiva no es otra cosa que la aplicación del tipo impositivo (16%) sobre el valor que este empresario añade al producto.

$$150 \text{ u.m.} - 100 \text{ u.m.} = 50 \text{ u.m.} \text{ al } 16\% \text{ son } 8 \text{ u.m.}$$

Este es el procedimiento de liquidación del impuesto cuando las adquisiciones y enajenaciones son interiores. La Ley 37/1.992 del I.V.A. a lo largo de su articulado define las operaciones exentas (Art. 20), el lugar de realización (Art. 68,69, y 70), el devengo del impuesto (art. 75), de la base imponible (art. 78), que se define como el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo.

El tipo impositivo (art. 90) aplicable actualmente es del 16% tipo general existiendo un reducido 7% y un superreducido 4% (art. 91).

En los arts. 92 y siguientes se contempla la sistemática de liquidación tal y como se ha expuesto gráficamente, determinando las cuotas tributarias deducibles (I.V.A. Soportado deducible) frente a las que por limitación de la Ley no lo son.

Dentro de este proceso general descrito si parte de las operaciones que realice la sociedad están exentas (art. 20), tal y como se regula en los arts. 102 y siguientes sería de aplicación lo que se denomina regla de prorrata, consistente en que de

las entregas de bienes y prestaciones de servicios transmitidos por la sociedad parte están gravadas por el impuesto y parte pueden no estarlo por ser operaciones definidas como exentas por la Ley, como ya vimos son las definidas en el art. 20, aunque entre ellas no se encuentra la actividad de distribución de productos editoriales; en estos casos se calcula la proporción (prorrata) entre las entregas gravadas frente a las no gravadas, y se aplica a las cuotas de I.V.A. soportadas en la adquisición de bienes y prestaciones de servicios, pudiendo deducir esta proporción del total soportado.

Gráficamente se representa del siguiente modo:



EMPRESA

Adquisiciones 200
I.V.A. Soportado (16%) = 32

Entregas gravadas 100
I.V.A. repercutido 16

Entregas exentas (art.20) 200
- I.V.A.Repercutido = -

100

Prorrata: $\frac{100}{300} = 33,3\% = 34\%$

I.V.A. Deducible: $32 \times 34\% = 10,88$

IVA soportado -10,88

IVA repercutido 16

A ingresar 5,12

No obstante, existe también un procedimiento denominado prorrata especial con grandes similitudes art. 106. Así como un sistema de regularización de deducciones por bienes de inversión (art. 107).

La declaración liquidación del Impuesto se efectúa trimestralmente durante los 20 primeros días los meses de Abril, Julio, Octubre y Enero; excepcionalmente el período de declaración - liquidación coincidirá necesariamente con el mes natural, cuando se trate de los siguientes sujetos:

- Sujetos cuyo volumen de operación hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de los mil millones de pesetas.
- Los exportadores

Todo ello sin perjuicio de la comprobación que puede llevar a cabo la Administración Tributaria.

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

Los Sujetos Pasivos del Impuesto están obligados a llevar los siguientes libros registro:

- Libro Registro Facturas Emitidas
- Libro Registro Facturas Recibidas
- Libro de Bienes de Inversión
- Libro Registro de determinadas Operaciones Intracomunitarias

Las obligaciones contables a efectos de este impuesto vienen reguladas en los arts. 62 a 70 del R.D. 1.624/1.992 de 29 de Diciembre por el que se aprueba el reglamento del I.V.A.

8 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. OPERACIONES EXTERIORES

ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIA DE BIENES

La creación del mercado interior en el ámbito de la Comunidad Económica Europea, supone entre otras consecuencias la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de controles aduaneros en la frontera; de forma que las operaciones intracomunitarias (entre los 15 países europeos) deben regularse como las realizadas en el interior de cada estado, aplicando, por tanto, el principio de tributación en origen, manteniendo el mecanismo normal del impuesto, de forma que una venta de un empresario español a un francés supondrá que el español en su venta repercute el I.V.A. que pagará y por tanto soportará el francés y al efectuar sus liquidaciones la Administración Española ingresará ese I.V.A. repercutido en su territorio y la Administración Francesa soportará al permitir la deducción de ese impuesto a un empresario en su territorio.

En definitiva, se trata de construir un mercado interior único pero con diversas Administraciones Públicas.

El resultado práctico es que las Administraciones de los países netamente exportadores saldrán beneficiados al ingresar un mayor I.V.A. repercutido, y las Administraciones de los países netamente importadores saldrán perjudicados por ingresar un menor I.V.A. al tener que admitir a sus empresarios como I.V.A. soportado el que ingresaron en otro país.

Para su implantación se ha permitido un período de adaptación regulado en la Ley 37/92 que por tanto distingue entre:

- Régimen Transitorio
- Régimen Definitivo

RÉGIMEN TRANSITORIO

Es un régimen temporal para permitir la adaptación al régimen definitivo.

En este se reconoce la supresión de fronteras fiscales, pero se mantiene el principio de tributación en destino con carácter general, por ello es necesario crear el hecho imponible: Adquisición Intracomunitaria de bienes (art. 13 a 15); Paralelamente se define la exención de las entregas intracomunitarias de bienes, de forma que el país comunitario que transmite a otro comunitario tenderá exenta la operación gravándose esta en destino, es decir donde el bien es adquirido (art. 25).

Ahora bien, la supresión de los controles en frontera precisa el establecimiento de obligaciones formales complementarias que permitan el seguimiento de las mercancías objeto del tráfico intracomunitario; de forma que los empresarios intracomunitarios deberán identificarse en los estados miembros en que se realicen las operaciones sujetas, así como efectuar declaraciones periódicas identificando las operaciones intracomunitarias realizadas.

Gráficamente se representa del siguiente modo:

EMPRESA ESPAÑOLA

Adquisiciones intracomunitarias

Entregas intracomunitaria

Art. 13 a 16, así como
Art. 92.1 4º

Art. 25.1 exento
Art. 94.1 1º C

En definitiva el empresario español que realiza adquisiciones a otro empresario de la CEE, tendrá que liquidar el impuesto (Destino) por esta adquisición e ingresarlo en la Administración Española (Art. 13) paralelamente tendrá derecho a deducir la cuota líquida por esta Adquisición Intracomunitaria de Bienes.

A su vez, el empresario español, que efectúe entregas intracomunitarias de bienes no repercutirá impuesto alguno por estar exento art. 25.1, siendo esta una exención especial denominada plena puesto que da derecho a deducir todo el I.V.A. soportado en las adquisiciones art. 94.1c).



RÉGIMEN DEFINITIVO

Actualmente no está vigente, pero como ya se dijo esta anunciada su aplicación una vez concluido el régimen transitorio (en principio anunciado para cuatro años a partir del 1 de enero de 1.993).

En este régimen, los empresarios de los países miembros de la Comunidad Económica Europea, realizarán sus transacciones como si de un mercado interior se tratara, y por tanto, se gravará la entrega de bienes a otro país comunitario como si del mismo país se tratara y las adquisiciones efectuadas a otros países generaran un I.V.A. que ha de soportar el empresario que adquiere y por ende la Administración Tributaria de este país.

IMPORTACIÓN DE BIENES

El hecho imponible, importación de bienes se produce respecto de los bienes procedentes de terceros países (art. 17 y siguientes), es decir, el resto de los países que no sean C.E.E., así mismo las exportaciones de bienes se producen respecto de estos terceros países.

En la importación de bienes se ha de liquidar el Impuesto simultáneamente con los derechos arancelarios (art. 73 - Reglamento del I.V.A.).

Paralelamente se le concede al sujeto pasivo el derecho de la deducción de la cuota tributaria pagada en la importación (art. 92.1 2º).

A su vez el empresario que efectúa exportaciones de bienes a terceros países estará exento (art. 21 y siguientes) y por tanto no repercutirá I.V.A., siendo esta exención de las denominadas plenas (Igual que para las entregas intracomunitarias de bienes). Art. 94.1.1º C.

9 OBLIGACIONES DE LA EMPRESA DE RETENER E INGRESAR A CUENTA SOBRE RENDIMIENTOS DE TRABAJO PERSONAL

OBLIGACIONES DE RETENCIÓN E INGRESO A CUENTA DE LA EMPRESA

RENTAS SOMETIDAS A RETENCIÓN

El Real Decreto 439/2007 de IRPF, regula la forma de practicar las retenciones, mantiene básicamente la enumeración de las fuentes de renta sujetas a retención:



- Rendimientos de trabajo.
- Rendimientos de capital mobiliario.
- Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos.
- Rendimientos de actividades profesionales.
- Rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.
- Premios mínimos de 300€ que determinan la obligación de efectuar ingreso a cuenta en cualquier caso.

FORMA DE CÁLCULO DE LAS RETENCIONES

Se establece que la retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen el tipo de retención que corresponda, pudiendo establecerse un procedimiento general para el cálculo del tipo de retención que se fijará de acuerdo con el siguiente esquema y será de aplicación a la mayor parte de las rentas de trabajo.



$$\begin{array}{c}
 \text{Base para calcular el tipo de retención} \\
 \times \\
 \text{Escala} \\
 \text{Cuota de retención} \\
 \text{-----X-----} \\
 \text{Retribución bruta anual previsible} \\
 \text{(cuantía total de las retribuciones previsibles que se satisfagan o abonen)} \\
 \text{Tipo de retención}
 \end{array}$$



El Reglamento establece un procedimiento para calcular el tipo de retención donde, en primer lugar, hay que fijar la base para calcular el tipo de retención, después se determina la cuota de retención y posteriormente se determinará el tipo de retención. El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen.

BASE PARA CALCULAR EL TIPO DE RETENCIÓN

La base para calcular el tipo de retención será el resultado de restar a la cuantía total de las retribuciones de trabajo determinadas partidas.



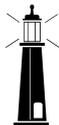
La cuantía total de las retribuciones a tener en cuenta son las retribuciones previsibles dinerarias o en especie esperadas, a excepción de las contribuciones empresariales a los planes de pensiones y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente, así como los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores.

DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DE RETENCIÓN

La cuota de retención se determinará aplicando a la base anteriormente calculada (siempre que sea positiva) la escala de tipos impositivos del IRPF actualmente vigente.



DETERMINACIÓN DEL TIPO DE RETENCIÓN



El tipo de retención expresado con dos decimales se obtiene de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota de retención por la cuantía total de las retribuciones. Cuando la base de retención es cero o negativa, el tipo de retención será cero.

El tipo de retención será el que se aplique a las retribuciones que se abonen o satisfagan. No obstante, y tal como hemos comentado anteriormente, existen unos tipos de retención fijos y mínimos que aparecen recogidos en el cuadro.

Asimismo el contribuyente podrá solicitar al pagador un tipo de retención superior al que le corresponda



Regularización del tipo de retención

Dado que el objetivo deseado es que las retenciones soportadas al final de año sean las más aproximadas al impuesto definitivo, es necesario establecer un proceso de regularización del tipo de retención que impida que las variaciones en las circunstancias económicas, personales o familiares del receptor de rentas de trabajo se traduzca en un desajuste entre las retenciones y el impuesto definitivo.

El Reglamento contempla una serie de supuestos en los que procede la regularización del tipo de retención y tiene por objeto actualizar las retenciones practicadas con anterioridad a las circunstancias que determina la misma, fijando un nuevo tipo de retención para las retenciones futuras.

Las circunstancias que determinan la regularización se contemplan en el art. 81 del Reglamento.

La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:

- Cálculo de la nueva cuota de retención teniendo en cuenta las circunstancias que determine la regularización.
- La cuota anterior se minorará en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento.

- El nuevo tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia de la retención señalada en el apartado anterior por la cuantía total de las retribuciones brutas esperadas que resten hasta el final del ejercicio. Cuando la base para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa el tipo de retención será cero y, en este caso, no procederá restitución de las retenciones practicadas con anterioridad, sin perjuicio de que el perceptor solicite posteriormente su devolución cuando proceda.

OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE

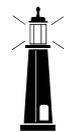
Los contribuyentes deberán comunicar ante el pagador la situación personal y familiar a efectos de la determinación del tipo de retención, en el importe excepcionado de retener o en las regularizaciones, quedando obligado asimismo el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

Esta comunicación deberá efectuarse antes del uno de enero del año al que se refiere la retención o antes del inicio de la relación laboral considerando la situación personal y familiar que previsiblemente vaya a existir en esa fecha.

La falta de comunicación o de acreditación ante el pagador de los datos indicados determinará que se aplique el tipo de retención correspondiente sin tener en cuenta los mismos, y puede dar lugar a un tipo superior al que realmente correspondería. En este caso, si procede, se recuperará la diferencia cuando se tramite la devolución por la Agencia Tributaria o al presentar la declaración del Impuesto.

No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación al pagador en tanto no varíen los datos comunicados. El pagador deberá conservar las comunicaciones de los datos que incidan en la determinación del tipo de retención, así como los documentos aportados por el contribuyente para justificar su situación personal y familiar.

Las comunicaciones se efectuarán en el modelo aprobado al efecto o en cualquier otro de idéntico contenido y los contribuyentes podrán solicitar a sus pagadores la aplicación de tipos de retención superiores a los que les correspondan. Esta solicitud será por escrito y este tipo de retención se aplicará en el período de tiempo que medie entre su solicitud y el final de año y será de aplicación durante los ejercicios sucesivos en tanto no renuncie por escrito al mismo o no solicite un tipo de retención superior y siempre que no se produzca ninguna variación de circunstancias que determine un tipo superior.



10 OTRAS OBLIGACIONES DE LA EMPRESA DE RETENER E INGRESAR A CUENTA. PAGOS FRACCIONADOS



RETENCIONES DE CAPITAL MOBILIARIO

La base de retención será la contraprestación íntegra exigible o satisfecha.

No obstante, en caso de obtención de rendimiento, por diferencia entre valor de adquisición y valor de enajenación, la base de retención será la diferencia positiva.

El tipo de retención será en general del 18%.



RETENCIONES DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención de 15% sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante, en el caso del contribuyente que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7% en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido ninguna actividad profesional en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para aplicar éste tipo de retención reducido, el contribuyente deberá comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia.

RETENCIONES DE ACTIVIDADES FORESTALES

Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad forestal agrícola o ganadera salvo alguna excepción, se aplicará el tipo de retención del 2% sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.



RETENCIONES SOBRE ACTIVIDADES EMPRESARIALES QUE DETERMINEN SU RENDIMIENTO POR ESTIMACIÓN OBJETIVA

Se aplicará un 1% sobre los ingresos obtenidos en las actividades cuyo rendimiento se determine a través del método de estimación objetiva.



RETENCIONES SOBRE RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO

Se aplica una retención de 18%.

PAGOS FRACCIONADOS (ART.45)

En esta modalidad de pago anticipado es la propia entidad que obtiene las rentas la que realiza el ingreso de las cantidades correspondientes.

El artículo 45 .1 LIS establece que los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir y los sujetos por obligación real que operen mediante establecimiento permanente, deberán efectuar tres pagos a cuenta durante el ejercicio, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Dichos pagos fraccionados, que tendrán la consideración de deuda tributaria, se realizarán a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses indicados.

Para la determinación de la cuantía de los pagos fraccionados, el sujeto pasivo aplicará el tipo que se establezca en la correspondiente Ley de Presupuestos en una base de cálculo. Para la determinación de dicha base, puede optar entre alguno de los dos sistemas siguientes:

- La cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día en que comience el plazo para realizar el



pago fraccionado, minorada en las deducciones y bonificaciones, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

- Sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, determinada según las normas previstas en la LIS. Los sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior a cada uno de los períodos que nos hemos referido anteriormente.

Para que la opción por esta segunda modalidad sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercitada en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural en que debe surtir efectos. El sujeto pasivo quedará vinculado a esta modalidad del pago fraccionado respecto a los pagos correspondientes al mismo período impositivo.

Los tipos aplicables para el cálculo de los pagos fraccionados son:

- Cuando el pago se realice en función de la cuota del último período impositivo declarado el porcentaje será el 18 por 100 de la misma.
- Cuando el pago se realice en función de la parte de la base imponible devengada desde el inicio del período impositivo, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.
- Este último sistema resultará obligatorio para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al artículo 121 LIVA, haya superado la cantidad de 1.000 millones de pesetas durante los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo.

Durante los veinte primeros días de los meses de abril, octubre y diciembre se deberá efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que este en curso el día primero de cada uno de los meses indicados.

Vemos un ejemplo:

Impuesto sobre sociedades. Pago fraccionado

Rianxeira, S.L. se plantea la obligación de realizar los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2007

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

El período impositivo va desde 1/1/2003 al 31/12/2003.

Se sabe que las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 ambos coincidentes con el año natural, eran los siguientes:

EJERCICIOS	2005	2006
Cuota íntegra	10.500	21.000
Deducciones por doble imposición	300	500
Bonificaciones	900	1.200
Deducciones para incentivar determinadas actividades	700	600
Retenciones e ingresos a cuenta	1.000	1.200
Pagos fraccionados	2.700	3.800
Cuotas por pérdidas de beneficios fiscales (pérdida de la exención por reinversión)	100	200

Tanto la declaración de 2005 como la de 2006 se presentaron el día 20 de julio.

SE PIDE: Calcular el importe a ingresar al hacer cada uno de los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2007.

Solución

La base de cálculo será:

	2005	2006
Cuota íntegra	10.500	21.000
Deducciones por doble imposición	-300	-500
Bonificaciones	-900	-1.200
Deducciones para incentivar actividades	-700	-600
Retenciones e ingresos a cuenta	<u>-1.000</u>	<u>-1.200</u>
	7.600	17.500

El primer pago fraccionado se calculará tomando como referencia la declaración correspondiente al ejercicio 2005. Se realizará en los primeros veinte días naturales del mes de abril de 2007.

El segundo y tercer pago tomarán como referencia la declaración correspondiente al ejercicio 2006.

Se realizará en los meses de octubre y diciembre.

Los importes a ingresar serán:

1º Pago	$7.600 \times 0,18 = 1.368$	(1 al 20 abril)
2º Pago	$17.500 \times 0,18 = 3.150$	(1 al 20 octubre)
3º Pago	$17.500 \times 0,18 = 3.150$	(1 al 20 diciembre)

Pago fraccionado sistema alternativo

La sociedad anterior plantea ante una previsión de malos resultados en los próximos ejercicios, cuales habrían sido los importes a pagar en concepto de pagos fraccionados durante el ejercicio 2003 si hubiera elegido la alternativa que le ofrece el Artículo 45-3 de la Ley, para lo que nos da la siguiente información:

HASTA	BASE IMPONIBLE	DEDUCCIONES	RETENCIONES
31-3-2007	5.000	3.000	650
31-9-2007	7.000	4.000	850
31-11-2007	12.000	5.000	1.200

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

Solución

El porcentaje correspondiente es:

$$32.5\% \times 5/7 = 23.21\%$$

	Pago 1 abril	1 octubre	1 diciembre
Base	5.000	7.000	12.000
Tipo	x 0,2321	x 0,2321	x 0,2321
Cuota	1.160	1.624	2.785
Retenciones	- 650	- 850	- 1.200
Pagos a cuenta anteriores	<u>0</u>	<u>510</u>	<u>774</u>
Pago a cuenta	510	264	811

11 OBLIGACIONES FORMALES QUE LA EMPRESA DEBE CUMPLIR

OBLIGACIÓN DE APLICAR RETENCIONES A CUENTA

Si la sociedad tiene contratados trabajadores por cuenta ajena, o recibe prestaciones de profesionales o bien si lo que efectúa es distribución de beneficios, practicará retenciones a cuenta del I.R.P.F. o del Impuesto sobre Sociedades.

El porcentaje de retención si son prestaciones profesionales será del 15%. El porcentaje aplicado sobre las cuantías abonadas como dividendos o intereses será del 15%.

OBLIGACIONES CONTABLES (ART. 133)

Deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio.

Si la sociedad no está constituida en España o no tiene su domicilio social en España, pero obtiene rentas en este territorio, será sujeto pasivo no residente en territorio español y al obtener rentas en el mismo tiene obligaciones impositivas, reguladas en la ley de Renta de no Residentes regulada por el RDL5/2004

OTRAS OBLIGACIONES FORMALES DE LA SOCIEDAD

Toda sociedad tiene la obligación de proporcionar a la Hacienda Pública información.

Esta información puede ser de dos tipos, la denominada información por suministro y la denominada información por captación.

La primera es aquella que la sociedad está obligada a proporcionar sistemáticamente en periodos preestablecidos en la norma reguladora.

La segunda es aquella que debe proporcionar solamente si se produce un requerimiento de la Administración tributaria.

Dentro del primer grupo se encuentran aquellas obligaciones de información que, de no cumplir la empresa incurrirá en infracción tributaria sancionable.

Las obligaciones principales de este tipo son las siguientes:

- Obligación de presentar un resumen anual del IVA de todo el año inmediato anterior.
Esta información se plasma en el modelo 390. Se presenta durante el mes de enero del año siguiente.
- Obligación resumen sobre retenciones e ingresos a cuenta.
Esta información contendrá todos los datos necesarios para determinar el cálculo de la retención. Nombre del retenido, cuantía pagada, y todos aquellos datos necesarios para calcular la retención.
- Declaración de operaciones con terceros. El modelo de declaración es el denominado 347. En este modelo se declaran las ventas y compras efectuadas por la sociedad, identificando nombre y número de identificación fiscal y cuantía de la operación.
Se debe cumplimentar en el mes de marzo de cada año, conteniendo los datos del año inmediato anterior.

Existen otros impuestos que se liquidan solo en el caso concreto de incurrir en el hecho que los genera.

Dentro de estos se ha de destacar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, dentro del mismo lo que afecta en mayor grado al mundo empresarial es el de operaciones societarias que grava la constitución, ampliación, reducción, liquidación, fusión absorción etc. de una sociedad.

12 DIETAS Y ASIGNACIONES PARA GASTOS DE VIAJE. RETRIBUCIONES EN ESPECIE

DIETAS Y ASIGNACIONES PARA GASTOS DE VIAJE

El tratamiento fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje ha tenido variaciones a lo largo de los últimos años.

La normativa actualmente vigente se contiene en la Ley reguladora del IRPF. L 35/2006

El desarrollo reglamentario se establece en el R.D. 439/2007 por el que se aprueba el reglamento del IRPF.

No obstante quedar reflejada toda la regulación de las dietas en la normativa establecida anteriormente, existe una doble vertiente a la hora de contemplar el estudio de esta materia, por lo que se ha de hacer referencia también a las sociedades o sujetos que desarrollan una actividad empresarial o profesional y que normalmente son los que abonan estas partidas a sus preceptores.

Es por ello necesario enfocar el estudio desde el perceptor y el pagador y por tanto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades.

Desde el punto de vista mercantil, las dietas y asignaciones para gastos de viaje se conceptúan como una partida que el pagador (normalmente la empresa) abona al perceptor (si el trabajador para que este haga frente a determinados gastos necesarios y extraordinarios, no habituales, fuera del lugar habitual del trabajo, en cumplimiento de su función y cometido.

El concepto de dieta y asignaciones para gastos de viajes, ha de distinguirse claramente del suplido. Concepto este último que se predica de los profesionales con los que la empresa no mantiene una relación laboral.

El suplido es un pago en que el profesional incurre, siempre por cuenta de un tercero.

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

Es un anticipo que se hace por cuenta y cargo de otra persona (empresa) con ocasión de mandato de trabajo profesional.

En todos los casos, en concepto de dieta y asignaciones para gastos de viaje es aplicable a los trabajadores por cuenta ajena.

El trabajador por cuenta ajena, por propia definición realiza su trabajo por cuenta de la empresa (tercero) por tanto los gastos en que incurre para realizar su trabajo son asumidos por la empresa, por tanto el concepto de suplido, cuando hay relación de dependencia no es aplicable. En concepto de dietas que hasta los límites marcados por la norma fiscal actúan igual que los suplidos, cuando hay relación de independencia no son aplicable. No obstante, los excesos sobre los límites marcados en dietas serán ingreso para el trabajador.

Si se aplicase el concepto de suplido las dietas no tendrían sentido puesto que éstas representan gastos en los que se incurre por cuenta de la empresa.

Los profesionales, por propia definición, ordenan por cuenta propia medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución del servicio.

Los gastos en que incurran son por cuenta propia, a excepción de los suplidos; por ello las cantidades facturadas a sus clientes son ingresos en su totalidad.

La norma fiscal establece límites cuantitativos que para el perceptor no serán considerados rendimientos, a partir de estos, con independencia de que estén cubriendo gastos existentes e incurridos por el trabajador, se conceptuarán como ingresos.

Las dietas y asignaciones para gastos de viaje se definen por la normativa fiscal como rendimientos de trabajo personal para el trabajador, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia.

La normativa aplicable es:

- Ley IRPF
- Ley IS

Reglamento desarrollador de IRPF

Para un adecuado estudio, se analizan los siguientes puntos:

- Gastos de locomoción
- Gastos de manutención y estancia
- Centros de trabajos móviles e itinerantes
- Situaciones especiales

GASTOS DE LOCOMOCIÓN. ASPECTO FISCAL

En el presente apartado se contemplan todas aquellas partidas de gasto en que los trabajadores de una empresa han de incurrir de forma necesaria, para el normal desarrollo de la actividad de la empresa, cuando éste exige desplazamientos fuera del lugar habitual de la misma.

En determinados sectores de la actividad económica, el desplazamiento de los trabajadores es fundamental para el correcto desarrollo de la misma.

Sectores tales como el transporte, el de la construcción, reparaciones, etc. para su desarrollo precisan necesariamente el desplazamiento de sus trabajadores. En estos casos, los gastos en que se incurre por este concepto son muy cuantiosos. Para las empresas tiene gran transcendencia la correcta justificación y control de los mismos.

Es el artículo 9 del Reglamento del IRPF el que completa las condiciones para que las cantidades destinadas por la empresa a compensar gastos de locomoción del empleado o trabajador queden exceptuadas de gravamen para este último, y sin obligación de retención para la empresa.

Caben dos posibilidades:

- Que el trabajador disponga de factura o documento equivalente cuando se utilicen medios de transporte público.
- Que el trabajador no disponga de factura, en cuyo caso, y previa justificación de la realidad del desplazamiento, devengará la cantidad resultante de calcular 0,19 Euros por Km. recorrido.

Es en esta modalidad donde se pueden añadir las cantidades resultantes de gastos de peaje y aparcamiento que se justifique.

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

El ticket del peaje y aparcamiento podrá también utilizarse como justificante de la realidad del desplazamiento.

El exceso abonado sobre la cuantía justificada, se computará como rendimiento de trabajo personal sometido a retención. Considerándose gasto fiscal-deducible para la empresa siempre que exista factura o nómina firmada por el trabajador.

No existe límite respecto a las cuantías de los gastos de locomoción justificados; se admite la totalidad siendo indiferente que el desplazamiento se realice en el mismo o distinto municipio del centro de trabajo.

En múltiples consultas la Administración Tributaria ha interpretado y manifestado su opinión respecto de cuestiones planteadas relativas a gastos de locomoción.

ASIGNACIONES PARA GASTOS DE MANUTENCIÓN Y ESTANCIA

El artículo 9 del RD. 439/2007 contiene su regulación.

La normativa actualmente en vigor, distingue dos situaciones, a saber, que el trabajador pernocte o que no pernocte; dentro de cada una de ellas considera como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería exclusivamente los siguientes:

Si hay pernocta en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, quedarán exonerados de tributación los siguientes:

- Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.
- Por gastos de manutención
- En territorio nacional: 53.34 Euros./día
- En territorio extranjero 91,35 Euros./día

Si no hay pernocta en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor.

En territorio español los gastos de manutención que no excedan de 26,67 Euros.

En territorio extranjero, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 48,08 Euros.

Los gastos de estancia han de quedar siempre justificados, el Reglamento del Impuesto lo determina expresamente. A sensu contrario, los gastos de manutención no exigen su justificación sino que establece una cuantía fija que quedará exonerada de tributación cuando la abone la empresa por desplazamiento.

Si hay pernocta, el Reglamento del Impuesto determina como cuantía exonerada de tributación 53.34 Euros, o 91,35 Euros diarios según correspondan a desplazamientos en territorio español o extranjero.

Si no hay pernocta, el reglamento del impuesto determina como cuantía exonerada de tributación aquella que no exceda de 26,67 Euros. 48,08 Euros./día, según corresponda a desplazamiento en territorio español o extranjero.

En este apartado, se establece expresamente cuantía máxima, por lo que con ese límite, quedará exonerado de tributación lo realmente abonado por la empresa al trabajador.

A modo de esquema, los límites cuantitativos son:

- Manutención y estancia:
 - En municipio distinto, período inferior a 9 meses.
- Pernocta:
 - Estancia y hospedaje > exonerado todo lo justificado.
 - Manutención territorio español 53.34 Euros./día.
 - Extranjero 91,35 Euros./día.
- No pernocta:
 - Manutención territorio español, hasta un máximo de 26,67 Euros./día.
 - Extranjero hasta un máximo de 48,08 Euros.

El trabajador deberá acreditar el gasto producido frente al pagador y frente a la Hacienda Pública. Frente al primero, para que este pueda resarcir el gasto

en concepto de dietas y por tanto exonerado de retención. Frente a la Hacienda Pública, para justificar la no-inclusión de estas partidas como rendimiento de trabajo personal.

El pagador esta obligado a acreditar frente a la Hacienda Pública el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

Ambas partes trabajador y pagador, deberán disponer de la documentación necesaria que acredite la existencia de dieta exonerada de tributación.

ASIGNACIONES PARA GASTOS DE LOCOMOCIÓN, MANUTENCION Y ESTANCIA PARA TRABAJADORES CONTRATADOS ESPECÍFICAMENTE EN EMPRESAS CON CENTROS DE TRABAJOS MÓVILES O ITINERANTES

Dentro del régimen general de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y estancia, se regula una situación especial para los trabajadores que desarrollan su trabajo en centros móviles o itinerantes.

La especialidad, se basa en que puedan devengar dietas exoneradas de tributación cuando corresponda a desplazamientos a municipios distintos de los que constituya la residencia habitual del trabajador.

SITUACIONES ESPECIALES

Cabe destacar como situaciones especiales o excepcionales respecto de la regulación general, las siguientes:

1. Diputados y Senadores de las Cortes Generales, Miembros de las Asambleas Legislativas, Concejales de Ayuntamientos, miembros de las Diputaciones Provinciales, u otros entes locales, Diputados Españoles en el Parlamento Europeo.
2. Funcionarios Públicos con destino en el extranjero.
3. Empleados de empresas con destino en el extranjero.
4. Personal de vuelo de las compañías aéreas.
5. Personal con relación laboral de carácter especial.
6. Miembros de los Consejos de Administración.

1. Diputados y senadores de las Cortes Generales, miembros de las asambleas legislativas, concejales de Ayuntamientos, miembros de las Diputaciones Provinciales, otros entes locales, Diputados españoles en el Parlamento Europeo. Las retribuciones obtenidas por razón de cargo por los Diputados, Senadores, etc. se definen en el art. 17.2 b) de la LIRPF, como rendimientos de trabajo personal. Excluye la parte de las mismas que se asignen para gasto de viaje y desplazamiento sin límite alguno.

Igual consideración tendrán las cantidades asignadas a los diputados españoles en el Parlamento Europeo con idéntico fin.

2 y 3. Funcionarios Públicos con destino en el extranjero y empleados de empresa con destino en el extranjero. Tanto para los Funcionarios Públicos destinados en el extranjero como para los empleados de empresas con destino en el extranjero, tienen la consideración de dietas o gastos exceptuados de gravamen, el exceso que perciban sobre la cantidad total que obtendrían por sueldos, trienios, complementos, o incentivos, en el supuesto de hallarse destinados en España.

Estos son contribuyentes en territorio español. El art. 8 y 9 de la LIRPF define como contribuyente en territorio español, aquél que tiene residencia habitual, siendo éste el que permanece más de 183 días durante el año natural. No obstante se presume residencia habitual cuando el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel residan habitualmente en España.

Del mismo modo tendrán residencia habitual en territorio español, cuando en el mismo radique el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos.

Al mismo se consideran contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
- Miembros de las oficinas consulares españolas comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicescónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

- Titulares de cargo o empleo oficial del estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que forman parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Tanto los contribuyentes mencionados anteriormente como los empleados de empresas con destino en el extranjero, dispone de éste régimen especial de dietas, sin perjuicio de la aplicación del régimen general si no tuvieran destino en el extranjero.

Se advierte que respecto de los trabajos realizados en el extranjero, por contribuyentes que mantienen su residencia en territorio español, el artículo 9 del Reglamento excluye su aplicación cuando sea de aplicación lo previsto en el Art. 6 del Reglamento, basado a su vez en el art. 7. P) de la Ley del IRPF.

Este art. 6 define la exención del impuesto para aquellos rendimientos de trabajo derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

El artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedará redactado como sigue:

- Estarán exentos del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurren los siguientes requisitos:
 - Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
 - Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
- La exención tendrá un límite máximo de (60.100 euros anuales).
- La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

A los rendimientos acogidos a esta exención no les será de aplicación el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento.

Para el personal de vuelo, en la nueva regulación, únicamente permiten elevar los límites de las dietas de manutención en caso de no hacer pernocta.

En concreto, considera como tales las que no excedan de 36,06 Euros diarios, si corresponden a desplazamientos dentro del territorio español, o 66,11 Euros diarios si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que correspondiera según el mayor número de vuelos realizados.

5. Personal con relación laboral de carácter especial. Respecto a los trabajadores que mantienen una relación laboral de carácter especial, el art. 17.2.j) de la Ley del IRPF define sus retribuciones como rendimientos de trabajo personal.

El art. 9.B.1.º matiza el tratamiento aplicable a estos trabajadores, pretendiendo evitar un posible perjuicio de modo que, si la empresa no abona cantidad alguna, específicamente la norma permite su deducibilidad como gasto respecto de los ingresos computados.

La minoración de sus ingresos, únicamente podrá realizarse del siguiente modo:

- La estancia, en todo caso, habrá de ser resarcida por la empresa, debiendo quedar justificada en su integridad.
- Respecto de los gastos de locomoción, se podrá deducir respecto de los ingresos, la cantidad justificada mediante factura, si se trata de transporte público, en caso contrario 0,19 Euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.
- Respecto de los gastos de manutención, podrá deducir 26,67 Euros o 48,08 Euros diarios según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o extranjero. Estos últimos con independencia de haberse producido o no pernocta.

6. Miembros de los Consejos de Administración. Respecto a los miembros de los Consejos de Administración su retribución se califica como rendimiento de trabajo, por su participación en Consejos de Administración o Juntas que hagan sus veces. Según se desprende del art. 17.2 e). Los gastos ocasionados por el desplazamiento desde su residencia habitual al lugar en que se

celebran las reuniones del Consejo no están comprendidos dentro del concepto de dietas, sino que si se las abona serán mayor rendimiento de trabajo personal.

RETRIBUCIONES EN ESPECIE. ASPECTOS FISCALES

¿Qué son?

Son rentas no dinerarias obtenidas en forma de bienes, servicios o derechos. Estas se pueden obtener por la utilización, consumo u obtención de bienes o derechos, bien de forma gratuita o por precio inferior al de mercado.

Según la causa por la que se obtengan se catalogarán como rendimiento de trabajo personal (obtenidos por causa del trabajo por cuenta ajena), son la mayoría, rendimiento de capital mobiliario (obtenidas como consecuencia de la cesión capital a terceros o de participar en fondos propios de Sociedades). Rentas de capital inmobiliario (obtenidas por la cesión de bienes inmuebles), rendimiento de actividades económicas obtenidas como contraprestación en la actividad económica) o ganancias y pérdidas de patrimonio (como es el caso de premios no dinerarios en concursos, rifas, etc.)

Por tanto se puede retribuir en especie rentas por causa del trabajo por cuenta ajena, del capital de actividades económicas y de ganancias de Patrimonio.

No obstante donde con más profusión se obtienen es en rendimientos de trabajo personal.

SUS CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES

- La utilización, consumo u obtención de los bienes, derechos o servicios, ha de ser para fines particulares, no para el desarrollo del trabajo como, ejemplos sirven uso del vehículo para fines privados, vivienda gratis, colegio de los hijos gratis.
- La utilización, consumo u obtención de los bienes, derechos o servicios, ha de ser gratuita o por precio inferior al mercado en este último o la retribución en especie se cuantificará en la diferencia entre precio y valor de mercado.
- Puede suponer o no un gasto para el pagador el caso de la vivienda propiedad del pagador que cede, no le supone gasto frente a la vivienda que

tiene que alquilar el pagador para cederla que le supondrá incurrir en un gasto.

- La utilización, consumo u obtención de los bienes, derechos o servicios se tiene que recibir, no basta que se conceda el derecho a la obtención de la renta, sino que el cómputo fiscal exige su percepción efectiva. De este modo un viaje ganado por alguien que no se realiza no supondrá retribución en especie.
- Para el que lo recibe podrá suponer un mayor ingreso o un menor gasto. El regalo de acciones de la empresa supondrá mayor ingreso. El pago del alquiler de la casa o del colegio de los hijos supondrá un menor gasto.
- No tiene por qué producirse la coincidencia entre el ingreso que se le genera al perceptor y el gasto que se produce al pagador.

Ejemplo: La vivienda cedida al perceptor le genera un ingreso que no coincide con el gasto del pagador, ya que este puede ser propiedad del mismo y por tanto no incurrir en ningún gasto por causa de cesión.

DISTINCIÓN ENTRE RENTA DINERARIA Y RENTAS EN ESPECIE

Siempre que se entreguen directamente bienes o servicios por parte del pagador habrá renta en especie. Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importe en metálico para que éste adquiera los bienes derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

Así, cuando en la relación obligacional el pagador financia la puesta a disposición de un determinado tipo de vivienda, un colegio para los hijos o un vehículo automóvil, la cuantificación no estará expresada en términos monetarios absolutos, por lo que será calificada de retribución en especie.

Si el pagador entrega al contribuyente el importe en metálico para que éste adquiera directamente determinados derechos, bienes o servicios la renta tendrá la consideración de dineraria.

En el ejemplo de la casa si es el pagador el que la alquila para cederla al contribuyente habrá retribución en especie.

Si el pagador abona en metálico la cuantía al contribuyente para que éste la alquile, la retribución será dineraria.

FISCALIDAD DE LA EMPRESA

Si el pagador abona directamente el recibo del colegio de los hijos del contribuyente, habrá retribución en especie.

Si el pagador abona metálico al contribuyente para que este haga frente al recibo del colegio, la retribución se catalogará de dineraria.

RETRIBUCIONES EN ESPECIE EXCEPTUADAS DE TRIBUTACIÓN

Para que exista retribución en especie ha de haber finalidad y beneficio particular en la utilización, uso o consumo de los bienes derechos o servicios. No obstante, existiendo este fin particular, se producen determinados supuestos excluidos de la tributación como retribuciones en especie derivados del trabajo:

- Entrega a los trabajadores en activo de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado de acciones o participaciones de la empresa.
- Cantidades destinadas a la capacitación, actualización o reciclaje del personal empleado.
- Entregas a empleados de productos a precios rebajados en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social.
- La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores así como la contratación de este servicio con terceros debidamente autorizados.
- Las primas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.
- Primas satisfechas a entidades aseguradoras por la cobertura de enfermedad.
- Cesión o financiación de medios informáticos y conexión a internet. Entrega de acciones a trabajadores

Para que esta retribución en especie esté exceptuada de tributación ha de cumplir las siguientes condiciones:

- Los trabajadores han de estar en activo pudiendo ser trabajadores de la empresa o de otras empresas del grupo

- La entrega podrá efectuarse tanto por la sociedad en la que presta sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo.
- Anualmente no podrá superar la cuantía de 12.000 euros anuales. Si se superan estas cuantías, el exceso quedará sometido a tributación.
- La oferta se ha de realizar dentro de la política retributiva general de la empresa.
- Los trabajadores junto con los cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación superior al 5%.
- Los títulos se han de mantener al menos durante tres años.
- El sistema que se aplica para medir el tiempo de permanencia de valores homogéneos, es el FIFO, el primero que se adquiere es el primero que se enajena.
- La fórmula retributiva conocida como opciones sobre acciones (stocks options) determina una retribución en especie por el exceso sobre las cuantías que aquí se definen.

CANTIDADES DESTINADAS A LA CAPTACIÓN ACTUALIZACIÓN O RECICLAJE DEL PERSONAL EMPLEADO

Para que esta retribución en especie esté exceptuada de tributación ha de cumplir las siguientes condiciones:

- Que sea necesario y venga exigido en el desarrollo de sus actividades y desempeño de su puesto de trabajo.
- Han de estar financiados directamente por la empresa aunque su prestación efectiva se subcontrate y la realicen otras entidades especializadas.
- Si para la realización de estos cursos es preciso desplazarse e incurrir en gastos de locomoción, manutención y estancia, estos también quedarán exceptuados de tributación con los límites marcados para dietas.

ENTREGAS A EMPLEADOS DE PRODUCTOS A PRECIOS REBAJADOS

Las empresas podrán proporcionar a sus empleados productos gratis o a precio rebajado a través de varios sistemas:

- Economatos de carácter social de la empresa. No hay limitación en las cuantías.
- A través de comedores de las empresas.

Serán válidas todas las fórmulas que admita la legislación laboral, siempre que:

- La prestación del servicio tenga lugar en días hábiles para el trabajador.
- No se puede solapar el devengo de dietas con esta retribución.

La forma de prestación del servicio puede ser:

- De forma directa, es decir, consumiendo los alimentos en el comedor propio de la empresa. En este caso no hay limitación cuantitativa.
- De forma indirecta, permitiendo que el contribuyente consuma los productos en establecimientos de hostelería, con las siguientes limitaciones:
 - La cuantía máxima diaria que está exenta de tributación es de 9.-€
 - Si como fórmula de prestación de este servicio se entregan vales comida, targetas o cualquier otro medio electrónico de pago estos deberán estar numerados, nominativos, intransmisibles, no serán reembolsables en dinerario, solo se utilizarán en establecimientos de hostelería.

La empresa emisora deberá llevar control de la relación de los entregados a cada uno de sus empleados en expresión del número de documento y día de entrega.

UTILIZACIÓN DE LOS BIENES DESTINADOS A LOS SERVICIOS SOCIO-CULTURALES

En este apartado se encuentran bienes o servicios utilizados por los empleados tales como biblioteca, autobús de ruta, servicio de médico de empresa, club social para todos los empleados, etc.

Como se aprecia, en el uso de todos estos servicios hay un beneficio particular que no obstante la ley del I.R.P.F. lo califica como no sometido a tributación (exento). No obstante, hay impuestos de difícil delimitación, fronterizo ante el fin empresarial y el fin particular como será el club privado, escoltas, coche blindado.

Se regula también, la no-retribución en especie de la cesión por parte de la empresa de espacios y locales, debidamente homologados destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil de los hijos de sus trabajadores así como la contratación de este servicio con centros debidamente autorizados.

PRIMAS DE SEGURO SATISFECHAS POR LA EMPRESA PARA LA COBERTURA DE ACCIDENTE LABORAL, RESPONSABILIDAD CIVIL DEL TRABAJADOR Y COBERTURA DE ENFERMEDADES

Contempla la renta en especie que obtiene el trabajador por la cobertura de estos seguros que la empresa abona. La Ley expresamente los cataloga como exonerados de tributación.

Respecto al seguro de enfermedad exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- La cobertura del seguro alcanzará al trabajador y podrá también alcanzar a su cónyuge o descendientes.
- Las primas satisfechas no han de exceder de 500 euros -anuales por el trabajador cónyuge o descendientes.
- El exceso sobre dichas cuantías constituye retribución en especie.

CESIÓN O FINANCIACIÓN DE MEDIOS DE INFORMÁTICA Y CONEXIÓN A INTERNET

Así mismo se regula la no-generación de rendimiento de trabajo para el empleado de la entrega gratuita o a precio rebajado o la cesión de préstamos o ayudas económicas para la adquisición de equipos y terminales, incluso fuera del lugar y horario de trabajo. Se incluye también, el facilitar o financiar e acceso a Internet.

CUANTIFICACIÓN DINERARIA DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE

El problema más importante a la hora de someter a tributación a las retribuciones en especie es su cuantificación dineraria.

Para salvar este obstáculo, la Ley del I.R.P.F. proporciona una norma general y varias normas específicas de valoración:

- Norma general: Valor de mercado
 - Ha de referirse al mercado específico de la prestación.
 - Cuando exista norma especial de valoración se entiende que no podrá sobrepasar el valor de mercado.
 - Esta norma general de valor de mercado es de aplicación a todas las rentas percibidas en especie que no tengan una norma específica.
 - Se aplica a las retribuciones en especie derivados del trabajo por cuenta ajena, a los rendimientos en especie del capital mobiliario e inmobiliario de actividad económica y a las ganancias y pérdidas de patrimonio que expresamente determina la ley su valoración según normas específicas de ganancias y pérdidas de patrimonio.
- Normas específicas:
 - Utilización de vivienda
 - Utilización o entrega de vehículos
 - Préstamos con tipos preferentes
 - Entrega de determinados bienes y servicios
 - Contribuciones satisfechas por la empresa
 - Contribuciones aportadas a un plan de pensiones a favor de los trabajadores
 - Cesión de bienes o derechos por parte de la empresa, cuya actividad habitual sea la producción o prestación de esos bienes o servicios

Utilización de vivienda:

- 10% de valor catastral no revisado
- 5% de valor catastral revisado

- 50% del valor por el que deba computarse a efectos del Impuesto de Patrimonio. Sobre este valor se aplicara el 5%.
- Límite: La valoración resultante no podrá exceder del 10% del resto de las contraprestaciones del trabajo.

Ejemplo: La empresa es propietaria de una vivienda cuyo valor catastral no revisado es de 120.202,42.-€. El contribuyente es un trabajador cuyas retribuciones ascienden a 60.101,21.-€.

Su rendimiento de trabajo estará compuesto por la cuantía dineraria mas retribución a especie, que en este caso será de (10% sobre 120.202,42.-€) 12.020,24.-€ no obstante el límite del 10% del resto de los rendimientos, limita esta valoración a 6.010,12.-€.

Utilización o entrega de vehículos

- Si hay entrega la valoración será el coste de adquisición por el pagador, incluidos los tributos.
- En el supuesto de uso, el valor será el 20% del coste del vehículo o valor del bien como si fuera nuevo, si es propiedad del pagador o lo alquila respectivamente.
- Si se usa y posteriormente se entrega el valor se calculará por diferencia.

Préstamos con tipos preferentes

La retribución en especie se calculará por diferencia entre el interés realmente pagado y el legal del dinero vigente en el periodo.

Gastos de prima de seguro, viajes, estudios y manutención

Su valor se computará por el coste para el pagador, incluidos los tributos que gravan la operación.

Cesión de bienes o derechos

Si la cesión al trabajador es de bienes o derechos que constituyan la actividad habitual de la empresa, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público.

Bonos de fundador

Sin derechos que se reservan los fundadores de una sociedad como remuneración de los servicios personales.

QUÉ VALOR DE COMPRA SE COMPUTA EN LA DECLARACIÓN DEL PERCEPTOR DE LA RETRIBUCIÓN EN ESPECIE

Se computará el valor determinado según las normas anteriores. A dicho valor se añadirá el ingreso a cuenta si lo asume el pagador. Si se repercute al perceptor de la renta, no se añadirá al valor determinado según las reglas anteriores.

DETERMINACIÓN DEL INGRESO A CUENTA

▪ ¿Qué es el ingreso a cuenta?

Es la retención que la entidad pagadora debe efectuar cuando la retribución es en especie.

El concepto es idéntico al de retención y la única diferencia que se aprecia es en la denominación, retención por pago de rentas dinerarias e ingresos a cuenta para rentas en especie, la sistemática de cálculo es la misma.

▪ ¿Cómo se determina el ingreso a cuenta?

Se han de distinguir las siguientes cosas:

➤ Cálculo del ingreso a cuenta en rentas de trabajo

Una vez cuantificadas las retribuciones en especie se añadirán al resto de las dinerarias, con la excepción de las contribuciones a planes y fondos de pensiones y mutualidad de previsión social.

- El mecanismo de cálculo del impuesto a cuenta es el siguiente:
+ Cuantía total previsible a obtener en el año - Deducciones y reducciones.