

EL

CIERRE FISCAL Y CONTABLE

DEL EJERCICIO 2009

Lorca, 1 Diciembre 2009

A) AJUSTES POR PERIODIFICACION

1.- Periodificar la parte del importe de los gastos pagados en el ejercicio que corresponden a ejercicios posteriores: primas de seguros, campañas de publicidad, intereses de préstamos, etc.

Ejemplo: Con fecha 1-3-n se abona la prima anual de 3.000.000 euros por un seguro de incendios de cobertura, asimismo, anual. Las anotaciones contables que deben realizarse ese día, al cierre del ejercicio y al comienzo del siguiente son (el ejercicio coincide con el año natural):

a) El 1-3-n, por el pago de la prima:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	3.000.000	
57	Tesorería		3.000.000

b) A 31-12-n se anula la parte de prima que representa la cobertura del ejercicio siguiente:

- Gasto mensual: $3.000.000/12 = 250.000$ euros/mes

- Prima que corresponde al ejercicio posterior (enero y febrero): $250.000 \times 2 = 500.000$ euros

Nº	Cuenta	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	500.000	
625	Primas de seguros		500.000

El 1-1-n+1, los gastos anticipados volverían a reflejarse como gastos del ejercicio:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
625	Primas de seguros	500.000	
480	Gastos anticipados		500.000

2.- Periodificar los ingresos cobrados anticipadamente que corresponden a ejercicios posteriores: intereses de cuentas bancarias, arrendamientos, etc.

Ejemplo: El 1-12-n se cobran anticipadamente 400.000 euros en concepto de alquiler bimensual de un local. Las anotaciones a realizar serían (ejercicio coincidente con el año natural):

a) El 1-12-n, al cobrar el alquiler:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	400.000	
752	Ingresos por arrendamientos		400.000

b) A 31-12-n se anula el ingreso que no corresponde al ejercicio:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
752	Ingresos por arrendamientos	200.000	
485	Ingresos anticipados		200.000

c) El 1-1-n+1 se refleja el ingreso anticipado relativo al ejercicio en curso:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
485	Ingresos anticipados	200.000	
752	Ingresos por arrendamientos		200.000

3.- Registrar los importes de las compras y gastos y de las ventas e ingresos correspondientes al ejercicio aunque no se hayan recibido o emitido las facturas.

Ejemplo: La empresa X factura a un cliente suyo los días 10 de cada mes, habiendo realizado una venta de productos con fecha 20-12-N por importe de 400.000 euros.

Al cierre del ejercicio debe realizarse la siguiente anotación:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
4309	Cientes, facturas pendientes de formalizar	464.000	
700	Ventas de mercaderías		400.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		64.000

En el **momento** de emitir la correspondiente **factura**:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	464.000	
4309	Cientes, facturas pendientes de formalizar		464.000

Ejemplo: La empresa X acostumbra a facturar a sus clientes habituales los días 10 de cada mes. Con fecha 20-12-N la empresa Y realiza una compra de mercaderías por importe de 400.000 euros.

Los usos empresariales llevarían a contabilizar esta operación el día 10-1-N+1, fecha en que produce su facturación; sin embargo, de hacerlo así, se estaría incluyendo un ingreso en un ejercicio en el que no se ha producido. De ahí la necesidad de realizar **al cierre del ejercicio** la siguiente anotación:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	400.000	
4009	Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar		400.000

Al recibir la empresa Y la factura correspondiente, ya en el **ejercicio siguiente**:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
4008	Proveedores, facturas pendientes de recibir o formalizar	400.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	64.000	
4000	Proveedores		464.000

4.- Al comienzo del ejercicio 2010, la sociedad tendrá que llevar a gastos o ingresos los ajustes por periodificación que aparezcan en las cuentas 480, 485, 580 y 585 del PGC. Y que de igual manera debió actuar a comienzos de 2009 con similares ajustes realizados al cierre del ejercicio anterior.

5.- Que los ingresos y gastos se han de imputar, en definitiva, al ejercicio en que se devenguen independientemente del momento en que sean exigibles.

6.- Que se han contabilizado los gastos devengados y no pagados en el ejercicio: suministros, comunicaciones, etc.; así como los ingresos devengados y no cobrados: alquileres, etc.

Ejemplo: El 1-12-n se abona el recibo bimensual de electricidad, por importe de 100.000 euros (no se tienen en cuenta el IVA). Suponiendo un consumo constante y un ejercicio coincidente con el año natural, a 31-12-n ha de reflejarse gasto por el consumo en el mes de diciembre, aunque el pago se realice en febrero. El asiento a realizar es:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	50.000	
412	Acreeedores por suministros		50.000

7.- No obstante, se admiten a efectos fiscales los gastos contabilizados en un periodo posterior al de su devengo y los ingresos contabilizados en un periodo anterior, siempre que de ello no se derive una tributación inferior. Esta regla para la imputación de ingresos y gastos registrados contablemente en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se aplica no sólo a los registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino también a los contabilizados en una cuenta de reservas.

Ejemplo: La Sociedad X que tuvo el año 2008 una cifra de negocios de 7.900.000 euros y en el año 2009 de 8.500.000 euros presenta un resultado contable de 60.000 euros. Ha decidido traspasar gastos de este ejercicio al siguiente por importe de 12.000 euros, ¿es correcta su actuación?

No, porque se produciría una menor tributación. En 2009 es ERD, por lo que retrasar los 12.000 euros de gastos le produciría una tributación de 3.000 (25 %s/12.000) euros, mientras que en el año 2010, que ya no es ERD, evitaría tributar por 3.600 euros (30 %s/12.000), derivándose de ello una tributación inferior en 600 euros.

DGT 20-6-2007. Es posible deducir gastos de ejercicios anteriores, pero no si provienen de un ejercicio prescrito porque para apreciar si existe menor tributación ha de tenerse en cuenta el efecto de la prescripción.

DGT: 19-06-2008. N.º CONSULTA VINCULANTE: V1295/2008. La Inspección de Hacienda dictó un acto administrativo de liquidación derivado de un acta de disconformidad extendida por el IS correspondiente al ejercicio 1998, siendo el motivo de regularización tributaria la consideración, por parte de la sociedad, contable y fiscal, como compra (gasto del ejercicio), la adquisición de elementos que la Inspección considera que debieron considerarse como inmovilizado material. Por ello, la Inspección incrementa la base imponible en la cuantía indebidamente tratada como gasto del ejercicio por compra y, al mismo tiempo, disminuye la base imponible en el importe de la amortización correspondiente a dicho ejercicio. La entidad amortizó en su totalidad el inmovilizado en el ejercicio 1998 en que se realizó la inversión, siendo sólo deducible en ese ejercicio y en los siguientes por el concepto de amortización como máximo, caso de aplicar el método de tablas, el importe que resulte de aplicar al precio de adquisición del elemento del inmovilizado el coeficiente máximo de tablas, siendo este importe máximo el que podrá deducirse en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2007 para determinar la base imponible del mismo, para lo cual podrá hacerse un ajuste negativo al resultado contable por dicho importe. Esta deducción podrá aplicarse en el período impositivo 2008 y siguientes hasta completar la amortización a efectos fiscales del elemento de inmovilizado dentro de la vida útil del mismo. No obstante, la entidad podrá instar la rectificación de la autoliquidación del período 2006 y anteriores no prescritos al objeto de que sea tenida en consideración la amortización contabilizada en el ejercicio 1998 y no deducida en dichas autoliquidaciones.

8.- DGT: 03-06-2002. N.º CONSULTA: 841/2002. IS. Imputación temporal. Alquiler de un local por un plazo de 25 años cobrando por adelantado el alquiler correspondiente a los 25 años. Contablemente se deberá registrar el importe recibido en la cuenta de Tesorería con abono a una cuenta de "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" que se imputará a resultados, con un criterio financiero, durante los 25 años de duración del arrendamiento. Fiscalmente, coincide con el criterio contable.

9.- Para el cálculo de ingresos computables es obligado el método del porcentaje de realización en obras contratadas por encargo y si es imposible por incumplimiento de las condiciones del método debe constar en la Memoria. Idem., los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. TSJ Asturias 22-3-2005. DGT 12-12-2001.

Ejemplo: Una empresa ha firmado un contrato para la realización de un proyecto en las siguientes condiciones: el presupuesto asciende a 6.000.000 euros estimándose los costes en 3.750.000 euros durante 3 años. Los costes de ejecución del primer año ascienden a 750.000 euros y están integrados por: gastos de personal 150.000 euros, materiales diversos 50.000 euros, servicios de profesionales independientes 550.000 euros. La empresa puede estimar de forma fiable los ingresos del proyecto y sus costes.

Ingresos del ejercicio = $6.000.000 \times (750.000 / 3.750.000) = 1.200.000$ euros

Cuenta	Título	Debe	Haber
64	Gastos de personal	150.000	
602	Compras de otros aprovisionamientos	50.000	
623	Servicios de profesionales independientes	550.000	
572	Bancos		750.000

Cuenta	Título	Debe	Haber
430	Clientes	1.200.000	
705	Prestaciones de servicios		1.200.000

10.- Con efectos para el primer ejercicio que se inicie a partir del 1-1-2008 se establecen las consecuencias fiscales de la aplicación de los nuevos criterios contables y su integración en la base imponible.

No tienen efectos fiscales los cargos y abonos a reservas relacionados con gastos que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de 1-1-2008, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. En este caso, no se integran en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los nuevos criterios contables establecidos en el PGC y PGC-PYMES.

Los cargos y abonos a cuentas de reservas que tengan efectos fiscales se computan conjuntamente con la cantidad deducida en el primer período impositivo iniciado a partir de 1-1-2008 en concepto de correcciones de valor de participaciones en el capital de otras entidades. No obstante, el sujeto pasivo puede optar por la integración del saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1-1-2008.

B) ACTIVO. VALORACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1.- Que el valor de adquisición del inmovilizado material incluye junto al precio de compra, el transporte, seguro, carga y descarga, instalación y montaje, ensayos y pruebas y las tasas e impuestos no deducibles.

Ejemplo: La empresa X ha comprado una Máquina por 5.000 euros, habiendo satisfecho, además, por el transporte de la misma 500 euros y por la instalación 200 euros.

Nº	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	5.700	
472	H. P., IVA soportado	912	
572	Bancos		6.612

2.- Que si el inmovilizado ha sido producido por la empresa hay que activar al cierre del ejercicio las compras y gastos que haya ocasionado su producción (costes directos e indirectos).

Ejemplo: La empresa X ha fabricado con medios propios Maquinaria para su inmovilizado: El coste de producción ha sido: 3.000 euros de materiales y 2.000 euros de mano de obra.

Nº	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	5.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		5.000

3.- Que forma parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta.

Ejemplo: La empresa adquiere unos instrumentos para energía eólica por un precio de 250.000 euros al contado. Vida útil 20 años. Según las normas de la Región donde están instalados se obliga a su desmantelamiento al final del periodo de uso con un coste estimado actualizado de 30.000 euros.

Nº	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	280.000	
572	Bancos		250.000
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		30.000

Nº	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del Inmovilizado Material	14.000	
281	Amortización Acumulada del I. Material		14.000

4.- Que el valor del terreno donde se asienta una construcción de la empresa debe figurar separadamente de la cuenta 211.Construcciones, no debiendo amortizarse la parte correspondiente al terreno.

5.- Que las Inmovilizaciones en curso hay que pasarlas al subgrupo 21. Inmovilizaciones Materiales en el momento en que se hayan terminado, no amortizándose el elemento hasta tanto no entre en funcionamiento.

6.- Que si el valor normal de mercado (valor razonable) del bien del inmovilizado que recibimos en una permuta es superior al valor contable del bien cedido hay que hacer un ajuste extracontable positivo (permuta no comercial). Cuando se trate de una permuta comercial no hay que hacer ajuste fiscal.

En varias consultas vinculantes emitidas recientemente por la DGT (consultas V1475-08, V1679-08 y V1859-08) se altera el tradicional tratamiento de la operación de permuta (inmobiliaria), en los siguientes términos:

1º. Propietario del suelo: Si la entrega del suelo estuviese sujeta al IVA, la base imponible es el coste de adquisición del solar en el momento de la entrega. El transmitente debe repercutir al promotor el 16 % IVA.

2º. Promotor: la entrega del suelo constituye un pago a cuenta de la entrega futura de la edificación. La base imponible de este anticipo es el coste estimado de la construcción que ha de entregarse en el futuro al propietario del suelo, por lo que la fijación de la cuantía es provisional. Finalizadas las obras, el promotor conocerá con exactitud el coste de la edificación a entregar al propietario del suelo, por lo que cuantificará definitivamente la base imponible rectificando al alza o a la baja la cuantificación provisional que hizo cuando recibió el solar.

6.1) Informe SGOL 27-6-2007: Operación de permuta de solar por edificación futura desde la óptica del transmitente del solar: el devengo del impuesto sobre sociedades se produce al otorgar la escritura de permuta por diferencia entre el valor de mercado de los pisos recibidos y el valor de adquisición del terreno, que ha de coincidir con el valor de mercado del terreno, y es el valor de mercado de los m2 que se recibirán calculado su valor en el día de la operación comparando con un bien de similares características en esa fecha. El hecho de que en el futuro el valor de mercado de esos pisos experimente variación, al alza o a la baja, no produce incremento o disminución de patrimonio que surgirá cuando se transmitan los pisos recibidos.

6.2) Operación de permuta. No es sancionable como conducta razonable el no liquidar el IVA por el mayor valor de la edificación recibida respecto al declarado en su día como pago anticipado. TEAC 9-6-2004.

6.3) Devengo del impuesto para una promotora en una operación de permuta. Cuando el promotor realiza la entrega de la construcción. La inspección pretendía imputar la ganancia en el momento de la recepción del suelo. TEAC 28-6-2007.

6.4) En la permuta inmobiliaria se devenga el IVA en el momento de la entrega del terreno, pero la base se rectifica (al alza o a la baja) según el valor de mercado de las viviendas en el momento de la entrega, según la doctrina de la DGT. El TEAR de Andalucía 27-7-2006 considera que no hay que rectificar porque la contraprestación ya era conocida cuando se entregó el suelo. Sólo en el caso de que en el momento del devengo no se conozca la contraprestación se produce la rectificación.

DGT, Consulta nº V1859/2008 de 16 octubre 2008. La doctrina de este Centro Directivo en relación con a las operaciones de permuta debe ser revisada en lo referente a la cuantificación del Impuesto consecuencia de la aplicación de lo dispuesto por el artículo 79.uno de la Ley 37/1992. **Desde el punto de vista de la exigibilidad y del devengo del Impuesto, la primera operación relevante es la entrega del solar como forma de pago de la contraprestación. Esta entrega, caso de estar sujeta y no exenta del Impuesto, debe evaluarse conforme al coste de dicho solar en el momento de su entrega.** A la par, la referida entrega del solar constituye un **pago a cuenta** de acuerdo con el precitado artículo 75.dos de la Ley 37/1992 (y su concordante artículo 65 de la Directiva 2006/112/CE), que debe interpretarse como una mera exigibilidad a cuenta del Impuesto que gravará la entrega futura de la edificación. Atendiendo a lo dispuesto por el artículo 79.uno de la Ley 37/1992, y considerando en todo caso el criterio del Tribunal de Justicia, en la medida en que dicho pago a cuenta debe subordinarse a la operación a la que se refiere, esto es, a la entrega futura de la edificación, **la base imponible del mismo estará constituida por la cantidad que quien lo recibe (promotor inmobiliario) estaría dispuesto a desembolsar por el mismo y que, en última instancia (sentencia Empire Stores) ha de estar formado por el precio de adquisición del bien que va a entregar a cambio (edificación a construir) computando el total de gastos en que incurra para ello (sentencia Bertelsmann).** En cualquier caso, dicho coste no es conocido con exactitud hasta el momento en que la edificación está terminada. **Por tanto, y necesariamente, el coste a computar para valorar el pago a cuenta ha de ser el que se estime tendrá la construcción una vez ésta haya sido terminada.** Esta es la conclusión a la que conduce la jurisprudencia del Tribunal ; en efecto, la equivalencia con la contraprestación monetaria se consigue utilizando como aproximación al precio de adquisición o, en este caso, el coste de producción total del bien que se entrega. Dicha magnitud no es conocida sino a la finalización de las obras, que es, por otra parte, el momento en que tiene lugar el devengo de la entrega; por tanto, **el pago a cuenta ha de valorarse provisionalmente en el momento en que se recibe el solar, reflejándose como mera exigibilidad a cuenta de la entrega futura. Finalizadas las obras, el promotor conoce con exactitud el coste de la edificación, por lo que debe cuantificar definitivamente el Impuesto rectificando al alza o a la baja la cuantificación provisional** inicialmente estimada, repercutiendo la diferencia entre el coste de la edificación que se estimó en el momento en que se recibió el suelo a cambio de obra futura y el correspondiente en el momento de la entrega de dicha obra. Tal repercusión adicional del Impuesto habrá de realizarse a través de la expedición de una factura rectificativa que habrá de cumplir los requisitos reglamentariamente exigidos.

DGT: 16-04-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0804/2009. Ajustes por permuta en el promotor inmobiliario. A efectos de determinar el valor del terreno solamente se computará el coste de la construcción a entregar en virtud del contrato de permuta, sin perjuicio de que para determinar el coste de las viviendas entregadas se tenga en cuenta la parte del terreno imputable a dichos inmuebles. En el momento de la entrega de las viviendas se producirá una renta fiscal por la diferencia entre el valor de mercado del terreno recibido y el valor contable (coste) de la construcción a entregar que se integrará en la base imponible de ese ejercicio mediante un ajuste temporal positivo. La reversión fiscal de este ajuste se producirá a medida que se produzca la entrega de los restantes inmuebles construidos sobre el suelo permutado, en la proporción que corresponda.

7.- Los inmuebles (terrenos, solares, construcciones, edificios) que se tienen con la finalidad de obtener rentas (por arrendamiento o cesión), plusvalías (por enajenación), o ambas se registran en las cuentas del subgrupo 22 son: 220 Inversiones en terrenos y bienes naturales y 221 Inversiones en Construcciones. No se consideran tales las que la empresa tiene para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos, o para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las construcciones se amortizan contablemente, teniendo la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Ejemplo: Un terreno adquirido por 100.000 euros que utilizaba la empresa como depósito de mercancías se destina al arrendamiento.

Nº	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales	100.000	
210	Terrenos y bienes naturales		100.000

8.- Las operaciones que den lugar a una ampliación, mejora o renovación de un inmovilizado se registrarán como mayor valor del inmovilizado. En otro caso, constituirán gastos del ejercicio.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA Sentencia de 30 de mayo de 2002. IS. Gastos deducibles. Reparación y conservación. Son gastos deducibles lo que la Inspección y el TEAR consideraron como inversiones amortizables (instalación de cristales por rotura, cambio de marcos y puertas, etc.), porque la Administración no puede rechazar de plano los gastos que como deducibles haya configurado el sujeto pasivo, sino que en cada circunstancia habrá de determinar la razón de su rechazo.

DGT: 05-09-2003. N.º CONSULTA: 1191/2003. Gastos deducibles. Reparaciones y conservación. La inversión consistente en aplicar una capa plástica sobre el suelo de una nave para dotar del adecuado nivel de seguridad a la actividad tendrá la consideración de reparación y conservación del inmovilizado material, por lo que dicha inversión se considerará como gasto deducible del ejercicio en que se produzca y no como mayor valor del inmovilizado material.

9.- Las pérdidas por deterioro (antiguas provisiones de activo) registradas contablemente relativas al Inmovilizado Material, Inversiones Inmobiliarias y Existencias no han de tenerse en cuenta para la obligación de la reducción de capital (supuestos del art. 163.1 TRLSA) y para la disolución de la sociedad (art. 260.1.4º TRLSA y art. 104.1.e) LSRL) “en los ejercicios 2008 y 2009”.

10.- DGT: 13-04-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0766/2009. Únicamente podría tener la consideración de fiscalmente deducible, el gasto contable correspondiente a la pérdida por deterioro del valor que, en su caso, hubiere podido experimentar el terreno adquirido, en la medida en que su valor contable hubiese sido superior a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso, atendiendo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 2.ª del RD 1514/2007 (PGC), siempre y cuando dicho gasto hubiese sido debidamente contabilizado con arreglo a lo dispuesto en el art. 19.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

C) ACTIVO. NORMAS PARTICULARES DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE Y DEL ACTIVO FINANCIERO

1.- Los gastos de I + D son gasto del ejercicio en que se realicen, pero al cierre del ejercicio podrán activarse si están específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido, y tengan motivos fundados de éxito técnico y de la rentabilidad económico – comercial del proyecto.

2.- Que el rendimiento devengado por los valores adquiridos con cupón corrido o dividendo acordado es menor precio de adquisición del valor mobiliario. Si los dividendos distribuidos posteriormente proceden de forma inequívoca de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, no se reconocerán como ingresos y minorarán el valor contable de la inversión. Cuando se perciba el cupón o el dividendo no se computa como ingreso la parte corrida, pero podrá deducirse, en concepto de pago a cuenta, la retención que, en su caso, haya soportado. Asimismo será aplicable la deducción por doble imposición cuando el transmitente haya integrado en su base imponible un importe equivalente a ese dividendo en forma de plusvalía manifestada en la venta y no haya tenido derecho a esta deducción, siempre que se pruebe por la sociedad.

DGT: 21-11-2008. N.º CONSULTA VINCULANTE: V2200/2008. El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en vigor a partir de 1 de enero de 2008, en su segunda parte, en la norma de registro y valoración 9.ª, instrumentos financieros, en relación con los intereses y dividendos recibidos de activos financieros, establece que «asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión». De ello se desprende que la percepción monetaria de dividendos en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, si los mismos proceden de resultados generados con anterioridad a la adquisición de la participación porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, como es el caso de los beneficios de 2007, las reservas distribuidas correspondientes a los beneficios de ejercicios anteriores, y la prima de emisión aportada también antes de la adquisición de las acciones, que se señalan en el escrito de consulta, no tendrán efectos en la base imponible por cuanto no tienen la condición de ingreso a efectos contables y por tanto, tampoco tienen esta condición a efectos del Impuesto sobre Sociedades, sino que tienen la condición de menor valor de la participación, estando este criterio de valoración admitido igualmente a efectos del Impuesto.

3.- Que si se han vendido derechos preferentes de suscripción hay que disminuir el precio de adquisición de los valores en el importe del coste de los derechos de suscripción. Si el resultado de esta operación es superior al valor de los títulos el exceso constituye renta sujeta a tributación.

D) ACTIVO. VALORACION DE LAS EXISTENCIAS

1.- Que las existencias que sean fácilmente identificables de modo individualizado, se valorarán a su precio de adquisición.

2.- Que los bienes intercambiables en los que no sea posible la identificación de cada remesa concreta hay que valorarlos a su precio medio ponderado, o por el método FIFO "primera entrada, primera salida" si fuese más conveniente para la gestión de la empresa. Se empleará un único método para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

3.- Que, con carácter general, no hay que incorporar al precio de las mercancías (existencias) los gastos financieros. No obstante, han de incorporarse los que correspondan a mercancías cuyo periodo de fabricación exceda de un año, siempre que se hayan devengado antes de estar destinadas al consumo.

4.- Que en la valoración de los bienes producidos por la empresa hay que tener en cuenta los costes directos más los indirectamente imputables tales como: arrendamiento, amortización maquinaria e instalaciones, reparaciones y mantenimiento, personal de producción y control, etc.

5.- Que no hay que considerar en el coste de producción los gastos que se producen después de que el producto salga del almacén, tales como comisiones, transportes de ventas, gastos de administración, comerciales ni financieros por descuento de papel comercial.

6.- Que los rappels por compras han de imputarse directamente como menor valor de las existencias a que corresponden o en la proporción de las existencias que se puedan identificar.

E) PASIVO. VALORACION

1.- Que los débitos y partidas a pagar se valoran, en general, por su coste amortizado.

2.- Sólo debe reconocerse una provisión cuando un hecho pasado haya dado lugar a una obligación legal o implícita, una salida de recursos sea probable y el importe de la obligación pueda estimarse de forma fiable. En fin, a la fecha del ejercicio son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se cancelarán.

3.- Son deducibles fiscalmente los gastos que se derivan de las provisiones siguientes: a) actuaciones medioambientales, siempre que se correspondan con un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria. Si no se formula el plan, o el mismo no es aceptado por la Administración tributaria, el gasto es deducible en el ejercicio en el que la provisión se aplica a su finalidad, b) las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, por las sociedades de garantía recíproca y por las sociedades de reafianzamiento, y c) cobertura de garantías de reparación y revisión, así como de gastos accesorios por devolución de ventas.

Son fiscalmente deducibles todas aquellas provisiones que se regulen en la normativa mercantil-contable y sobre las que no se establezca ninguna limitación en la normativa fiscal (por ejemplo, para impuestos, para responsabilidades, etc.).

DGT: 09-02-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0225/2009. Dotar una provisión para cubrir el riesgo derivado de la posible indemnización en caso de despido no responde a una obligación actual, legal o contractual, sino que tiene por finalidad cubrir el posible riesgo derivado de una posible indemnización futura en caso de despido del trabajador. Por ello, la provisión no será gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que se hubiere dotado, puesto que, en el momento en que la sociedad pretende llevar a cabo dicha dotación, no existe la obligación cierta de indemnizar a los trabajadores sino una simple expectativa de acuerdo con lo establecido en el art. 13.1 d) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). No obstante, con arreglo a lo dispuesto en el art. 13.3 de la citada normativa, la dotación a la provisión practicada por la sociedad tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el período impositivo en que, finalmente, la provisión se aplique a su finalidad, no en el período en que se hubiese practicado su dotación.

4.- No se consideran deducibles fiscalmente los siguientes gastos procedentes de provisiones: a) los derivados de obligaciones implícitas o tácitas, b) los relativos a retribuciones y otras prestaciones al personal. No obstante, son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y de planes de previsión empresarial c) los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos, d) los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas, e) los relativos al riesgo de devoluciones de ventas, f) los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de

patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

Los gastos contabilizados al dotar provisiones que no son fiscalmente deducibles exigirán un ajuste positivo en la base imponible del impuesto, pero esos gastos serán deducibles cuando se aplique la provisión a su finalidad, en cuyo ejercicio habrá que hacer un ajuste negativo.

5.- Que es deducible la dotación a la provisión para la cobertura de garantías de reparación y revisión concedidas en el momento de efectuar la venta; ídem. la dotación para cubrir los gastos por devoluciones de ventas. Sin embargo, fiscalmente sólo es deducible hasta el límite que represente la proporción de los gastos por reparaciones o devoluciones del ejercicio y de los dos anteriores, respecto a las ventas (con garantía o con plazo de devolución) de dichos ejercicios.

6.- Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1-1-2008 se suprime la regulación de los planes de reparaciones extraordinarias y de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, dado que se asume el criterio contable de imputación de tales gastos.

7.- El coste de las grandes reparaciones se trata como una parte del inmovilizado material, de modo que se amortiza de forma distinta a la del resto del elemento durante el periodo que medie hasta la reparación.

8.- El coste estimado del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado debe provisionarse en el ejercicio en el que se adquiere el inmovilizado registrándose como mayor valor del mismo, de modo que se transforma en gasto mediante la amortización del elemento del inmovilizado, que es gasto fiscalmente deducible, así como la actualización del valor de la provisión que en cada ejercicio deba realizarse.

F) EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1.- Contrastar el saldo de la cuenta de ventas e ingresos por servicios con la base imponible del IVA repercutido (transmisiones de bienes del inmovilizado, percepción de anticipos, adquisiciones y entregas intracomunitarias, exportaciones, etc.).

2.- Que las cuotas soportadas no deducibles no han de figurar en la cuenta 472. Hacienda Pública, IVA soportado.

3.- Que las cuotas de IVA soportado no deducible por la compra de bienes del inmovilizado forman parte del precio de adquisición.

4.- Que han quedado saldadas las cuentas H. P., IVA soportado y H. P., IVA repercutido. La parte de IVA soportado que quede a compensar ha de figurar en la cuenta 470 H. P., deudora por IVA.

5.- Que si durante el año se han efectuado entregas o prestaciones de servicios con IVA repercutido, y otras operaciones exentas del IVA (excepto entregas intracomunitarias o exportaciones), hay que aplicar la regla de prorata. En ningún caso, desde 1-1-2006, con motivo de la percepción de subvenciones.

6.- Que si se ha aplicado la regla de prorata al IVA soportado en las compras y gastos, es preciso efectuar los cálculos para apreciar si debemos aplicar dicha regla a los bienes de inversión.

Ejemplo: La empresa ha realizado durante el año operaciones no exentas del IVA por 150.000 euros y operaciones exentas por 36.000 euros. La prorata definitiva del año anterior fue del 65 %. El año anterior adquirió un bien de inversión por el que soportó 12.000 euros.

$$Rp = 150.000 / 150.000 + 36.000 = 81 \%$$

Luego, el 19 % de las cuotas soportadas por operaciones corrientes no tendrá el carácter de deducible.

Regularización B. Inversión = $9.720 - 7.800 / 5 = 384$ euros, a deducir en este ejercicio porque la prorata definitiva de este ejercicio difiere + 10 p.p. respecto de la que prevaleció en el ejercicio en que soportó las cuotas.

7.- Que en ningún caso se podrán alterar las valoraciones iniciales por los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible, tanto por la regularización derivada de la prorata definitiva como por la regularización por bienes de inversión como por las limitaciones del derecho a deducir.

8.- Que el plazo para la rectificación al alza de las cuotas repercutidas o deducidas y los plazos de caducidad del derecho a deducir o compensar las cuotas soportadas es de 4 años.

Deducción de las cuotas soportadas declaradas a compensar que han caducado. Una vez que han caducado las cuotas soportadas de IVA se abre un plazo de cuatro años para obtener su devolución. Tribunal Supremo Recurso de casación para unificación de doctrina S 4-7-2007.

Se anula la sanción por dejar de ingresar porque el origen de la liquidación se debe a que la AEAT quitó cuotas de IVA caducadas y al año siguiente volvió a liquidar el descubierto motivado por aquella minoración. Al derivar la actuación de la propia AEAT no hay ocultación pues conoce el dato o hecho imponible al haber dictado el acto que dio lugar al mismo. Tribunal Supremo 14-9-2006.

El hecho de haber dejado caducar la deducibilidad de las cuotas de IVA constituye una liberalidad, toda vez que se trata de una renuncia voluntaria a un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, por lo que no tienen la consideración de gastos deducibles. DGT 27-7-2007.

9.- Que en los contratos de tracto sucesivo en los que no se haya pactado precio, no se haya determinado el momento de su exigibilidad o la exigibilidad tenga una periodicidad superior a un año natural, el devengo se producirá al menos una vez al año, el 31 de diciembre, por la parte proporcional al periodo transcurrido.

10.- A partir de 1-1-2004 se ha suprimido la necesidad de emitir “autofactura” como documento justificativo en el caso de las adquisiciones intracomunitarias, incluyéndose en su lugar como documento justificativo del derecho a la deducción la factura original expedida por el proveedor.

Al no expedirse factura por la adquisición intracomunitaria no debe anotarse tal operación en el Libro registro de facturas expedidas, mientras que la factura recibida del proveedor de otro Estado miembro se anota en el de facturas recibidas, debiendo calcularse y consignarse en la anotación la cuota deducible.

11.- Para la deducción de cuotas por adquisiciones intracomunitarias se requiere que la adquisición se consigne debidamente en la declaración – liquidación presentada.

12.- La expedición de certificaciones de obras en las que se documente el estado de avance de las obras no determina el devengo del IVA, ya que su mera expedición no cabe calificarla como entrega de bienes puesto que no hay transmisión del poder de disposición. No obstante, en el caso de que haya un pago total o parcial del importe correspondiente a la parte de obra ejecutada, determinado por la certificación de obra, se devengará el IVA en proporción a la cantidad satisfecha, por el importe efectivamente cobrado. No se considera pago anticipado el endoso, descuento o pignoración de la certificación, y por tanto no determina el devengo del IVA. Base imponible. No forma parte de la base imponible el importe retenido en concepto de garantía. DGT: 09-05-2005. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0778/2005.

Certificación de obra parcial. Las cuotas repercutidas se deducen a partir del devengo (cobro) y no antes por lo que la factura poseída antes no habilita el derecho a deducir. El sujeto pasivo que repercute el impuesto antes del devengo deberá ingresarlo en el momento del devengo. TEAC 14-3-2007.

13.- Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Pagos anticipados. Entidad que expide un pagaré con vencimiento a 30 de septiembre de 2004 para hacer frente a un pago anticipado correspondiente a una ejecución de obra de viviendas, habiéndose producido el cargo en su cuenta bancaria con fecha valor 6 de octubre. El proveedor manifiesta haber cobrado dicho pagaré en la fecha de vencimiento, habiendo expedido la correspondiente factura en dicha fecha. DGT: 09-02-2005. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0187/2005.

La negociación de los pagarés recibidos al entregar las certificaciones de obra no puede considerarse como pago anticipado de las ejecuciones de obras, puesto que el pago de los citados pagarés se entiende producido en la fecha de vencimiento de los mismos, salvo que por alguna causa el cobro sea posterior. Por tanto, es la fecha de cobro por el acreedor y no la de pago del deudor, la que determina el devengo por pago anticipado, momento el cual debe atenderse para la expedición de la correspondiente factura.

14.- Si tras los estudios de mercado se decidió no realizar la actividad hay derecho a deducir el IVA soportado. TJ CE 29-2-1996 y 8-6-2000. Derecho a deducir el IVA soportado aunque la Administración sepa que la actividad proyectada no se realizará como ocurrió cuando se comprobó que dos años después de su adquisición no se había iniciado la rehabilitación del edificio. Audiencia Nacional 25-9-2002.

15.- Es deducible el IVA no repercutible derivado de un acta de inspección. Si se recurre es igualmente deducible la provisión contable al proceder de un litigio en curso. DGT 22-7-2005.

16.- La base imponible aplicable en la cesión de un contrato de compraventa de vivienda en construcción estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que el transmitente no sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido según establece el artículo 10.1 del T. R. del ITPAJD, "está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda", por lo que no es ni el precio total de la vivienda a pagar al constructor-promotor, ni las cantidades ya pagadas por el cedente del contrato, ni el precio estipulado de la cesión de dicho contrato, sino el

importe total del valor real de las viviendas cuyos derechos de compra se transmiten. DGT 28-11-2006.

En las cesiones de derechos inmobiliarios sobre inmuebles en construcción la base imponible es el valor real del bien en el momento de la cesión sin que pueda ser inferior al importe satisfecho por la cesión. En vigor desde 26-12-2008. L 4/2008.

No existe ningún precepto en la normativa del impuesto que determine que el incumplimiento de la obligación formal regulada en el artículo 53 del TRLITP (prohibición de entregar el inmueble construido a quien no acredite el pago del impuesto originado por la adquisición del contrato de compraventa) por parte de una promotora de inmuebles suponga su responsabilidad subsidiaria o solidaria en relación con el impuesto devengado por la cesión del contrato de compraventa de vivienda en construcción. DGT 28-11-2006.

17.- No son deducibles las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble debido a que la entidad transmitente es una sociedad mercantil que se dedica a la mera tenencia de inmuebles y, por tanto, no tiene la condición de empresario o profesional. DGT 5-7-2006.

L 4/2008. Se procede a especificar en la LIVA que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional, salvo prueba de lo contrario. Con ello, se da entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal. En vigor desde 26-12-2008.

18.- La entrega de un conjunto de bienes que, por sí mismos, permitan el desarrollo de una actividad económica no está sujeta al IVA. No se exige, pues, que haya de transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. Sin embargo, la no sujeción no es de aplicación a los arrendadores de bienes ni a los urbanizadores o promotores ocasionales.

19.- En el Libro registro de facturas expedidas ha de constar a partir de 1-1-2009: a) además de la fecha de la factura, como hasta ahora, la fecha de realización de las operaciones (devengo) en caso de que sea distinta de la anterior, b) el nombre y apellidos o razón social y NIF del destinatario (hasta ahora bastaba con la identificación del destinatario).

En el Libro registro de facturas recibidas ha de constar a partir de 1-1-2009: a) además de la fecha de recepción de la factura del proveedor, la fecha de realización de las operaciones (devengo) si fuese distinta y constase en la factura, b) además del nombre y apellidos o razón social del proveedor, su NIF.

G) GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES

1.- Que no hay que deducir gastos antes de haberlos contabilizado ya que, salvo disposición expresa de la ley, no tienen el carácter de fiscalmente deducibles.

2.- Que si se ha contabilizado un gasto y fiscalmente aún no es deducible debemos realizar un ajuste extracontable temporal y positivo.

3.- Que es deducible fiscalmente un gasto imputado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de Reservas en un periodo posterior al de su devengo, siempre que de ello no se derive una tributación inferior.

4.- Que las facturas recibidas de los proveedores y suministradores de servicios contengan los datos de identificación del expedidor y del destinatario, la fecha de emisión y de devengo, la descripción de la operación, la base imponible y el tipo de IVA.

Deducción cuotas soportadas en compra de local cuya factura va a nombre de un solo cónyuge. Tiene validez la factura emitida a nombre de uno de los cónyuges atendiendo a la especial configuración de la sociedad de gananciales y al no existir riesgo de abuso o fraude, aunque podrá solicitarse al vendedor factura rectificativa en la que conste la comunidad como destinataria. DGT 25-9-2006.

Para poder deducir el gasto la sociedad, que le factura un socio en EOM, hay que acreditar a qué corresponde cada trabajo realizado y en que consiste. No habiéndolo hecho así no procede deducción del gasto. TEAC 2-3-2006.

Deducción procedente aunque las facturas por consumo de energía vayan a nombre de un socio de la entidad. TSJ Valenciana 9-3-2005.

Los defectos de las facturas con IVA a deducir se pueden salvar con la prueba de la relación con la actividad. TSJ Asturias 3-2-2005.

Los únicos requisitos formales exigidos por la Sexta directiva son precio e IVA, sin que los otros exigidos por las legislaciones nacionales se exijan cuando no hay riesgo de fraude. TJ CE 21-4-2005.

5.- La transmisión de los terrenos debió tributar por ITP por lo que la inspección rechazó la deducción del IVA soportado. La empresa deduce este importe como gasto del ejercicio en que se incoa el acta. Años más tarde vuelve la inspección y rechaza también el gasto. El TEAC da la razón a la inspección porque la empresa debió acudir a la vendedora en solicitud de la devolución del IVA indebidamente repercutido y no, sin más, deducirlo como gasto. Se trata de un derecho de crédito y no de un gasto. TEAC 19-1-2007.

6.- Que no hay que realizar ningún ajuste extracontable por los gastos de relaciones públicas con clientes o proveedores o con el personal, porque también esos gastos son deducibles a efectos fiscales.

6.a) Gastos de comidas con clientes. La Inspección los rechaza por no ajustarse las facturas a los requisitos del RD de facturación y porque tampoco los consideró necesarios. La AN los admite por estar contabilizados, ser reales y porque pueden ocasionar algún beneficio directo o indirecto a la empresa, por lo que son necesarios; respecto de las facturas no puede pronunciarse porque no figuran en el expediente. Partiendo de la adecuada contabilización del gasto; de la realidad del mismo reconocida tanto por la Inspección como por el TEAC, con independencia de que las facturas omitan algún requisito formal; de que la comparación de dicho gasto con los rendimientos de la actividad declarados no permite tacharlos de desproporcionados; y de que se trate de gastos de comidas «presumiblemente» con clientes, pueden calificarse como necesarios para la obtención de los ingresos, en cuanto que contribuyen al objetivo de la empresa que es la promoción de sus productos, al tratarse de gastos realizados por la empresa que pueden reportarle algún beneficio directo o indirecto. Audiencia Nacional 26-3-2004.

6.b) Gastos de atenciones con clientes y proveedores. La declaración se presume cierta y dado que la Administración tributaria no ha probado a quiénes se hicieron los regalos el gasto es deducible. Tribunal Supremo 5-3-2004.

6.c) TEAC. Resolución R.G.3658/2000 de 24 Octubre 2003. Procede la deducibilidad de los gastos de viaje y alojamiento satisfechos a profesionales sanitarios para la asistencia a congresos, puesto que la Ley 43/1995 no exige que los gastos sean "necesarios" para ser fiscalmente deducibles y han quedado acreditados la realidad de los gastos efectuados, la identidad de las personas destinatarias de los mismos y su relación con el sector en el que la empresa realiza su actividad.

7.- Que no es deducible fiscalmente la retribución satisfecha al Consejo de Administración sin estar prevista en los Estatutos Sociales, lo que motivará un ajuste permanente positivo. Los Estatutos de las Sociedades Limitadas podrán determinar el sistema de retribución y fijar la Junta General su importe para cada año, salvo en el caso de participación en beneficios que deberá establecer el porcentaje hasta el máximo del 10%.

Cuando el sujeto pasivo del Impuesto sea una sociedad anónima, sólo es posible la deducción fiscal si la participación en los beneficios es obligatoria por precepto estatutario y, siguiendo a la doctrina y jurisprudencia interpretativas del art. 130 RDLeg. 1564/1989 (TRLISA), hay que tener presentes circunstancias tales como que la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto en este precepto; los estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, no siendo suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento; en fin, los estatutos no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria. En el supuesto de autos, ni la retribución está fijada en los estatutos, ni se determina en ellos de una forma concreta la participación en beneficios, ni existe obligatoriedad, sino que todo queda al arbitrio de la junta general. Por ello, no procede su deducibilidad. Tribunal Supremo 6-2-2008.

Informe DGT 12 de marzo de 2009. Si los estatutos de la sociedad, sea limitada o anónima, recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza que han establecido las Sentencias del Tribunal Supremo (S 13-11-2008) en cuestión, en aplicación de la Ley 61/1978 para que dicho gasto tenga la consideración de "obligatorio" y "necesario", sí que tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con la regulación vigente del TRLIS, dado que representan un gasto contable, están registrados en los resultados de la sociedad, no representan una liberalidad y el TRLIS no establece particularidad específica alguna sobre las condiciones que deben cumplir estos gastos contables. Idem., TEAC 14-9-2006, 11-10-2006 y 18-12-2008.

8.- Según dos sentencias de 13-11-2008 del Tribunal Supremo: «las personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral», «Toda la actividad de los Consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, está excluida del ámbito de la legislación laboral» en función de un criterio «estrictamente jurídico», «la relación de colaboración, con una determinada sociedad mercantil, tiene en principio naturaleza mercantil, cuando se desempeñan simultáneamente actividades de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la Empresa de la que se es titular», «como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral». Dicho de manera aún más precisa, aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración «puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa», «ello sólo sería posible para realizar trabajos que podría calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos el doble vínculo tiene

el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección», pues no existe contrato de trabajo por la mera actividad de un consejero, sino que «hace falta “algo más”»; «pero, aun existiendo «algo más», para llegar a una actividad laboral se requiere ajenidad», de modo que «cuando los consejeros asumen las funciones de administrador gerente, como sea que estas dos funciones no aparecen diferenciadas en nuestro Derecho, debe concluirse que las primeras absorben las propias de la gerencia, que, en consecuencia, se considerarán mercantiles», Las facultades del consejo de administración en orden a señalar retribuciones a los administradores-gerentes no pueden alcanzar al otorgamiento de un contrato de imposible aplicación a éstos, pues ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal, con la única finalidad de poder ser retribuido de forma extraordinaria y anómala. No existiendo, pues, la relación de ajenidad propia de la relación laboral, hay que concluir que la retribución satisfecha al Sr. G... no resulta deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

DGT: 19-12-2008. N.º CONSULTA VINCULANTE: V2447/2008. La realización por el socio de una entidad mercantil de las funciones de gerencia comporta que los rendimientos que puedan obtenerse por tal motivo proceda calificarlos como derivados del trabajo, ya sea por tratarse de labores de administrador de la sociedad o por llevar su gestión administrativa bajo las directrices de los órganos de administración de la entidad. Las cotizaciones al Régimen de Autónomos que corresponde realizar al socio por el desempeño de las funciones de gerente de la entidad tendrán para aquel la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, y ello con independencia de si el pago de dichas cotizaciones lo realiza la entidad como simple mediadora de pago o asumiendo su coste, en cuyo caso (asunción del coste) las cotizaciones tendrán además la consideración de retribución en especie para el socio-gerente. Las cantidades satisfechas por la sociedad a sus socios trabajadores son deducibles siempre que respondan a la prestación de servicios personales para las actividades desarrolladas por la sociedad y no retribuyan capitales propios aportados por los socios, con independencia de su régimen de afiliación a la Seguridad Social que les corresponda. El mismo tratamiento tendrán las cuotas a la Seguridad Social satisfechas y soportadas por la entidad, sin perjuicio de que para el socio-trabajador tenga la consideración de rendimiento en especie del trabajo personal.

DGT V1343-09 de 8 de junio de 2009: La sociedad consultante tiene por objeto principal el arrendamiento de viviendas y locales. Para el desarrollo de su actividad cuenta con un local dedicado exclusivamente a la gestión de la actividad y con una persona que, además de ser administrador y socio, suscribe, el 1 de enero de 2009, un contrato como gerente a jornada completa, de manera que la retribución de dicho contrato constituye su principal fuente de renta. Si los administradores de una sociedad han suscrito un contrato laboral de alta dirección y desempeñan únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo, debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, por lo que no puede entenderse cumplido el requisito de existencia de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, necesario para calificar la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad económica. Por lo que se refiere al segundo de los requisitos exigidos, que el arrendador tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa, pero esta persona debe prestar servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha. En este sentido, el Tribunal Supremo ha considerado que respecto de los administradores de una sociedad con los que se ha suscrito un contrato laboral de alta dirección y que desempeñan únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad en relación con todos los actos comprendidos en el objeto social), debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes (TS 13-11-08, Rec 2578/04).

9.- Que para establecer una remuneración a los administradores como participación en beneficios han de estar cubiertas en las S. A. la reserva legal y estatutaria y garantizado a los accionistas un dividendo mínimo del 4 por 100 del capital y en las S. L., además, no podrá ser superior al 10 por 100 del beneficio repartido.

La participación en beneficios de los administradores no prevista en los estatutos no es deducible, incumplándose además el límite del 10 % de los beneficios. Audiencia Nacional 4-12-2007.

10.- Que si la sociedad ha realizado alguna donación (salvo los donativos a fundaciones o asociaciones calificadas de utilidad pública previstos en la Ley 49/2002, a diversas entidades públicas o a entidades de desarrollo industrial regional o de promoción de empresas), hay que adicionar su importe al resultado contable para obtener la base imponible y también la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del bien donado.

11.- Que no son deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y los recargos por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

12.- Son deducibles los intereses de demora, por lo que no procede realizar ningún ajuste extracontable.

13.- De acuerdo con la norma de registro y valoración 9.^a 4 del PGC, los gastos derivados de cualquier transacción con instrumentos de patrimonio propio, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, registradores, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas. Se trata de gastos fiscalmente deducibles por la vía del ajuste extracontable negativo.

DGT: 26-06-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V1544/2009. En el ámbito fiscal, el artículo 19.3 del TRLIS dispone que: «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente». En el precepto transcrito se establece como condición para la deducción de un gasto contable su registro, ya sea en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas. Por tanto, los gastos de emisión o amortización de instrumentos de capital propio, así como los de constitución señalados en la norma de registro y valoración 9.^a 4 del PGC serán fiscalmente deducibles, al tener la condición de gasto en el ámbito contable, en la medida en que figuren contabilizados en una cuenta de reservas.

H) COMPRAS

1.- Que si se han adquirido mercaderías o productos terminados a proveedores vinculados a la empresa, a precio inferior o superior al normal del mercado, resulta de aplicación el régimen fiscal de las operaciones vinculadas.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, modificó el régimen de las llamadas operaciones vinculadas, dando nueva redacción al artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Su innovación no se limitó a aspectos ni puntuales ni secundarios del marco jurídico-fiscal

aplicable a estas operaciones, sino que introdujo una auténtica reforma en él. Los aspectos principales de la reforma son los siguientes:

1. La valoración de las operaciones vinculadas por su valor "*normal de mercado*" deja de ser una facultad de la Administración tributaria para devenir en una obligación del contribuyente.
2. Para poder controlar que el contribuyente aplica valores *normales de mercado* a sus operaciones vinculadas se le obliga a mantener cierta documentación a disposición de la Administración tributaria. El Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, -que modifica el Reglamento del IS- ha venido a concretar algunas de las previsiones legales, en especial en lo referido a la documentación de control de las operaciones vinculadas y el procedimiento administrativo de comprobación de las valoraciones declaradas por los contribuyentes en relación con estas operaciones
3. En conexión con lo anterior, el legislador configura como infracción tributaria sancionable, la no aportación y la aportación deficiente de esta documentación, así como la no declaración del valor *normal de mercado* que se derive de ella a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según proceda.
4. Formalmente, se mantiene el principio de evitación de la doble imposición por razón de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas (ajuste primario bilateral). Sin embargo, la regulación que se hace del denominado ajuste secundario puede originar importantes conflictos a este respecto.
5. Para la determinación del valor de mercado deben seguirse los métodos del precio libre comparable, del coste incrementado, del precio de reventa, o, subsidiariamente, los de la distribución del resultado o del margen neto del conjunto de las operaciones.
6. Se introduce el que ha venido en denominarse "*ajuste secundario*", que se contrapone y añade al ajuste tradicional por vinculación ("*ajuste primario*"). La diferencia comprobada entre el valor convenido y el de mercado se tratará según la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto (ajuste secundario). En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes – entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

A favor del socio o partícipe				A favor de la entidad			
Diferencia = % participación		Diferencia ≠ % participación		Diferencia = % participación		Diferencia ≠ % participación	
Entidad	Socio	Entidad	Socio	Entidad	Socio	Entidad	Socio
Retribución de fondos propios	Participación en beneficios	Retribución de fondos propios	Utilidad percibida de la entidad	Aportación a fondos propios	Mayor valor adquisición participación	Renta	Liberalidad

7. El movimiento que se ha producido en torno a la regulación de estas operaciones no se limita a lo estrictamente fiscal. La reforma de la normativa mercantil-contable iniciada con la Ley 16/2007, de 4 de julio, también ha introducido una regulación dirigida a que la documentación contable, y muy especialmente las Cuentas Anuales, muestren más amplia y detallada información sobre las operaciones realizadas con otras empresas del grupo, empresas asociadas y "*otras partes vinculadas*". En cuanto al contenido de la información que debe reflejarse en la Memoria ver Anexos.

8. En el preámbulo de la Ley 36/2006 se advierte que la valoración de las operaciones vinculadas según el valor normal de mercado implica enlazar con el criterio contable: *En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable.*

En función del registro contable de las operaciones vinculadas, las situaciones que pueden presentarse son las siguientes:

1º. El sujeto pasivo aplica el valor de mercado en la determinación del precio pactado en esas operaciones, determinándose aquel por la mejor estimación del mismo de acuerdo con los métodos y técnicas de general aceptación. El resultado contable resultante de los valores pactados entre las partes es el que el sujeto pasivo aplica para determinar su base imponible (LIS art.10.3), sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda comprobar si dicho valor se corresponde con el de mercado según su mejor estimación y, en caso contrario, proceda a regularizar la situación tributaria de las partes afectadas por la operación vinculada.

Ejemplo:

La Sociedad X, participada al 100 % por un socio persona física, vende al socio mercancías por su valor de mercado 100.

Cuenta	Debe	Haber
(5XX) Tesorería	100	
(7XX) Ventas		100

El resultado contable coincide con el resultado fiscal de la operación, por lo que no procede realizar ningún ajuste.

2º. El sujeto pasivo no aplica el valor de mercado en la determinación del precio pactado en las operaciones vinculadas. No obstante, dado que se trata de una operación híbrida según los criterios contables, registra la operación principal por el valor de mercado y la operación secundaria en función del fondo económico que corresponde al desplazamiento patrimonial resultante de pactar un precio diferente al valor de mercado. El resultado contable que resulta de esta forma de contabilización es el que el sujeto pasivo aplica para determinar su base imponible (LIS art.10.3), al respetar los principios contables, sin perjuicio de que la Administración tributaria igualmente pueda comprobar si el valor contabilizado se corresponde con el de mercado según su mejor estimación y, en caso contrario, proceda a regularizar la situación tributaria de las partes afectadas por la operación vinculada.

Ejemplo:

La Sociedad X, participada al 100 % por un socio persona física, vende al socio mercancías por valor de 100, siendo su valor de mercado de 150.

Cuenta	Debe	Haber
(5XX) Tesorería	100	
(1XX) Reservas	50	
(7XX) Ventas		150

El resultado contable coincide con el resultado fiscal de la operación, por lo que no procede realizar ningún ajuste.

Ejemplo:

La Sociedad X, participada al 100 % por un socio persona física, vende al socio mercancías por valor de 100, siendo su valor de mercado de 80.

Cuenta	Debe	Haber
(5XX) Tesorería	100	
(118) Aportaciones de socios		20
(7XX) Ventas		80

El resultado contable coincide con el resultado fiscal de la operación, por lo que no procede realizar ningún ajuste.

3°. El sujeto pasivo no aplica el valor de mercado en la determinación del precio pactado en las operaciones vinculadas, sin que considere que se trata de una operación híbrida, por lo que registra la operación principal por el valor convenido y, por tanto, no hay registro de la operación secundaria. De esta actuación se desprende que el sujeto pasivo está reconociendo que el valor de mercado se corresponde con el pactado pues, de lo contrario, procede contabilizar la operación secundaria en estricto cumplimiento de los principios contables. El resultado contable que resulta de esta forma de contabilización es el que el sujeto pasivo aplica para determinar su base imponible (LIS art.10.3), sin que pueda realizar ningún tipo de ajuste extracontable a ese resultado para determinar su base imponible, ya que la norma contable y fiscal coinciden en cuanto al criterio de valoración de estas operaciones (valor de mercado). Por tanto, no procede realizar ningún ajuste a dicho resultado dado que los mismos están reservados a los supuestos en que la normativa del IS se separa de los criterios de valoración de la norma contable. Ello no impide que la Administración tributaria pueda comprobar si el valor contabilizado se corresponde con el de mercado según su mejor estimación y, en caso contrario, proceda a regularizar la situación tributaria de las partes afectadas por la operación vinculada.

Ejemplo:

La Sociedad X, participada al 100 % por un socio persona física, vende al socio mercancías por valor de 100, siendo su valor de mercado de 150.

Cuenta	Debe	Haber
(5XX) Tesorería	100	
(7XX) Ventas		100

El resultado contable no coincide con el resultado fiscal de la operación. ¿Sería posible realizar un ajuste fiscal extracontable en la declaración del Impuesto sobre Sociedades?

Ejemplo 1:

Supongamos que la entidad B —socio— tiene una participación del 60% en A —participada—. A vende mercaderías a B por 4.000 u.m., siendo su precio de mercado de 5.000

u.m., y suponiendo que la contabilización en las dos entidades se ha realizado conforme al valor convenido.

Con objeto de valorar a precios de mercado, procedería practicar un ajuste primario positivo en la base imponible de A de + 1.000 u.m. (5.000 — 4.000). Correlativamente, habría que practicar un ajuste bilateral en la base imponible de B de — 1.000 u.m.

Los ajustes secundarios serían:

En A, al tener esa diferencia de 1.000 u.m. la calificación de retribución de los fondos propios, por tanto no deducible, no procede ningún ajuste más. Hay que practicar, en su caso, retención por dividendos e ingresar el importe retenido.

En B, habría que distinguir:

— La parte correspondiente al porcentaje de participación: $1.000 \times 60\% = 600$ u.m.

— La parte no correspondiente al porcentaje de participación: $1.000 \times 40\% = 400$ u.m.

Ambas cantidades se integran en la base imponible.

Será de aplicación —en su caso— la deducción por doble imposición.

Deducción, en su caso, de la retención soportada.

En definitiva, el tratamiento fiscal otorgado ha sido el de una operación híbrida consistente en una compraventa por 5.000 u.m. y una retribución de fondos propios por 1.000 u.m.

Ejemplo 2:

D. X, residente fiscal en España, tiene el 50% del capital de la sociedad Y. D. X factura a Y 1.800 € —que es el importe por el que figura en ambas contabilidades— por la realización de un estudio técnico, siendo el precio de mercado de 1.200 €.

Procedería un ajuste primario positivo en la base imponible de Y por + 600 €, y un ajuste bilateral negativo en la base imponible de D. X por — 600 €.

Como en el ejemplo anterior, debe practicarse un ajuste secundario en la base imponible de D. X, que sería de + 300 € por retribución de fondos propios y de + 300 € en concepto de otras utilidades percibidas por la condición de socio. No obstante, cabría la aplicación de la exención por dividendos sobre la primera cantidad, en la medida que, computando el resto de dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a D. X, no se supere el límite de 1.500 € anuales. En cambio, no habría exención alguna por la segunda cantidad. En ambos casos, las cantidades que, en su caso, debieran tributar se integrarán en la parte del ahorro de la base imponible.

Imposibilidad de aplicación de deducción por doble imposición de dividendos al no estar contemplada en la normativa del IRPF.

La sociedad debe practicar retención por dividendos sobre 600 € e ingresar el importe retenido.

Ejemplo 3:

La sociedad C tiene el 80% del capital de la sociedad D, ambas residentes en España. En el ejercicio actual, C vende a D mercaderías por 4.000 u.m., que es el importe por el que han contabilizado la operación las dos sociedades, cuando su valor de mercado es de 6.000 u.m.

Procede un ajuste primario en la base imponible de C de +2.000 u.m., resultado de valorar las mercaderías a valor de mercado.

Correlativamente, también deben valorarse las mercaderías en D por 6.000 u.m., lo que supondría una disminución de 2.000 u.m. en su base imponible vía aumento de los gastos fiscalmente deducibles.

Los ajustes secundarios serían:

La parte de la diferencia que se corresponde con el porcentaje de participación ($2.000 \times 0,80 = 1.600$ u.m.) tendrá para D la consideración de aportación a los fondos propios, no originando, por tanto, ningún ajuste. Para C supondrá un incremento del valor de adquisición de las acciones o participaciones en D en 1.600 u.m., lo que se traducirá en una menor renta derivada de la transmisión que se lleve a cabo en el futuro.

Sin embargo, la sociedad C no ve modificado su porcentaje de participación en la sociedad D. Tan sólo deberá tenerse en cuenta como mayor valor de adquisición a efectos fiscales, por ejemplo en caso de futura enajenación o como referencia para efectuar las eventuales correcciones valorativas.

El resto de la diferencia, 400 u.m., tendrá para C la consideración de liberalidad —por tanto, no deducible— y de renta para D, por lo que habría que aumentar su base imponible en esa cantidad.

En definitiva, en la anterior operación podemos distinguir tres tratamientos diferenciados: una venta de mercaderías de C a D por 6.000 u.m., una aportación por C a los fondos propios de D de 1.600 u.m. y una entrega de efectivo de C a D de 400 u.m. en concepto de liberalidad.

Ejemplo 4:

La sociedad X ha realizado un préstamo a un socio persona física que posee el 20% de su capital social. El saldo medio del préstamo es de 100.000 euros. El tipo de interés convenido es del 2 %. El tipo de interés de mercado es del 5 %.

Sociedad X: Ajuste primario: Ingresos financieros: + 3.000 euros

Socio: Ajuste bilateral: Gastos financieros: – 3.000 euros

Sociedad X: Ajuste secundario: Distribución de dividendos: 600 euros
Socio: Ajuste secundario: Dividendos 600 euros (Exención con el límite de 1.500 euros); y
Otra utilidad por ser socio 2.400 euros.

Ejemplo 5:

Un socio persona física que posee el 20 % del capital social de la sociedad X le ha realizado un préstamo a la sociedad. El saldo medio del préstamo es de 100.000 euros. El tipo de interés convenido es del 2 %. El tipo de interés de mercado es del 5%.

Socio: Ajuste primario: Intereses: Ingresos financieros: 3.000 euros
Sociedad: Ajuste bilateral: Gastos financieros: – 3.000 euros

La sociedad deberá practicar retención al socio.

Socio: Ajuste secundario: Mayor valor de la participación en X: + 600 euros
Liberalidad 2.400 euros
Sociedad: Ajuste secundario: Fondos propios de X: + 600 euros
Renta: + 2.400 euros

Obligación de documentación (LIS art. 16.2 redacc L 36/2006; L 36/2006 disp. adic. 7ª.2; RIS art. 18 a 20 redacc RD 1793/2008)

La normativa impone a las personas o entidades vinculadas la obligación de documentar el valor de mercado de las operaciones realizadas, que debe estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación. Ello sirve para comprobar que, en primer lugar, se ha declarado la renta derivada de esas operaciones según el valor resultante de dicha documentación (en caso contrario esta conducta constituye una infracción grave) y, en segundo lugar, que junto con los datos tenidos por la propia Administración, el valor acordado por las partes responde o no al verdadero valor de mercado al objeto de efectuar las correspondientes correcciones a dicho valor.

Esta documentación es exigible a partir de los tres meses siguientes al 19-11-2008, fecha de entrada en vigor de la norma que la desarrolla. Entretanto fue de aplicación la normativa entonces vigente en materia de documentación de las operaciones vinculadas y régimen sancionador y no serán sancionables las valoraciones efectuadas cuando se aplique correctamente alguno de los métodos de valoración previstos

Contenido (RIS art. 18 a 20 redacc RD 1793/2008)

La documentación debe elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones realizadas, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en la regulación. En su preparación, el obligado tributario puede utilizar la documentación relevante de que disponga para otras finalidades. Dicha documentación se divide en dos partes:

1) La documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario. A efectos de la documentación se entiende por grupo el definido anteriormente, así como el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español, respectivamente. Tratándose de un grupo mercantil, la entidad dominante puede optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo; en caso de que la dominante fuese no residente en territorio español, aquella debe designar a una entidad residente para conservar la documentación, todo ello sin perjuicio de la obligación que tiene

todo obligado tributario de aportar, cuando la Administración lo requiera, en plazo y completa la documentación relativa al grupo al que pertenece.

2) La documentación del obligado tributario.

Como excepción, no es exigible la documentación, tanto del grupo como del obligado tributario, en relación con las siguientes operaciones vinculadas:

- las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo que haya optado por el régimen de consolidación fiscal;
- las realizadas con sus miembros por las AIE y las UTE inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda; y
- las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

El hecho de que no sea exigible la documentación no libera de la obligación de valorar por el valor de mercado.

Documentación del grupo (RIS art. 19 redacc RD 1793/2008)

Esta documentación comprende la siguiente:

1. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
2. Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas que afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
3. Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
4. Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.
5. Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario y a sus operaciones vinculadas, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.
6. Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.

7. Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, cuando afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

8. Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo cuando afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

9. La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

Las obligaciones documentales se refieren al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo.

Para los grupos que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión no se exige la documentación relativa al grupo al que pertenece el obligado tributario.

Cuando la documentación elaborada para un período impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no es necesaria la elaboración de nueva documentación, aun cuando deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

Documentación del obligado tributario (RIS art. 20 redacc RD 1793/2008)

La documentación específica del obligado tributario comprende:

1. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

2. Análisis de comparabilidad.

DGT: 28-03-2008. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0603/2008. En el análisis de comparabilidad deberá constatarse que existe similitud o equiparabilidad entre otros factores: en los servicios o activos objeto de las operaciones, en los riesgos de mercado y financieros asumidos, en las cláusulas contractuales y en las circunstancias económicas.

3. Explicación del método de valoración elegido así como su forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

4. Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes.

5. Cualquier otra información relevante de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

La documentación del obligado tributario es exigible en su totalidad, salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una empresa de reducida dimensión o una persona física, en cuyo caso las obligaciones específicas comprenden:

- a) Contribuyentes del IRPF que apliquen el método de estimación objetiva: en las operaciones con sociedades en las que ellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o de los fondos propios, deben cumplir todas las obligaciones menos la del criterio de reparto de gastos y acuerdos de reparto de costes (número 4 anterior).
- b) Transmisión de negocios o valores no cotizados en mercados regulados por empresas de reducida dimensión o personas físicas: las previstas en los números 1 y 5 anteriores, así como las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.
- c) Transmisión de inmuebles o intangibles por empresas de reducida dimensión o personas físicas: las previstas en los números 1, 3 y 5 anteriores.
- d) Servicios profesionales por socios profesionales a entidades vinculadas: las previstas en el número 1 anterior.
- e) En el resto de los casos: las previstas en los números 1 y 5 anteriores, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

Las obligaciones documentales se refieren al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado la operación vinculada.

Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que no puedan ser objeto de valoración adecuada de modo independiente, las obligaciones de documentación e información se entienden referidas al conjunto de dichas operaciones.

Respecto a las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones de documentación del obligado tributario comprenden, además de las anteriores, la identificación de las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, si se trata de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

Según la Administración tributaria, existe en la normativa contable vigente desde el 1-1-2008 una exigencia de documentación para operaciones vinculadas que puede servir de referencia para determinar la documentación necesaria para justificar fiscalmente la valoración de estas operaciones (AEAT Informe 24-4-08 aptdo 1).

Cuando la documentación elaborada para un período impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no es necesaria la elaboración de nueva documentación, aun cuando deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

La Orden EHA/1375/2009, de 26 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y

el procedimiento para su presentación telemática y se modifican otras disposiciones relativas a la gestión de determinadas autoliquidaciones, exige la siguiente información (página nº 19 del modelo 200):

Modelo 200	N.I.F.	Apellidos y nombre o razón social					2008	
Página 19								
OPERACIONES CON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS								
Indique las operaciones del ejercicio (criterio devengo contable) con personas o entidades vinculadas, residentes y no residentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 L.I.S. Declare separadamente las operaciones de ingreso y pago, sin efectuar compensaciones entre ellas aunque correspondan al mismo concepto. Solamente aquellas en las que exista obligación de documentación y que se realicen a partir del 19/2/2009, excluidas las operaciones cuyo importe conjunto no supere los 100.000 € (valor de mercado).								
Persona o entidad vinculada: N.I.F.	F/J	Apellidos y nombre / Razón social	Tipo vinculación (artº 16.3 L.I.S.)	Código provincia/país	Tipo operación	Ingreso (I)/ Pago (P)	Método valoración (artº 16.4 L.I.S.)	Importe operación

En este apartado, los sujetos pasivos deberán declarar las operaciones del ejercicio (según criterio de devengo contable) que hayan realizado con personas o entidades a ellos vinculadas, sean residentes o no residentes en territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la LIS. La cumplimentación de la información de las operaciones vinculadas solamente es obligatoria para operaciones realizadas a partir del 19 de febrero de 2009.

Están excluidas de dicha obligación las siguientes operaciones: las operaciones entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS, las operaciones realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico (AIE) y las uniones temporales de empresas (UTE) inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda, las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores y las operaciones cuyo importe conjunto no supere los 100.000 euros a valor de mercado de acuerdo con el método de valoración que se haya elegido (de los previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la LIS).

La cumplimentación de los datos que se solicitan en el cuadro de dicho apartado se efectuará tal y como se indica a continuación respecto de los epígrafes de cada columna de aquél y deberá tenerse en cuenta, además, que las operaciones de ingreso y pago se deben de declarar separadamente, sin efectuar compensaciones entre ellas, aunque correspondan a un mismo concepto.

Valoración de operaciones vinculadas. Precios aplicados en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo en cuenta la relación comercial entre empresas o personas no vinculadas. Cumplido el requisito de la equiparación de productos, la Inspección ha demostrado la existencia de un precio entre empresas distinto del de mercado, sin que la circunstancia de que intervengan muy pocos sujetos (del activo en cuestión sólo se derivan dos productos farmacéuticos), pueda impedir la obtención de aquél. Así las cosas y puesto que la trascendencia jurídica que tiene la regulación del art. 16.3 Ley 61/1978 (Ley IS), así como la concurrencia de los presupuestos a que se condiciona su aplicación, es la de que invierte la carga de la prueba, es el recurrente quien ha de acreditar que el precio de mercado fijado por la Administración en aplicación de los criterios establecidos en el art. 169 RD 2631/1982 (Rgto. IS) es erróneo. Por ello, y si bien es cierto que en la comparación efectuada por la Administración y procedimiento seguido en este caso, puede existir alguna distorsión derivada de la diferencia de coste de fabricación, volumen de fabricación y tamaño de planta, es lo cierto que la recurrente no cumplió con la carga procesal que le correspondía, por lo que procede desestimar el motivo. Tribunal Supremo 6-2-2008.

Valoración de operaciones vinculadas. Intereses de préstamos. La existencia de las operaciones vinculadas se desprende de la propia contabilidad de la recurrente y su valoración a precio de mercado, (en este caso en función del interés legal del dinero), resultaba obligada por aplicación del artículo 16.3 de la Ley 61/1978. No debe olvidarse que ante operaciones vinculadas es necesario declarar que se han devengado intereses como consecuencia de los saldos acreedores de cuentas a favor de la sociedad demandante, de manera que es correcto el ajuste fiscal por disposición del artículo 16.3 de la Ley 61/1978, y esta tesis se ajusta a la doctrina del Tribunal Supremo en sentencias de 2 de noviembre de 1999 y de 3 de mayo de 2002. TSJ Madrid 6-11-2007.

2.- Servicios intragrupo (LIS art. 16.5 redacc L 36/2006). Los grupos de sociedades pueden disponer de alguna de ellas como centro de prestación de servicios a las demás sociedades del grupo, centralizando funciones como pueden ser de comercialización, formación de personal y gestión de tesorería. En estos casos, la determinación de un precio de transferencia por la prestación de estos servicios, depende de las siguientes cuestiones:

- Servicio prestado de forma efectiva. Para que el gasto derivado del servicio sea fiscalmente deducible es condición que el mismo produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad del grupo beneficiaria del servicio. Este requisito puede valorarse si en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra entidad independiente la prestación de ese servicio.

Así, actividades que la matriz del grupo realice en condición de accionista, como pueden ser la organización de su junta general de accionistas, la formulación de estados contables consolidados y costes de obtención de financiación de las sociedades del grupo, entre otras, pueden considerarse como actividades realizadas en condición de accionista y, por tanto, el gasto asumido de estas actividades no puede considerarse como servicios intragrupo.

- Contraprestación del servicio. El precio del servicio debe determinarse de acuerdo con alguno de los métodos previstos. De forma general el servicio debe individualizarse por cada entidad que se beneficia del mismo, pero si son varias las entidades vinculadas destinatarias del servicio o cuando no puedan cuantificarse los elementos determinantes de su remuneración, es posible un reparto o distribución de la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto basadas en criterios de racionalidad. Este criterio de racionalidad se entiende cumplido cuando el método de reparto aplicado tenga en cuenta no sólo la naturaleza del servicio y las circunstancias en que el servicio se preste, sino, además, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias del servicio.

La actual legislación no sólo se refiere a los gastos por servicios de apoyo a la gestión, sino que amplía su ámbito, incluyendo cualquier servicio entre entidades vinculadas.

Valoración de operaciones vinculadas. Servicios de apoyo a la gestión. Gastos incluidos en una factura de mandato mercantil entre entidades vinculadas para la explotación de establecimientos hoteleros que corresponden a periodos distintos de los de la factura. La vinculación supone que en aplicación de lo dispuesto en el art. 16.5 Ley IS, al no haber contrato que fijase los criterios de distribución de gastos, no son gastos deducibles. Los gastos de periodos anteriores no están debidamente justificados. TSJ Baleares 23-10-2007.

Ahora bien, como los referidos servicios se han prestado efectivamente e incluso se han cobrado por la sociedad beneficiaria para ésta se trata de ingresos fiscalmente computables, sin que proceda el ajuste bilateral que para las operaciones vinculadas del art. 16.1 de la Ley 43/1995 impone dicho precepto porque en el supuesto del art. 16.5 no se valora la operación a precios de mercado, sino que

se niega la deducción del gasto si no se cumplen los requisitos recogidos en el precepto, constituyendo, por tanto, una excepción al ajuste bilateral. Audiencia Nacional 3-10-2007.

AUDIENCIA NACIONAL. Sentencia de 19 de diciembre de 2008. Rec. n.º 473/2005. Gastos pagados a la matriz por los servicios prestados a las entidades del grupo. La Inspección rechazó su deducibilidad por estimar que la recurrente no ha acreditado la efectiva afectación de los servicios a las necesidades empresariales del adquirente, ya que, requerida la empresa para presentar el soporte documental de los mismos, se limitó a aportar copia de un contrato de servicios que fue elevado a escritura pública, no acreditándose ni la relación individualizada de servicios recibidos de su casa matriz, ni su magnitud y naturaleza, ni tampoco la fecha de la prestación y la cuantificación del coste facturado por cada servicio de conformidad con las previsiones del contrato, aportándose solo una descripción genérica de los servicios sin especificar la cuantificación del coste facturado por cada servicio de conformidad con las previsiones del contrato, ni tampoco las fechas, lo que viene a corroborar la amplitud y la generalidad ambigua de esos gastos, que no consta que hayan sido calculados por su coste real, sino que la Sala entiende que las facturas presentadas por la entidad recurrente, más que corresponder a la retribución de servicios prestados, lo que hacen es reflejar un reparto, prima facie, de costes estructurales que debe soportar la matriz con el fin de sostener su eficacia empresarial y organizativa. Las facturas emitidas no contenían una descripción del servicio prestado ni del cálculo realizado. Aunque exista contrato, facturas y registro del gasto no se ha acreditado cuáles de los gastos soportados por la matriz corresponden con servicios utilizados por la entidad y por qué importe, por lo que no son deducibles. La «deducibilidad» fiscal de un gasto exige, además del cumplimiento de las normas contables, que el servicio o contraprestación que se satisface se haya producido realmente, de forma que quede plasmado detalladamente en el documento probatorio mercantil (factura, en su caso).

3.- Que se han contabilizado como compras los gastos accesorios de las mismas, tales como: transporte, carga y descarga, seguros, mediación e impuestos indirectos soportados no deducibles.

4.- Que todos los descuentos incluidos en la factura de compra disminuyen directamente el importe de las compras. Los descuentos por pronto pago concedidos posteriormente (se documentan en factura rectificativa) se registran como tales.

5.- Que se han reconocido los Rappels por compras al cierre del ejercicio, siempre que se conozca o se pueda estimar razonablemente su importe.

I) GASTOS DE PERSONAL

1.- Contrastar el saldo de la cuenta 640. Sueldos y salarios con el importe que va a ser objeto de la Declaración Resumen Anual de Rendimientos de Trabajo Personal (modelo 190).

La AEAT no debe practicar liquidación alguna al retenedor como consecuencia de retenciones no practicadas cuando el perceptor de los rendimientos haya pagado una cuota de IRPF superior al haber deducido exclusivamente la cantidad que le ha sido retenida. Tribunal Supremo 5-3-2008.

2.- Que las remuneraciones de las personas físicas vinculadas con la empresa no difieren con las que para la misma función les pagarían en el mercado. En otro caso, resulta de aplicación el régimen fiscal de las operaciones vinculadas.

3.- Que se han efectuado los correspondientes ingresos a cuenta por las remuneraciones en especie y que se han contabilizado, en el caso de que los haya asumido la empresa, en la cuenta 649. Otros gastos sociales.

4.- Que los importes satisfechos en concepto de dietas (por desplazamiento y/o por manutención y/o estancia) a los empleados debidas a desplazamientos por motivos laborales no ha excedido de las cantidades previstas reglamentariamente y, en caso contrario, que se ha considerado el exceso como remuneración y se le ha practicado la correspondiente retención. Que en todos los casos se encuentra justificado el día y lugar del desplazamiento y su razón o motivo.

En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Gastos de desplazamiento para los trabajadores por obra de una empresa de construcción con obras en diferentes lugares. No se consideran dietas sino que tributan como rendimientos del trabajo en su totalidad al no trasladarse a un lugar distinto al del centro de trabajo (la obra). TEAC 16-2-2006.

Dietas por desplazamiento. No es necesario justificar el gasto sino la realidad del desplazamiento, lo que se consigue con la justificación de las obras, de la contabilidad y de las manifestaciones de los trabajadores. TSJ Cataluña 15-10-2007.

J) TRIBUTOS

1.- Que no hay que llevar a la cuenta de Tributos los ocasionados con motivo de la adquisición de algún bien del inmovilizado que deba activarse por ser mayor valor del elemento adquirido.

2.- Que no hay que contabilizar en la cuenta de Tributos las contribuciones especiales que giran los Ayuntamientos por razón de obras de infraestructura porque constituyen un mayor valor del suelo o de las construcciones.

3.- Que no hay que contabilizar en la cuenta de Tributos las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la empresa

4.- Que si se han contabilizado como gasto las multas y sanciones penales y administrativas así como los recargos de apremio y por presentación fuera de plazo de las autoliquidaciones, hay que realizar un ajuste positivo extracontable permanente por el importe de las mismas

K) SERVICIOS EXTERIORES

1.- Que las remuneraciones devengadas en el ejercicio por los comisionistas “profesionales” han de figurar contabilizadas en la cuenta 623. Servicios de profesionales independientes, sin tener en cuenta la fecha en que deberán ser satisfechas.

2.- Que no exista ninguna factura de arrendamiento de inmuebles urbanos, de negocio o de muebles en la que no aparezca la retención del 18 %.

3.- Que no han de contabilizarse en la cuenta 623. Servicios de profesionales independientes, los trabajos efectuados por profesionales que constituyen mayor valor de adquisición de bienes del inmovilizado.

4.- Que hay que activar los gastos de ampliación o mejora del inmovilizado que han supuesto un aumento de la capacidad productiva, una mejora sustancial en su productividad o un alargamiento de la vida útil del elemento del activo y no llevarlos indebidamente como gastos de conservación o reparación.

5.- Que son fiscalmente deducibles los gastos de relaciones públicas con clientes o proveedores, y los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa. En definitiva, serán deducibles fiscalmente si están contabilizados, debidamente justificados y responden a una operación realizada al objeto de obtener ingresos por la sociedad, aún cuando la visita a los potenciales clientes no finalice en la prestación de un servicio posterior.

6.- Valoración de servicios profesionales (RIS art. 16.6 redacc RD 1793/2008). Para dar una mayor seguridad jurídica a las valoraciones de las operaciones vinculadas realizadas entre un socio profesional y su sociedad y reducir la carga fiscal indirecta derivada del análisis de comparabilidad y de las obligaciones de documentación, el RD 1793/200, en el artículo 16.6, establece la siguiente regulación:

El obligado tributario puede considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad sea una empresa de reducida dimensión (LIS art.108 redacc L 16/2007), más del 75% de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85% del resultado previo a que se refiere la letra anterior.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

- Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

- No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el RIRPF art.11 redacc RD 1757/2007 (desde el 1-1-2008, dicho salario medio anual se fija en 22.100 euros). El incumplimiento de este último requisito establecido en relación con alguno de los socios-profesionales, no impide la aplicación del valor convenido a los restantes socios-profesionales.

Si se cumplen estos requisitos, inicialmente de carácter objetivo, el precio convenido podrá considerarse como valor de mercado, simplificándose por tanto el análisis de comparabilidad para el socio que cumpla los mismos y reduciéndose las obligaciones de documentación en los términos previstos en el art. 20.3 del RIS.

Sobre la calificación fiscal de la renta obtenida por el socio en su relación con la sociedad, rendimientos de actividad profesional o del trabajo, cuando se tiene el 4 % de participación, la DGT V-1492-08 de 18 de julio de 2008 ha contestado lo siguiente:

“En el supuesto planteado, en el que bajo la denominación de un contrato de arrendamiento de servicios profesionales, los socios-profesionales prestan con carácter exclusivo a una única entidad, que además, según parece desprenderse del escrito de consulta, pone a disposición de los profesionales los medios materiales necesarios para que estos puedan prestar sus servicios, es preciso analizar la relación que une a los profesionales con la entidad para calificar los rendimientos que estos obtengan.

Según reiterada jurisprudencia sobre esta materia, (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007) tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto. De acuerdo con la citada sentencia, «en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un "precio" o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral».

De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, «los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a horario. También se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones».

Asimismo, existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, resultando ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004, que al analizar la relación entre un abogado, socio de una entidad, y la propia entidad, señala expresamente que «un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez «a quo», es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal».

Aunque no corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o civil de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad consultante, sí cabe analizar los rasgos definitorios de dicha relación y a la vista de los mismos determinar cuál es la calificación que procede en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de tal modo que en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad.

Al analizar las características de la relación existente entre la entidad consultante y los socios-profesionales que figuran en los hechos descritos, resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una “mera apariencia formal”, circunstancia esta que no se produce en el caso planteado.

En consecuencia, a la vista de las características de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad, se aprecia que no concurren las notas de dependencia y ajenidad propias de la obtención de rendimientos del trabajo, y por tanto procede calificar las retribuciones percibidas por los socios-profesionales de la entidad consultante como rendimientos de actividades económicas”.

L) ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR

1.- Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero. El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe.

2.- Se califica como arrendamiento financiero el arrendamiento de un activo con opción de compra cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

Si no existe opción de compra se presumirá, salvo prueba en contrario, en los casos previstos en la Norma de Registro y Valoración 7ª del Plan de Pymes.

3.- Que durante el ejercicio sólo hay que contabilizar como gastos los financieros y la dotación a la amortización según la vida útil del elemento.

4.- Que fiscalmente, mientras dure el arrendamiento financiero, se puede deducir, como máximo, el importe que resulte de aplicar al coste del bien el duplo (para las Pymes el triple) del coeficiente de amortización lineal. Ello dará lugar, normalmente, a un ajuste extracontable temporal.

El incumplimiento del plazo mínimo de duración de un contrato de leasing obliga a regularizar lo deducido de más vía amortizaciones en el periodo del incumplimiento. El régimen del leasing del art. 128 es obligatorio. Si incumple el plazo la carga financiera deducida no se ve alterada, pero sí lo deducido por cuota de recuperación de coste (doble o triple) frente a lo que habría deducido en el régimen normal (amortización simple), por lo que ésta es la cuantía que ha de reponer. DGT 26-9-2007.

5.- Para gozar del régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero el TRLIS exige que 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 (art. 115.4 TRLIS).

Sin embargo, en los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010 y 2011, el requisito establecido en el apartado 4 del artículo 115 no será exigido al importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien.

El importe anual de la parte de esas cuotas en dichos períodos no podrá exceder del 50 % del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10 % de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales. D.F. 1ª.6 L 11/2009.

DGT: 09-02-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0229/2009. Arrendamiento financiero (Leasing). Ampliación del contrato de 15 a 25 años. Si el importe anual de las cuotas de arrendamiento financiero que resulta después de la ampliación del plazo es inferior a las precedentes y se incumple el requisito del art. 115.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), es decir si el importe anual de la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien deja de permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual, no resultará de aplicación este régimen especial. En consecuencia, la entidad estará obligada a regularizar su situación tributaria por las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas deducidas en períodos impositivos anteriores que hayan excedido del gasto por la amortización del bien objeto del contrato.

LL) GASTOS FINANCIEROS

1.- En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción, con el límite del valor razonable del inmovilizado material en el que se integran como mayor valor.

2.- Que, con carácter general, no hay que aumentar el valor de las existencias por los intereses generados por los préstamos obtenidos para su adquisición. No obstante, han de incorporarse los gastos financieros correspondientes a las existencias cuyo proceso de fabricación sea superior a un año.

3.- Que en los préstamos sociedad – socio (operación vinculada) si la retribución convenida difiere del interés normal de mercado resulta de aplicación el régimen fiscal de las operaciones vinculadas.

4.- Que hay que contabilizar la parte de los gastos financieros devengados en el ejercicio de los préstamos realizados por entidades bancarias, aunque el pago se efectúe durante el ejercicio siguiente.

M) AMORTIZACIONES

1.- Son amortizables los elementos pertenecientes al inmovilizado material, al inmovilizado intangible y a las inversiones inmobiliarias, en los términos previstos en la normativa fiscal.

A) Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida son deducibles fiscalmente con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, si se cumplen los siguientes requisitos: a) adquisición a título oneroso y b) que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades mercantil, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplica respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los dos requisitos anteriores, son fiscalmente deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.

Estos elementos deberán amortizarse de acuerdo con lo previsto. Cuando la vida útil sea inferior a diez años, el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado intangible su vida útil será el período durante el cual se espera, razonablemente, que produzcan ingresos.

DGT: 26-06-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V1544/2009. Inmovilizado intangible con vida útil definida. ¿Resulta fiscalmente deducible la corrección valorativa por deterioro del inmovilizado intangible de vida útil definida determinada de acuerdo con la normativa mercantil, con independencia de que el importe de dicha corrección exceda del 10% del valor del inmovilizado intangible? La norma fiscal no establece ninguna regulación específica relacionada con la corrección valorativa por deterioro del activo intangible de vida útil definida, por lo que dicha corrección será fiscalmente deducible, en la medida en que la misma se haya determinado de acuerdo con la normativa mercantil.

B) Para el inmovilizado intangible con vida útil indefinida, si se cumplen los dos requisitos citados anteriormente, se considera deducible un máximo del 10% de su importe.

Al no amortizarse mercantilmente este tipo de inmovilizado, se establece de forma expresa que su deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por último se prevé que las cantidades deducidas minoran, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado.

DGT: 26-06-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V1544/2009. Inmovilizado intangible con vida útil indefinida. El inmovilizado intangible de vida útil indefinida no es objeto de amortización contable, aunque sí puede ser objeto de una corrección valorativa por deterioro de valor. Si, teniendo en cuenta

que esta corrección valorativa no es objeto de regulación específica por el TRLIS, ¿puede entenderse que el impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias de dicho deterioro será fiscalmente deducible, con independencia del propio importe de la corrección valorativa (que no exceda del valor del intangible) y del cumplimiento o no de los requisitos establecidos en el artículo 12.7 del TRLIS?: La norma fiscal no establece ninguna regulación específica relacionada con la corrección valorativa por deterioro del activo intangible de vida útil indefinida, por lo que dicha corrección será fiscalmente deducible con independencia del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 12.7 del TRLIS, en la medida en que la misma se haya determinado de acuerdo con la normativa mercantil. No obstante, en el caso de que, con carácter previo haya resultado de aplicación la deducción establecida en el artículo 12.7 del TRLIS, hay que tener en cuenta el último párrafo del citado artículo, según el cual, las cantidades deducidas por aplicación del mismo minorarán a efectos fiscales el valor del inmovilizado intangible. Por tanto, cualquier deterioro contable del activo intangible será deducible por aquella parte que exceda de las cantidades previamente deducidas por aplicación del artículo 12.7 del TRLIS. Es decir, el efecto fiscal del deterioro del valor contable está limitado por el propio valor fiscal del intangible que se ha visto minorado por aplicación de las cantidades deducibles por aplicación del artículo 12.7 del TRLIS, por lo que no será fiscalmente deducible el importe del deterioro contable equivalente a las cantidades deducidas por aplicación de lo establecido en el artículo 12.7 del TRLIS. En ejercicios posteriores en donde no se haya deteriorado el activo intangible, se aplicará la deducción a que se refiere dicho precepto fiscal en las condiciones establecidas en el mismo.

C) Se permite la deducción fiscal del precio de adquisición del Fondo de Comercio, con un máximo anual del 5% de su importe, sin que dicha deducción de gasto esté condicionada a su contabilización, y siempre que se cumplan los tres siguientes requisitos: a) se haya adquirido a título oneroso, b) que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades mercantil, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas (si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplica respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas), y c) que se dote una reserva indisponible (en el ejercicio o, si no se puede, con los primeros beneficios obtenidos) por el importe fiscalmente deducible.

Para salvar el principio de inscripción contable, esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que la deducción fiscal exige hacer un ajuste negativo al resultado contable para calcular la base imponible. Asimismo se prevé, para futuras transmisiones o baja del inmovilizado, que las cantidades deducidas minoren a efectos fiscales el valor del fondo de comercio, porque es lógico que el importe ya deducido fiscalmente minore el importe que resta por deducir.

D) Los gastos de investigación activados han de amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de 5 años, salvo que antes existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico – comercial del proyecto, en cuyo caso deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio. Comienzan a amortizarse desde el momento en que se activan en el balance de la empresa.

Los gastos de desarrollo activados han de amortizarse durante su vida útil que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a 5 años. Si existen dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico – comercial del proyecto deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Estos gastos activados gozan de libertad de amortización, por lo que surgirá el correspondiente ajuste extracontable temporal negativo.

E) Se considera arrendamiento financiero la cesión de uso de activos con opción de compra o renovación si el importe a pagar por el ejercicio de la opción es inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que le corresponderían dentro del tiempo de duración de la cesión.

F) Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación.

G) El RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el RIS (BOE 18-11-200) regula los planes de amortización. Se regulan los planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales.

2.- Que para que la amortización sea fiscalmente deducible ha de estar contabilizada, salvo los excesos fiscalmente deducibles por libertad de amortización, leasing, acelerador 2, etc.

Ejemplo: La empresa amortiza la maquinaria adquirida nueva por 60.000 euros al 10 % anual, si bien a efectos fiscales aplica el acelerador 2.

Nº	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del Inmovilizado Material	6.000	
281	Amortización Acumulada del Inmovilizado Material		6.000

Ajuste fiscal temporal (-) = 6.000 euros.

3.- Que la amortización ha de practicarse elemento por elemento. Tratándose de elementos de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que pueda conocerse la parte de amortización de cada uno.

4.- Que llevamos una ficha por cada elemento del inmovilizado, a la que sería conveniente acompañar una fotocopia de la factura de compra.

5.- Que se han amortizado todos los bienes del inmovilizado susceptibles de amortización con independencia del resultado, positivo o negativo, obtenido por la empresa.

6.- Que a un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse distintos métodos de amortización, salvo en casos excepcionales que prueben que la depreciación es efectiva, debiendo indicarse y justificarse en la Memoria de las cuentas anuales.

7.- Que no es amortizable el valor del suelo, tanto del no construido como de aquél sobre el que se ha edificado. La proporción suelo/vuelo se determina en función de su relación en el valor catastral, salvo que se pruebe la relación de los valores de mercado del suelo y del vuelo.

8.- Que no son amortizables los bienes que constituyen el inmovilizado material en curso.

9.- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil, entendiéndose por tal el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual, excepto que dicho período exceda del período concesional, caso de activos sometidos a reversión, donde el límite anual máximo se calculará atendiendo a este último período.

Los costes relacionados con grandes reparaciones se amortizarán durante el período que medie hasta la gran reparación.

10.- Para los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias adquiridos durante el ejercicio, sólo es amortizable la parte proporcional correspondiente al tiempo que ha estado en funcionamiento.

11.- Que tratándose de una empresa de reducida dimensión (menos de 8.000.000 euros de cifra de negocio en el período impositivo anterior) se pueden amortizar libremente las inversiones en inmovilizado material nuevo generadoras de empleo (hasta 120.202,41 euros por cada operario de aumento en plantilla), así como los elementos de valor inferior a 601,01 euros cada uno sin sobrepasar 12.020,24 euros. En otros casos, podrá practicar amortizaciones resultantes de multiplicar por 2 los coeficientes de las tablas de amortización (inmovilizado inmaterial o material nuevo), o por 3 en el caso de reinversión.

12.- Que los elementos patrimoniales del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias adquiridos usados (excepto los edificios de antigüedad inferior a 10 años) podrán amortizarse, como máximo, al duplo del coeficiente máximo de tablas sobre el valor de adquisición, o al coeficiente de tablas sobre el valor de adquisición originario, si se conoce. Sin embargo, esta regla no es de aplicación en el caso de bienes usados objeto de un contrato de cesión de uso con opción de compra.

13.- Que las amortizaciones fiscales por el método degresivo (excepto edificios, mobiliario y enseres), tanto de porcentaje constante como de suma de dígitos, tienen carácter de depreciación efectiva, por lo que tendrían en su totalidad que reflejarse contablemente sin necesidad de realizar un ajuste extracontable.

14.- Que el saldo de los gastos de establecimiento al inicio del ejercicio 2008 hay que cancelarlo con cargo a una cuenta de reservas. Este importe es fiscalmente deducible en el ejercicio 2008, o bien, a opción del sujeto pasivo, por partes iguales en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 mediante ajustes permanentes negativos.

15.- Que si hemos revalorizado voluntariamente un bien del inmovilizado, las amortizaciones realizadas sobre el mayor valor revalorizado no son fiscalmente deducibles.

16.- La norma de registro y valoración 2.^a del PGC establece, en su apartado 2.1, que se debe amortizar de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta.

DGT: 26-06-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V1544/2009. La amortización independiente de un elemento del inmovilizado material correctamente realizada según los criterios contables, será igualmente válida a efectos fiscales, siempre que se corresponda con una depreciación efectiva en los términos establecidos en el citado artículo. Así, será válida aquella depreciación que resulte de la

aplicación de cualquiera de los métodos de amortización previstos en el citado artículo 11 del TRLIS, incluida la aplicación de las tablas de amortización oficialmente aprobadas en cada parte del elemento del inmovilizado material que contablemente se haya amortizado de forma independiente, en la medida en que dichas tablas diferencien la parte de ese elemento pues, en caso contrario, el exceso de amortización sobre lo que resulte de aplicar el coeficiente máximo de amortización al elemento su deducibilidad estaría condicionada a su justificación.

17.- Que sólo es deducible la parte de la cuota de amortización de los vehículos de turismo en la proporción que se encuentren afectos a la actividad. En la parte no afecta constituirán, en su caso, retribución en especie.

18.- Que los gastos de acondicionamiento de un local arrendado realizados por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión si éste fuese inferior a la vida económica del activo.

19.- Los costes relacionados con grandes reparaciones se amortizarán durante el período que medie hasta la gran reparación.

20.- A los activos nuevos adquiridos entre 1-1-2003 y 31-12-2004 les resultará aplicable el coeficiente lineal máximo de tablas multiplicado por 1,1. Es decir, que podrán amortizar estos bienes en un 10% más del coeficiente aplicable al elemento. El coeficiente resultante se aplicará durante toda la vida útil del bien. Esta amortización ha de estar contabilizada.

21.- La justificación documental de las amortizaciones no queda reducida al momento en que los bienes del inmovilizado se incorporan al balance, sino que se dilata en el período en que las amortizaciones se incluyen en la determinación del resultado, por lo que no puede prosperar la alegación de la parte basada en la inexigibilidad de los comprobantes documentales una vez transcurridos 6 años desde su adquisición. Audiencia Nacional 8-3-2006.

22.- Con efectos para los períodos impositivos iniciados en 2009 y 2010 se establece un nuevo supuesto de libertad de amortización vinculado al mantenimiento de empleo. Ley 4/2008.

Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, podrán ser amortizados libremente siempre que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del ejercicio en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. Este régimen también se aplica a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.

Lo establecido en el apartado anterior no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los períodos impositivos establecidos en dicho apartado, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a

disposición o en funcionamiento. No obstante, en estos casos, la libertad de amortización a que se refiere el apartado anterior **se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso** realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010.

Tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, aunque éstas últimas se produzcan con posterioridad a los períodos indicados en el apartado primero, la libertad de amortización **se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso** realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010.

DGT CV 10-8-09. Una entidad dedicada a la promoción de edificaciones plantea si el cambio de afectación de varios de los inmuebles clasificados como existencias en inmovilizado material de la empresa pueden considerarse como inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas y ser amortizados libremente. Para que sean nuevos, al tratarse de inmuebles promovidos por la entidad, es necesario no se hayan puesto en condiciones de funcionamiento para otra actividad anterior y distinta al arrendamiento. Resulta de aplicación la libertad de amortización con mantenimiento de empleo a inmuebles promovidos por la propia entidad. En el caso de inmuebles promovidos por el propio sujeto pasivo, se considera que la puesta a disposición tiene lugar en la fecha de terminación de la construcción, que se acredita mediante el certificado final de obra. Si el período de ejecución de la obra supera el plazo de dos años, la libertad de amortización sólo afecta a la inversión en curso realizada en los períodos impositivos iniciados en los años 2009 y 2010.

N) PROVISION POR DETERIORO DE ACTIVOS FINANCIEROS

1.- Que las empresas en las que se tenga participación han de comunicar antes del cierre del ejercicio, el valor teórico según sus libros de contabilidad al objeto de poder efectuar, en su caso, la provisión por deterioro.

2.- Participación en fondos propios de entidades que coticen en un mercado secundario regulado. Es deducible la pérdida por deterioro cuando el valor de mercado de los títulos es inferior a su valor de adquisición.

3.- Deterioro de valor de participaciones en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario regulado:

a) Participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario regulado. La pérdida por deterioro fiscalmente deducible no puede exceder de la diferencia entre los fondos propios contables al inicio y al cierre del ejercicio de la sociedad participada, teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio. Tratándose de participaciones en el capital de sociedades del grupo, multigrupo y asociadas, se aplica este mismo criterio, aún cuando coticen en mercados regulados.

b) Régimen fiscal especial, al margen de su tratamiento contable, para la participación en fondos propios de entidades del grupo, multigrupo y asociadas:

La pérdida por deterioro fiscalmente deducible no puede exceder de la diferencia positiva entre los fondos propios contables al inicio y al cierre del ejercicio de la sociedad participada, teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos

impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración, de forma que la cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. La referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias

A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Ley 11/2009 D.F. 1ª (aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2008).

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar.

Nota: Con el anterior PGC se dotaba la provisión cuando el precio de adquisición era superior a la suma de los fondos propios y las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición que subsistan al cierre de cada ejercicio. Fiscalmente se aplicaba esta norma, por lo que no había que realizar ningún ajuste. Con el nuevo PGC se dota la provisión cuando el precio de adquisición es superior a la suma de los fondos propios y las plusvalías tácitas existentes al cierre de cada ejercicio. Sin embargo, fiscalmente se mantiene la norma anterior. Ello precisará, en su caso, tener que realizar algún ajuste extracontable.

DGT: 30-03-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0623/2009. Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales. Caso de que dándose las condiciones fiscalmente establecidas, en el mismo ejercicio se haya registrado en contabilidad una pérdida por deterioro de la participación, dicho gasto por deterioro no sería fiscalmente deducible al ser aplicable este otro régimen fiscal especial sobre las correcciones de valor fiscal de las participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas. De la misma manera, e igualmente con independencia de la recuperación de valor que se produjera, en su caso, en el ámbito contable, las cantidades deducidas se integrarán con signo positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, teniendo en cuenta las aportaciones y devoluciones de aportaciones del mismo.

4.- Que todas las provisiones, para ser gasto deducible, deben estar contabilizadas.

5.- Las acciones propias adquiridas minoran los fondos propios y nunca se registran como un activo financiero, por lo que no puede dotarse ninguna pérdida por deterioro sobre estas acciones.

6.- Que si se ha provisionado siguiendo al PGC el deterioro de valores de renta fija admitidos a negociación, como letras del tesoro, obligaciones, bonos, deuda pública, etc., hay que

realizar un ajuste extracontable positivo por el exceso, en su caso, sobre la depreciación global sufrida en el período impositivo por el conjunto de dichos valores de renta fija.

7.- Que no son deducibles las dotaciones por deterioro de valores de renta fija que no estén admitidos a negociación.

Ñ) PERDIDAS POR DETERIORO DE EXISTENCIAS

1.- Que no hay que reducir directamente del valor de las existencias finales la depreciación reversible sufrida, dado que sólo puede efectuarse a través de la cuenta 693. Pérdidas por deterioro de existencias.

2.- Que sólo hay que dotar por depreciación del valor de las existencias en mercaderías o productos terminados cuando su precio de adquisición o su coste de producción sea inferior a su valor neto de realización (importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deducidos los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación).

3.- Pérdidas por deterioro de existencias: la pérdida es deducible porque se probó por un perito, hecho comprobado y testificado por un notario. Audiencia Nacional 6-4-2004.

4.- Deterioro de existencias: reversible provisión, irreversible baja directa. Reprocha a la Inspección el rechazar el gasto de depreciación de existencias por el simple hecho de no dotar antes provisión, lo que no era necesario por ser la pérdida irreversible; depreciación irreversible alegada por la empresa y que no mereció comentario alguno de la Inspección de Hacienda, aparte de que no es posible actuar por la Inspección en cada ejercicio de modo aislado pues si la rechaza en ese ejercicio debió corregir el coste de producción admitiéndola en definitiva en el ejercicio siguiente. Tribunal Supremo 5-3-2004.

5.- Las pérdidas por deterioro (antiguas provisiones de activo) registradas contablemente relativas al Inmovilizado Material, Inversiones Inmobiliarias y Existencias no han de tenerse en cuenta para la obligación de la reducción de capital (supuestos del art. 163.1 TRLSA) y para la disolución de la sociedad (art. 260.1.4º TRLSA y art. 104.1.e) LSRL) “en los ejercicios 2008 y 2009”.

O) PERDIDAS POR DETERIORO DE CREDITOS POR INSOLVENCIAS

1.- Que no son deducibles las dotaciones como de dudoso cobro de los saldos adeudados o afianzados a la empresa por entidades de Derecho público, o que estén garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención o mediante un contrato de seguro de crédito o caución o que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

2.- Que no son deducibles las dotaciones como incobrables de los saldos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada. En otro caso, no serán deducibles en tanto no desaparezca la relación de vinculación

3.- Que son deducibles las dotaciones de los saldos de clientes que hayan sido "declarados judicialmente" en el año en concurso de acreedores (no basta con la mera solicitud de esta situación concursal sino que se requiere Auto de declaración del concurso), o procesados por el delito de alzamiento de bienes.

4.- Que son deducibles las dotaciones de los saldos de clientes a los que se haya reclamado judicialmente la deuda (no una solicitud de pago por medio de abogado), o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

5.- Que son deducibles las dotaciones de los saldos de dudoso cobro cuando el cliente no ha pagado en la fecha de vencimiento de la obligación y hayan transcurrido 6 meses desde dicho vencimiento.

6.- Que no son deducibles las dotaciones de los saldos de dudoso cobro por los créditos a los que se haya concedido aplazamiento, mientras no transcurran 6 meses desde el vencimiento del plazo sin haber sido cobrado.

7.- Que no es deducible la dotación por saldos de dudoso cobro de clientes o deudores por medio de una estimación global de los saldos, salvo si se trata de una empresa de reducida dimensión.

8.- Que si se ha provisionado contablemente, siguiendo el PGC, los saldos de clientes en los que concurran circunstancias que permitan "razonablemente" calificarlos de dudoso cobro, pero dichas circunstancias no son las previstas en la LIS, procede efectuar ajuste extracontable como diferencia temporal, aumentando la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

9.- Que si el cliente no ha hecho efectivo el pago de las cuotas de IVA repercutido y ha sido dictado auto judicial de declaración del concurso, se puede reducir la base imponible del IVA y en consecuencia la cuota, siempre que se efectúe la modificación (factura rectificativa) hasta el plazo máximo de un mes a contar desde la última publicación acordada en el auto para el llamamiento a los acreedores. En todo caso, previa comunicación a la AEAT.

10.- Que podrá modificarse la base imponible del IVA de las operaciones correspondientes a créditos reclamados judicialmente a otros empresarios o profesionales, siempre que haya transcurrido 1 año desde el devengo del IVA y que la modificación se realice en el plazo de los 3 meses siguientes. Ha de comunicarse a la AEAT.

Desde el 28 de octubre de 2009, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando se trate de las operaciones a plazos, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados. D.F. 3ª.1 L 11/2009.

11.- Se permite la reducción de la base imponible cuando el crédito incobrable sea consecuencia de una operación cuyo destinatario no actúe como empresario o profesional, siempre que la base imponible, IVA excluido, supere 300 euros.

Si el destinatario (deudor) es sujeto pasivo del IVA una vez practicada la reducción la base imponible se modificará al alza en el caso de que desista de la reclamación judicial al deudor, debiendo emitir nueva factura rectificativa con repercusión de la cuota que proceda en el plazo de un mes.

Si el destinatario (deudor) no es sujeto pasivo del IVA hay que hacer la modificación al alza, además de en el caso de desistimiento de la reclamación judicial, cuando se obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación (entendiéndose que el IVA se ha percibido en proporción al importe de lo cobrado).

P) INGRESOS COMPUTABLES

1.- Que no se integran en la base imponible las rentas positivas derivadas de las ayudas de la PAC por el abandono definitivo del cultivo de viñedos, de la producción lechera o de la actividad pesquera, así como las primas por el arranque de manzanos, de plataneras, de melocotoneros, de peras o de nectarinas. Tampoco se integrará la diferencia positiva (sí la negativa) entre las ayudas públicas recibidas y las pérdidas producidas en los elementos afectos a las actividades como consecuencia de inundaciones, incendios, etc.; ni las indemnizaciones públicas a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera (sólo animales destinados a reproducción), en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Tampoco las subvenciones percibidas por las entidades que exploten fincas forestales, gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, siempre que el periodo de producción medio sea igual o superior a 20 años.

2.- No han de integrarse en la base imponible las ayudas públicas percibidas a partir del 1-1-2000 por el abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a los transportistas autónomos de mercancías (personas físicas).

3.- Que toda cesión de bienes o derechos a personas no vinculadas se considera retribuida fiscalmente por su valor de mercado, salvo que se pruebe lo contrario. La contabilidad llevada de acuerdo con la normativa aplicable es prueba suficiente para destruir la presunción, según señalan varias Sentencias del Tribunal Supremo. Idem., con los intereses moratorios previstos en la Ley 7/1996 de Ordenación del Comercio Minorista.

4.- Que la valoración de las operaciones con personas vinculadas debe realizarse a precio de mercado. La diferencia entre el valor convenido por las partes y el de mercado se tratará según la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto.

5.- Que los «rappels» sobre compras hay que contabilizarlos dentro del ejercicio por la cifra estimada razonablemente aunque el proveedor no haya comunicado el importe.

6.- Que los ingresos percibidos antes de la fecha del cierre del ejercicio correspondientes a otro posterior han de figurar en una cuenta de ajustes por periodificación.

7.- Que si se ha realizado una venta o una ejecución de obra en la que se haya cobrado una parte al contado y el resto en varios plazos mediando más de 365 días entre la entrega y el vencimiento del último plazo, la imputación fiscal del ingreso se puede realizar a medida que se efectúan los correspondientes cobros, salvo que se hayan descontado los efectos aplazados.

No es posible adelantar la tributación de una renta una vez que se optó por la regla del pago aplazado, debiendo imputarse según los cobros. DGT 9-8-2006.

8.- Que si se ha contabilizado un ingreso en la cuenta de resultados en un ejercicio anterior al en que procedía su contabilización, no es preciso realizar ningún ajuste extracontable porque la LIS admite la imputación tal como fue hecha, salvo que de ello se derive una tributación inferior.

9.- Que si se ha contabilizado un ingreso en un ejercicio posterior al de su imputación fiscal, que normalmente coincidirá con el devengo, hay que presentar una declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades para regularizar la situación, sin perjuicio de que en el ejercicio en que se contabilice el ingreso se realice un ajuste extracontable negativo.

10.- Las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no se computarán fiscalmente hasta el momento de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por tanto, las variaciones de valor, por aplicación del criterio del valor razonable a determinados elementos, cuando sólo incidan en el Patrimonio Neto y no en Pérdidas y Ganancias, no tendrán efectos fiscales.

11.- Empresa inmobiliaria. Imputación de ingresos. De acuerdo con el nuevo PGC a efectos de determinar cuándo se ha de registrar el correspondiente ingreso por ventas, se deberá llevar a cabo un análisis de si se han transmitido o no los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del inmueble, lo que conllevará un análisis individualizado de las condiciones contractuales de la operación, junto con el resto de condiciones reproducidas anteriormente. De acuerdo con la legislación y la práctica habitual en nuestro país, no se puede entender que con la acumulación del 80% de los costes incurridos en la construcción, dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos.

La citada transmisión de riesgos y ventajas significativos, en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma) y se haya otorgado escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador. ICAC: 01-06-2008 Consulta 8 BOICAC, núm. 74.

Q) INGRESOS FINANCIEROS. OBLIGACION DE RETENER Y DE INGRESAR A CUENTA

- 1.- Que los ingresos financieros han de estar contabilizados por el importe bruto (incluida la retención), no por el neto.
- 2.- Que, en general, en materia de ingresos financieros se debe estar al criterio del devengo, debiendo computarse dentro del período los ingresos devengados o corridos.
- 3.- Que si la sociedad ha prestado dinero a un socio o a una persona o una entidad vinculada y el interés convenido difiere del normal del mercado resulta de aplicación el régimen de las operaciones vinculadas.
- 4.- Cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 TRLIS constituirá la base del ingreso a cuenta la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.
- 5.- Que en los rendimientos explícitos recibidos en especie la sociedad debe incluir como importe del rendimiento el precio del mercado del bien recibido más el ingreso a cuenta que haya realizado la entidad financiera.
- 6.- Que si la sociedad posee activos financieros con rendimientos implícitos (Letras del Tesoro, pagarés de empresa, cesiones de crédito, etc.) hay que reflejar al cierre del ejercicio los intereses corridos en el período aunque el cobro se produzca en un ejercicio posterior cuando llegue el vencimiento del activo.
- 7.- Que los rendimientos implícitos tanto positivos como negativos se integran en la base imponible del ejercicio.

R) SUBVENCIONES

1.- Las subvenciones que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

2.- A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

DGT: 27-04-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0882/2009. Subvenciones. Incentivos para la creación de empleo estable con un periodo mínimo de mantenimiento de los puestos de trabajo de tres años. Al no contener el RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) un criterio específico de imputación de ingreso de las subvenciones percibidas, resulta de aplicación el criterio de imputación temporal establecido en la norma de registro y valoración 18.ª del RD 1514/2007 (PGC), según la cual la imputación al resultado del ejercicio de estas subvenciones deberá realizarse sobre una base sistemática y racional, de forma correlacionada con los gastos que financian tales subvenciones, a medida que se vayan devengando los mismos, hecho que ocurrirá cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidas para cada año de vigencia del contrato con el trabajador, de forma tal que aunque se subvencione la contratación indefinida, en tanto la obtención de la misma estuviera condicionada a un periodo mínimo de permanencia del trabajador, será ese periodo el utilizado para correlacionar el ingreso de la subvención con los gastos asociados, en este caso tres años.

S) DIFERENCIAS DE CAMBIO

1.- Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda.

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio existente en esa fecha. Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

2.- Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras empresas, así como los anticipos a cuenta de compras o ventas.

2.a) Partidas no monetarias valoradas a coste histórico: Se valorarán aplicando el tipo de

cambio de la fecha en que fueron registradas. Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en euros aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente. La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una empresa participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

2.b) Partidas no monetarias valoradas a valor razonable: Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable, registrándose en el resultado del ejercicio cualquier diferencia de cambio incluida en las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración.

T) REGLAS DE VALORACION DE TRANSMISIONES Y OPERACIONES SOCIETARIAS

1.- Que el valor de los bienes recibidos en donación ha de integrarse como ingreso del ejercicio.

2.- Que en las transmisiones (onerosas, lucrativas, permutas, aportaciones, etc.) de bienes inmuebles pertenecientes al inmovilizado material o a las inversiones inmobiliarias, o clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, para calcular la renta positiva de la enajenación hay que calcular el importe de la depreciación monetaria, multiplicando el precio de adquisición del inmueble por el coeficiente del año de su adquisición y haciendo lo mismo con las amortizaciones anuales contabilizadas y con las mejoras, en su caso, realizadas, además de tener en cuenta el coeficiente relativo a la proporción del patrimonio neto respecto a la suma de éste y del pasivo total menos los derechos de crédito y tesorería. El importe de la corrección monetaria da lugar a un ajuste permanente negativo.

Ejemplo: La sociedad X ha vendido en 1.000.000 euros un terreno adquirido en 1995 por 300.000 euros. El promedio de los fondos propios respecto al total pasivo ha representado en los últimos 5 años un 70 %.

$$\text{VCA} = 300.000 \times 1,3024 = 390.720 \text{ euros};$$

$$\text{VCA} - \text{VC} = 90.720 \text{ euros}$$

$$\text{Renta neta} = \text{VT} - \text{VC} = 1.000.000 - 300.000 = 700.000 \text{ euros}$$

$$\text{Renta fiscal} = \text{RN} - \text{CM} = 700.000 - 90.720 = 609.280 \text{ euros}$$

3.- Que la deducción de la cuota (sin límite) sobre el importe de las plusvalías objeto de reinversión es del 12 % con carácter general (cooperativas 2 %, entidades sin fines lucrativos 7 %). Así, las empresas que pueden diferir la tributación de las plusvalías por haber reinvertido, pueden tributar efectivamente por éstas al 18 % (ERD parcialmente al 13 %). La deducción se aplica en el ejercicio en que se produce la reinversión, no en el que se obtiene la plusvalía.

Los porcentajes anteriores son aplicables cualquiera que sea el periodo impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados dentro del año 2007.

Si la renta se integra en la BI de periodos iniciados antes de 1-1-2007 la deducción por reinversión se regula por la redacción vigente a 31-12-2006, cualquiera que sea el periodo en el que se practique la reducción.

El régimen de la deducción es el siguiente:

A) En relación con los elementos transmitidos, hay que distinguir en función de su naturaleza, es decir, si se trata de elementos del inmovilizado o de valores representativos de la participación en el capital de otras entidades:

- Elementos del inmovilizado. Los elementos transmitidos susceptibles de generar esta deducción han de haber pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, y haber estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión, aunque no formen parte del inmovilizado en el momento de la transmisión.

DGT: 27-05-2008. N.º CONSULTA VINCULANTE: V1043/2008. Uno de los inmuebles arrendados lo ha vendido, generando una renta positiva. A la vista de las circunstancias concurrentes la actividad de arrendamiento de inmuebles desarrollada por la entidad consultante no tiene el calificativo de económica, al no contar con la organización empresarial o medios que exige el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en concreto, en lo que se refiere a la ausencia de local destinado en exclusiva a la gestión de los arrendamientos. En consecuencia, el inmueble transmitido no cumplirá el requisito exigido por el apartado 2 del artículo 42 del TRLIS de ser un elemento afecto a actividades económicas que hubiese estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión, por lo que no es susceptible de generar rentas para las que se pueda aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

- Participaciones en el capital de otras entidades. La composición del activo de la entidad participada debe estar formada por elementos afectos a actividades económicas que representan sobre el activo total un porcentaje igual o superior al 85%. Si el porcentaje es inferior al 85%, no se aplica la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido.

B) En relación con los elementos en los que se materializa la reinversión, hay que distinguir en función de su naturaleza, es decir, si se trata de elementos del inmovilizado o de valores representativos de la participación en el capital de otras entidades:

- Elementos del inmovilizado. Los elementos objeto de la reinversión deben pertenecer al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, y entrar en funcionamiento dentro del plazo de reinversión (3 años).

DGT: 28-11-2008. N.º CONSULTA VINCULANTE: V2265/2008. Reinversión de beneficios extraordinarios. Reinversión en un inmueble, el cual, parte se va a destinar al arrendamiento y otra parte, una vez realizada la división horizontal, será destinada a su venta. La condición de inversión inmobiliaria será la que procede de cumplir las condiciones establecidas en las definiciones y relaciones contables contenidas en el RD 1514/2007 (PGC). Si todo el inmueble se va a poseer para obtener rentas, plusvalías y no para su venta en el curso ordinario de las operaciones de la sociedad,

su adquisición podría servir en principio para materializar la reinversión. No obstante, un requisito exigido a efectos de la aplicación de la deducción por reinversión es que los elementos adquiridos no sólo deben estar afectos a actividades económicas sino, además, su entrada en funcionamiento debe realizarse en el plazo de reinversión, de forma que es necesario que los inmuebles adquiridos deben arrendarse, destino funcional de la actividad de la sociedad, dentro del plazo de reinversión, lo que supone que la adquisición de viviendas vacías que no se destinan al arrendamiento no cumpliría dicho requisito, por lo que el precio de adquisición del inmueble debería minorarse en la parte que corresponda a dichas viviendas.

- Participaciones en el capital de otras entidades. La composición del activo de la entidad participada debe estar formada por elementos afectos a actividades económicas que representan sobre el activo total un porcentaje igual o superior al 85%. Si el porcentaje es inferior al 85%, no se aplica la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido.

No se entenderán comprendidos como participaciones en el capital de otras entidades los valores siguientes:

a) Que no otorguen una participación en el capital social o fondos propios.

b) Sean representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley.

c) Sean representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.

d) Sean representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.8.º de la Ley I. Patrimonio.

No se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo, excepto que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.

La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo (con efectos desde 1-1-2007 la solicitud se puede realizar no solo para el caso en que la inversión sino también la entrada en funcionamiento de los elementos objeto de reinversión no pueda realizarse dentro del plazo general de 3 años). Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al 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.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

Los elementos en que se reinvierta han de permanecer en funcionamiento en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de 5 años, o de 3 años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil fuere inferior.

La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado en el párrafo anterior determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos.

Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción prevista en este artículo y la fecha de la reinversión. Dicha mención deberá realizarse mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado anterior.

Al haberse enajenado el inmueble por la entidad sin haber sido objeto de explotación por parte de la empresa, no cabe duda de que en el momento de la enajenación los terrenos tenían la calificación de existencias y que, por lo tanto, el beneficio de su transmisión debe considerarse resultado de la explotación. No cabe su tratamiento contable como inmovilizado dado que el inmueble enajenado nunca fue destinado ni para uso propio de la entidad, ni para alquiler ni explotación. TEAC 5-12-2007.

DGT: 17-05-2007. Una entidad, dedicada a la actividad de compraventa y arrendamiento de inmuebles, adquirió varios locales que no han sido objeto de arrendamiento a pesar de los intentos infructuosos para lograrlo. La mera intención o voluntad de destinarlos al arrendamiento no supone la afectación como inmovilizado a tal actividad de arrendamiento, si el mismo no llega a realizarse. Aun cuando figuren contabilizados dentro del inmovilizado, los locales que no han sido objeto de explotación por parte de la entidad se recalificarán como existencias, y por tanto, no se considerarán como elementos patrimoniales aptos a los efectos de generar rentas que determinen la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del RDLeg. 4/2004.

DGT: 12-01-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0029/2009. La deducción a practicar en la cuota íntegra se determina aplicando el coeficiente que corresponda, a las rentas positivas obtenidas integradas en la base imponible. De ello se deduce que no se tienen en cuenta las rentas positivas obtenidas que no se hayan integrado en la base imponible, como es el caso del 50 por ciento de la parte de los resultados extracooperativos destinados obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio por las cooperativas, que no se habrán integrado en la base imponible. En consecuencia, su importe no se incluiría en la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

DGT: 27-01-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0160/2009. El elemento transmitido es exclusivamente el derecho sobre el contrato de arrendamiento financiero de manera que al tener dicho derecho la condición contable de inmovilizado material de acuerdo con el RD 1514/2007 (PGC), y en caso de que hubiese estado el inmueble afecto a actividades económicas y en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión, la renta generada será susceptible de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en los términos establecidos en el art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), a condición de que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión.

DGT: 03-04-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0712/2009. Reinversión de beneficios extraordinarios. Operaciones a plazo. En el caso en el que la renta se integre proporcionalmente según el criterio de las operaciones a plazos y, además, la reinversión se realice en diferentes periodos impositivos, la deducción se practicará en los periodos impositivos en los que se vaya integrando la renta en la base imponible, por el importe que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente a la renta total integrada en la base imponible desde la transmisión hasta los

periodos en que se van percibiendo los correspondientes cobros, por la relación existente entre la cantidad total reinvertida hasta cada uno de dichos periodos y la cantidad total a reinvertir, minorado en la deducción que se hubiera practicado en los periodos anteriores en los que se percibieron los correspondientes cobros.

AUDIENCIA NACIONAL. Sentencia de 26 de enero de 2009. Rec. n.º 726/2006. Expropiación de un terreno en el que había un edificio que la entidad alega que fue alquilado como almacén frigorífico. Sin embargo, dentro del objeto social no se incluye la actividad de arrendamiento de inmuebles y cuando adquiere los inmuebles, que luego son expropiados, ya estaban afectos a un planeamiento urbanístico que los imposibilitaba para su venta, lo cual los excluía de la actividad económica de dicha entidad, que es la promoción inmobiliaria. Por tanto, no se ha probado que los terrenos estuvieran afectos de forma duradera a su actividad económica, de manera que se les pudiera calificar de inmovilizado, ni tampoco se ha probado la cesión en alquiler de la nave como almacén frigorífico. En consecuencia, se trata de existencias, por lo que no se pueden acoger a la reinversión.

U) COMPENSACION DE PERDIDAS

1.- Que al finalizar el ejercicio la subcuenta 4745. Crédito por pérdidas a compensar, no contenga créditos originados por resultados negativos con una antigüedad superior a aquéllos que es posible compensar.

2.- Que si la sociedad ha tenido una base imponible negativa durante el ejercicio, solamente procede crear la cuenta 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio, cuando sea probable su recuperación con ganancias fiscales futuras.

3.- Que a partir de 1-1-2002 se ha ampliado de 10 a 15 años el plazo para compensar bases imponibles negativas. Podrán también compensarse en este plazo aquellas bases imponibles negativas pendientes de compensar a dicha fecha.

4.- Que para que proceda la compensación de bases imponibles negativas se requiere (para los periodos iniciados a partir de 1-1-2002) que haya existido liquidación o autoliquidación, por lo que no se admite la compensación si no se presentó declaración por el ejercicio correspondiente ni tampoco por un importe superior al declarado.

Aunque se trate de periodos prescritos, es preciso conservar los Libros de contabilidad y los soportes documentales si las bases imponibles negativas están pendientes de compensar o han sido compensadas en periodos aún no prescritos, porque es preciso acreditar la cuantía y procedencia de aquéllas bases.

El sujeto pasivo que compense bases imponibles de ejercicios anteriores debe probarlas con documentos, contabilidad y autoliquidación cualquiera que sea el ejercicio en el que se generaron. TEAC 20-12-2007.

5.- Que si se trata de sociedades creadas a partir del 1 de enero de 1996 el plazo de compensación de pérdidas se computa a partir del primer periodo cuya base imponible previa sea positiva.

6.- Que si se trata de nuevas actividades iniciadas en un local independiente entre el 3-3-1993 y el 31-12-1994 no existe límite temporal para la compensación de las pérdidas generadas durante los 3 años siguientes a la fecha de inicio de la actividad.

7.- Si la Inspección aumenta la base negativa declarada debe dar audiencia al contribuyente antes de practicar liquidación para que pueda manifestar la manera de ejercitar su derecho a compensar la base negativa a fin de que pueda maximizar los nuevos créditos fiscales de que dispone. TEAC 25-11-2005.

La regularización inspectora es global e incluye todos los aspectos, favorables o desfavorables, al tener el procedimiento inspector sustantividad propia. TEAC 28-09-2006.

Si la inspección regulariza al alza la base imponible del ejercicio ha de darse al contribuyente la posibilidad de que cambie la distribución de la cuantía de la base negativa de ejercicios anteriores que compensa en la proporción que considere que le es más ventajosa. TSJ Cataluña 15-3-2007.

V) DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICION INTERNA

1.- Que si la entidad ha percibido dividendos repartidos por una sociedad residente de la que posee una participación inferior al 5%, podrá deducir de la cuota el 50% del tipo (CI/BI, así, por ejemplo, las ERD el tipo medio) del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los dividendos íntegros percibidos.

Ejemplo: La sociedad X que tributa al 30 % ha percibido un dividendo de 1.200 euros de una sociedad en la que tiene una participación del 3%.

Deducción por doble imposición interna = $0,30 \times 1.200 \times 50 \% = 180$ euros

No procede la deducción cuando la distribución de dividendos no determine la integración de renta alguna en la base imponible del socio. Por ejemplo, en la adquisición de una participación, cuando en el momento de la compra ya estuviera acordada la distribución de ese dividendo. DGT 18-3-1999.

DGT: 06-03-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0464/2009. La disposición derogatoria primera de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) deroga el art. 32 de la Ley 20/1990 (Régimen Fiscal Cooperativas) exclusivamente a efectos del IRPF, pero no en lo que se refiere al IS, por lo que una cooperativa podrá aplicarse la deducción por doble imposición de dividendos por los retornos cooperativos percibidos de otra cooperativa de la que es socia, siendo el porcentaje de aplicación del 10 por ciento si los dividendos provienen de una cooperativa protegida y del 5 por ciento si procedieran de una cooperativa especialmente protegida

2.- Que la deducción será del 100% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades que corresponde a los dividendos percibidos de sociedades en las que la participación en calidad de socio sea de al menos el 5% y se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo (incluso los derivados de participaciones adicionales adquiridas posteriormente) o bien (a partir de 1-1-2004) que dicho periodo de un año se cumpla antes o después del momento en que sean exigibles los dividendos, con tal de que se complete el plazo de un año de tenencia. Idem. a las plusvalías generadas con motivo de la transmisión de participaciones de una entidad sometida al tipo general de gravamen que cumplan los mismos requisitos, con el límite del incremento neto de beneficios no distribuidos por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida.

3.- No será de aplicación esta deducción cuando los dividendos correspondan a participaciones adquiridas dentro de los 2 meses anteriores a la fecha en que se hubieran satisfecho aquéllos y cuando dentro de los 2 meses siguientes a esta fecha se produzca una transmisión de valores homogéneos.

4.- Que no procede practicar la deducción por doble imposición de dividendos si no ha existido tributación efectiva: ej. por reembolso de la totalidad o parte de la prima de emisión, por reducción de capital, los dividendos corridos, si se ha provisionado la depreciación ocasionada por la distribución del dividendo, etc.

W) BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACION DE ACTIVIDADES

1.- Que las Cooperativas especialmente protegidas podrán reducir la cuota íntegra en un 50%, antes de ninguna otra deducción, tanto sobre la cuota del 20 % procedente de los resultados cooperativos, como sobre la del 35 % procedente de los rendimientos extracooperativos.

2.- Que se puede practicar una deducción del 25 % de los gastos y amortizaciones efectuados en I + D, e incluso del 42 % por el exceso sobre la media de los efectuados en los dos años anteriores. El 65 % de las subvenciones recibidas e imputadas como ingreso minoran la base de la deducción.

Que se puede practicar una deducción complementaria del 8 % de las inversiones en inmovilizado material e inmaterial afecto exclusivamente a las actividades de I + D, aunque excluyendo los terrenos e inmuebles. El 65 % de las subvenciones recibidas e imputadas como ingreso minoran la base de la deducción. Esta deducción es compatible para las mismas inversiones con la deducción por reinversión e incompatible con el resto de deducciones.

Se incluye en el ámbito de la deducción por I + D + IT a las actividades de software avanzado destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información.

Se puede practicar la deducción por gastos de I + D por el diseño y elaboración del muestrario prototipo, siempre que implique la introducción en el mercado de un nuevo producto (no los sucesivos muestrarios a partir del prototipo), entendiéndose por nuevo aquél que suponga una novedad esencial y no meramente formal o accidental.

Para la aplicación de la deducción por I + D o por IT se podrá aportar a la AEAT informe motivado emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo calificando sus actividades como de I + D o de IT. Tiene carácter vinculante para la AEAT.

OM ITC/1469/2007 de 18 de mayo (BOE del 29 de mayo): Modifica los modelos de impresos para solicitar al Ministerio de Ciencia y Tecnología la calificación de actividades de I + D o de IT para acreditar la deducción en la cuota del IS o para la bonificación en las cuotas de la SS del personal investigador.

El RD 278/2007 de 23-2-2007, desarrolla reglamentariamente la opción por la bonificación en las cotizaciones a la SS correspondiente al personal investigador como alternativa a la deducción por I + D e IT. Como ambas son incompatibles, la opción por la bonificación de la SS hay que comunicarla telemáticamente a la AEAT en el penúltimo mes anterior al comienzo del periodo impositivo en que debe surtir efecto (normalmente, noviembre). Para el ejercicio 2007 antes del día 30 de abril de 2007.

3.- Que se puede practicar la deducción por las inversiones y gastos en “innovación tecnológica”. Será del 8 % de las cantidades destinadas a la obtención de nuevos

productos o procesos de producción (que por sus características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran de los existentes con anterioridad) o de mejoras sustanciales de los productos o procesos de producción ya existentes: actividades de diagnóstico tecnológico, diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know – how y diseños y, por último, los producidos para la obtención de certificados ISO 9000, GMP o similares. El 65 % de las subvenciones recibidas e imputadas como ingreso minoran la base de la deducción.

Se incluyen en la deducción de IT (Innovación tecnológica) los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

DGT: 22-04-2005. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0671/2005. Deducciones por inversiones e incentivos. Investigación científica e innovación tecnológica (I+D+I). Una entidad ha realizado un proyecto por el que ha confeccionado una valla articulada de plástico en inyección obteniendo un producto novedoso en cuanto a su simplicidad constructiva, movilidad, acoplabilidad y que contribuye a facilitar el almacenamiento y el transporte del mismo. Estas circunstancias permiten concluir que el resultado final de las actividades del sujeto pasivo genera un producto cuyas características o aplicaciones difieren sustancialmente de las existentes con anterioridad, por lo que se podría considerar la actividad desarrollada por la entidad como de innovación tecnológica.

Los muestrarios en las deducciones por I+D y por I. Tecnológica: los muestrarios del calzado pueden acogerse a la IT. La base de la deducción integra todos los gastos directamente relacionados con la elaboración del muestrario base o inicial, pero no los de su reproducción. DGT 18-7-2006.

DGT: 24-09-2007. N.º CONSULTA VINCULANTE: V1957/2007. Aun cuando el proyecto realizado por el sujeto pasivo ha sido calificado, en su conjunto, por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio como proyecto de innovación tecnológica, únicamente podrían dar lugar a la existencia de gastos susceptibles de formar parte de la base de deducción, gastos (de personal, material fungible o amortización de determinados activos materiales o inmateriales), siempre y cuando, se correspondan única y exclusivamente con la ingeniería de procesos limitada a la «concepción y elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto», en los términos del art. 35.2 b) 2.º del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

4.- Que la deducción del 6 % de los gastos de propaganda y publicidad satisfechos en el extranjero, solamente procede si los mismos tienen carácter plurianual y se realizan con la finalidad del lanzamiento de productos.

Que es deducible el 6 % de los gastos de concurrencia a ferias extranjeras e incluso de las celebradas en territorio nacional si tienen carácter internacional (gastos de viaje, alojamiento y manutención del personal desplazado, construcción de los stands, organización y transporte, etc.).

Que es deducible el 6 % de las inversiones realizadas en la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras y constitución de filiales en el extranjero, siempre que la participación sea de al menos el 25 % y sus actividades estén relacionadas con la actividad exportadora. También se aplica por las inversiones realizadas en inmovilizado de sucursales y establecimientos permanentes.

La base de la deducción, en sus dos modalidades, se minoran en el 65 % de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos.

La Resolución 1/2006 de la DGT (BOE 24-6-2006), da la siguiente interpretación a la deducción por actividades exportadoras del Impuesto sobre Sociedades: No será aplicable esta deducción en relación con los actos o negocios jurídicos relativos al establecimiento y la explotación de una red de distribución cuya fecha de adopción o celebración sea posterior al día 21 de marzo de 2006.

DGT: 14-01-2008. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0057/2008. Una sociedad que ejerce la actividad de promoción inmobiliaria de edificaciones en España y que con objeto de introducirse en nuevos mercados concurre a ferias comerciales internacionales del sector inmobiliario, incluso celebradas en España con carácter internacional, lo que le permite vender inmuebles situados en España a no residentes, no podrá aplicar la deducción por actividades exportadoras ya que, aun cuando los gastos en los que incurre pueden incluirse dentro de los conceptos señalados en el art. 37.1 b) RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), no se produce ninguna salida de bienes o servicios fuera del territorio español, por lo que tales gastos no están directamente relacionados con la actividad exportadora a los efectos de la presente deducción.

5.- Que es deducible el 2 % de los gastos efectuados en actividades de formación profesional (acciones formativas dirigidas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal de la empresa), e incluso el 4 % sobre el exceso respecto de la media de los dos años anteriores.

Que el ámbito de la deducción por gastos de formación profesional comprende a los destinados a habituar a los empleados en el uso de las nuevas tecnologías, incluyendo los gastos de financiación de la conexión a internet y los equipos necesarios para proporcionar o facilitar la conexión, así como la entrega gratuita o a precios rebajados de los equipos informáticos y su software o la concesión de préstamos y ayudas económicas para tal fin. Estos gastos no tienen la consideración de retribución en especie para los empleados y son deducibles.

La base de la deducción se minorará en el 65 % de las subvenciones recibidas e imputables como ingreso para la realización de las inversiones y gastos.

6.- Que es deducible el 4 % de la inversión realizada en bienes (nuevos o usados) del activo material destinados a la protección del medio ambiente, incluida en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medio ambiental, siempre que ésta haya certificado la convalidación de la inversión. También se extiende la deducción, en el porcentaje del 5 %, a la adquisición de vehículos nuevos industriales o comerciales de transporte por carretera por la parte de la inversión que contribuya de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica. La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas.

En los vehículos adquiridos por piezas, la deducción sólo es aplicable cuando los mismos forman un conjunto único en condiciones de funcionamiento. DGT 14-4-2005.

7.- Que dan derecho a deducir el 4 % del valor de las inversiones realizadas en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite incorporados a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera. La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas.

8.- Que da derecho a deducir el 4 % del valor de las inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, incorporadas a

vehículos de transporte público de viajeros por carretera. La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas.

9.- Podrán deducirse 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos contratados por tiempo indefinido a jornada completa. No se exige el requisito de mantenimiento de plantilla. Los trabajadores que den derecho a esta deducción no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo de las ERD.

10.- Que las aportaciones empresariales a planes de pensiones o a mutualidades de previsión social permiten deducir de la cuota íntegra el 4 % de las contribuciones imputadas a trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros. Para los que exceda de ese importe, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional que corresponda a esa cantidad.

11.- Podrá deducirse el 4 % de las inversiones en locales homologados por la Administración competente para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad, así como de los gastos derivados de la contratación de dicho servicio con un tercero autorizado. La base de la deducción se minorará en la parte del coste del servicio que se repercute a los trabajadores y en el 65 % de las subvenciones percibidas para financiar dicho servicio.

12.- Podrá deducirse el 4 % del importe de las inversiones (excluida la parte financiada con subvenciones) realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que indica la ley (nuevo concepto de deducción por inversiones en medio ambiente). El RIS especifica los activos nuevos que dan derecho a la deducción para el aprovechamiento de las energías renovables.

DGT: 29-02-2008. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0467/2008. Sociedad dedicada a la promoción, construcción, venta, operación y mantenimiento de instalaciones de producción de energía eléctrica, mediante tecnología solar fotovoltaica. El concepto de aprovechamiento debe entenderse como actividad de explotación de la energía solar para transformarla en electricidad, lo cual requiere que la entidad que desarrolle esa actividad sea también la titular del producto objeto del aprovechamiento, esto es, la energía eléctrica, circunstancia que no se cumple en este caso desde el momento en que la entidad es un mero prestador de servicios a los titulares de la actividad de aprovechamiento en el sentido indicado, por lo que no procede la aplicación de la deducción establecida en el art. 39.3 a) RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). El concepto de aprovechamiento, al igual que en el régimen fiscal de la minería, debe entenderse como la actividad de explotación, en este caso, de la energía solar para transformarla en electricidad, lo cual requiere que la entidad que desarrolle esa actividad sea también la titular del producto objeto del aprovechamiento, esto es, la energía eléctrica, circunstancia que no se cumple en el caso planteado desde el momento en que la entidad consultante es un mero prestador de servicios a los titulares de la actividad de aprovechamiento en el sentido indicado, por lo que no procede la aplicación de la deducción establecida en el artículo 39.3 a) del TRLIS.

DGT: 03-03-2008. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0474/2008. Se dedica a la producción y venta de energía fotovoltaica en régimen especial para pequeños productores. En el ejercicio ha formalizado un contrato con una empresa instaladora por el que se va a realizar una instalación de placas fotovoltaicas para aprovechar la energía solar y convertirla en electricidad que será vendida al mercado mediante la formalización de contratos con empresas suministradoras de energía. Una vez que las placas solares estén en condiciones de funcionamiento será posible la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales.

13.- Para consolidar las deducciones aplicadas en la cuota bastará con mantener en funcionamiento los elementos patrimoniales que sean bienes muebles 3 años (o durante su vida útil si es inferior). Los restantes elementos 5 años.

X) DEDUCCIONES POR RETENCIONES Y PAGOS FRACCIONADOS

1.- Que la cuenta 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta, ha de quedar saldada, bien disminuyendo el saldo de la cuota a ingresar, bien por estar adeudada en la 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

2.- Que si una sociedad participa en otra en, al menos, el 5 % de su capital, cuando reparta dividendos no tiene que efectuar retención alguna por rentas de capital.

3.- Que no hay que variar durante el ejercicio el sistema elegido para efectuar el pago fraccionado.

4.- No tendrán que efectuar los pagos fraccionados de los dos primeros ejercicios sociales las Sociedades Limitadas Nueva Empresa.

Y) TIPO DE GRAVAMEN

1.- Con carácter general, el tipo de gravamen es del 30 % de la base imponible.

2.- Tratándose de Empresas de Reducida Dimensión se aplica el tipo de gravamen del 25% a la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros y el 30 % sobre el exceso. Si la duración del ejercicio es inferior al año los límites se adaptarán proporcionalmente a su duración.

3.- Se aplicarán unos tipos de gravamen reducidos en los periodos impositivos iniciados en 2009, 2010 y 2011, para las entidades que en los años 2009, 2010 y 2011 mantengan, al menos, el nivel de empleo.

Requisitos:

a) Los destinatarios de esta medida tributaria son las entidades que en los años 2009, 2010 y 2011 tengan una cifra de negocios inferior a 5.000.000 euros y una plantilla media inferior a 25 empleados.

b) La cifra de negocios requerida, no superior a 5 millones de euros ha de cumplirse en cada uno de aquellos años, 2009, 2010 y 2011. Es decir, sólo si en todos y cada uno de estos periodos es inferior a 5.000.000 euros, podrán aplicar estos tipos reducidos.

c) La plantilla media en cada uno de aquellos tres periodos impositivos ha de ser inferior a 25 empleados. El mantenimiento de la plantilla debe producirse durante los tres años.

d) El requisito del mantenimiento de plantilla requerido se aprecia de la siguiente manera:

- Si suponemos, como caso más frecuente, el de una entidad cuyo periodo impositivo coincide con el año natural, tomamos como plantilla media de empleados de referencia la de 2008. Pues bien, la plantilla media de 2009, 2010 y 2011 no ha de ser inferior a aquella de referencia, ni inferior a un hombre/año.

- En el supuesto de que la entidad se constituya en alguno de estos años, 2009, 2010 o 2011, y en los doce primeros meses siguientes al inicio de su primer periodo impositivo la plantilla media fuese superior a 0 pero inferior a la unidad, este beneficio tributario queda condicionado a que en los doce meses siguientes a la finalización del primer periodo impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

- El cómputo de la plantilla media se realiza en los términos tradicionales: considerando las personas empleadas de conformidad con la legislación laboral y en atención a la duración de la jornada contratada en relación con la jornada completa.

e) Los tipos de gravamen aplicables cuando se cumplan los requisitos anteriores son:

- 20% para la porción de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros.

- 25% para la restante porción de base imponible, es decir, en ambos casos, cinco puntos menos que los tipos aplicables a las ERD.

También aquí opera la cautela del último párrafo del art. 114 para el supuesto de que el periodo impositivo sea inferior al año: el tipo del 20% se gira sobre el resultado de aplicar a 120.202,41 euros la proporción entre el número de días del periodo impositivo y 365; o sobre la base imponible del periodo impositivo si fuese inferior.

Z) EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSION

1.- Que es empresa de reducida dimensión si en el ejercicio anterior la cifra de negocios sea inferior a 8 millones de euros teniendo en cuenta, a estos efectos, la cifra de negocios conjunta del grupo de sociedades, y de los negocios individuales cuyos titulares sean socios en todas las sociedades del grupo y junto con su cónyuge y el grupo familiar (hasta 2º grado) posean la mayoría del capital social.

Hay que elevar al año del importe de la cifra de negocios tanto en el caso de que el periodo impositivo hubiese tenido una duración inferior al año como en el caso de que la actividad se hubiese desarrollado efectivamente durante un plazo también inferior.

DGT: 05-10-2007. N.º CONSULTA VINCULANTE: V2121/2007. R y M, socios al 50 por ciento de la entidad A, son personas físicas sin relación de parentesco. R y sus tres hijos poseen el 50 por ciento del capital de la entidad B; el 50 por ciento restante pertenece a M y su hijo. El consejo de administración de ambas sociedades está integrado por R, su esposa, uno de sus hijos, M, su esposa y su hijo. Ninguna de las dos sociedades participa en la otra. En la medida en que se presume la existencia de una unidad de decisión, dado que los miembros del consejo de administración de ambas sociedades son coincidentes, deberá tenerse en cuenta el importe neto de la cifra de negocios de ambas entidades conjuntamente para determinar si procede la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión.

DGT: 03-04-2009. N.º CONSULTA VINCULANTE: V0880/2009. Dado que la entidad consultante forma parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y el

importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes al grupo ha superado los 8 millones de euros en el ejercicio anterior, no puede aplicar en el ejercicio 2008 los incentivos fiscales establecidos en el TRLIS para las empresas de reducida dimensión, aunque no tenga obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El tipo de gravamen previsto para las empresas de reducida dimensión no puede ser de aplicación a las sociedades de mera tenencia de bienes, puesto que el beneficio fiscal previsto en el art. 127 bis Ley 43/1995 (Ley IS) es un incentivo fiscal que únicamente pueden aplicar las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere una determinada cantidad. En primer lugar, el diccionario de la Real Academia Española define empresa como «unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos» y la entidad únicamente ha obtenido ingresos derivados de la mera titularidad o tenencia de elementos patrimoniales aislados, no afectos ni relacionados a una auténtica actividad económica, de carácter empresarial; y en segundo lugar, los ingresos de las PYMES se miden por «cifra de negocios» y este concepto implica que los mismos deriven del ejercicio de una actividad empresarial. TEAC Resolución de 29 de enero de 2009. R.G. 5106/2008. En conclusión, no es aplicable el tipo reducido de las empresas de reducida dimensión (PYMES) a las sociedades que no ejerzan actividad.

2.- Que por cada trabajador (cualquiera que sea el tipo de contrato) que haya aumentado la plantilla media de la empresa de reducida dimensión, de 2008/2009 respecto a 2007, consolidándose dicho aumento durante 24 meses (2010 y 2011), se puede amortizar libremente hasta 120.000 euros x el incremento de plantilla (calculado a jornada completa), de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias efectuadas durante el período impositivo. No se consideran los trabajadores cedidos por empresas de trabajo temporal.

Libertad de amortización. El aumento de plantilla ha de mantenerse otros 24 meses. Lo que no quiere decir que no se pueda practicar este beneficio fiscal desde la entrada en funcionamiento del elemento, sin perjuicio, en caso de incumplimiento, de la regularización que proceda. DGT 16-11-2005.

3.- Que los elementos en los que se haya reinvertido con motivo de un diferimiento por reinversión o de una deducción por reinversión no pueden gozar de libertad de amortización.

4.- Que en caso de transmisión de elementos que hayan gozado de la libertad de amortización sólo podrá acogerse al diferimiento o a la deducción por reinversión la parte de renta correspondiente a la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable.

5.- Que como empresa de reducida dimensión, fiscalmente se podrá amortizar libremente (hasta 12.020,24 euros) los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros.

6.- Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible que figuren en tablas, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que tenga la consideración de empresa de reducida dimensión, pueden amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal previsto en las tablas de amortización aprobadas. Tratándose de otros elementos de inmovilizado intangible (fondos de comercio, marcas, derechos de traspaso, etc.) pueden amortizarse fiscalmente en un 150 %.

El acelerador 2 previsto a partir de 1-1-2005 es un caso de retroactividad impropia o de grado medio consistente en que la ley incide en situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, por lo que se podrá aplicar en 2005 el coeficiente 2 a un elemento adquirido en 2004. DGT 11-7-2006.

7.- Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a la actividad en los que se materialice la reinversión podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas. La reinversión (tanto en elementos nuevos como usados) ha de realizarse dentro del año anterior a la fecha de la transmisión (onerosa) del elemento del inmovilizado material o de la inversión inmobiliaria afecto y los tres años posteriores. Este beneficio fiscal es compatible con el diferimiento y con la deducción por reinversión, pero no con la amortización acelerada 2 del inmovilizado nuevo.

Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización a la que se refiere el apartado anterior se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

8.- Que fiscalmente, mientras dure el arrendamiento financiero de un elemento perteneciente al inmovilizado material o a las inversiones inmobiliarias, se puede deducir, como máximo, el importe que resulte de aplicar al valor del bien el triple del coeficiente máximo de amortización. Ello dará lugar, normalmente, a un ajuste extracontable temporal.

9.- Que se puede provisionar globalmente como insolvencias el 1 por 100 del saldo de los deudores existentes en balance al cierre del ejercicio (descontados los no dotables y los dotados individualmente). Se requiere su contabilización.

10.- Se aplica el tipo de gravamen del 25% a la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros y el 30 % sobre el exceso. Si la duración del ejercicio es inferior al año los límites se adaptarán proporcionalmente a su duración.

11.- Que las empresas de reducida dimensión podrán aplicar una nueva deducción de la cuota del 6 % del importe de los gastos de acceso a internet, presencia en internet, adaptación al comercio electrónico e incorporación de las tecnologías de la información y de la comunicación a los procesos empresariales (intranet), e inversiones por la adquisición de equipos, periféricos y su correspondiente software, así como los gastos de instalación, implantación y formación de personal para su uso. El importe total de las subvenciones recibidas para financiar estas inversiones y gastos minoran la base de la deducción. Esta deducción es incompatible con el resto de deducciones.

DGT: 11-09-2007. N.º CONSULTA VINCULANTE: V1866/2007. El régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión no se ve afectado por el hecho de que en el período impositivo precedente se hubiese tributado según el régimen especial de las sociedades patrimoniales, derogado por la Ley 35/2006 (Ley IRPF), todo ello sin perjuicio del régimen transitorio establecido para dichas sociedades. Si se cumplen las condiciones del art. 108 del RDLeg. 4/2004, serán aplicables los referidos incentivos. El que no se desarrolle una actividad económica no inhabilita para la aplicación de dicho régimen, de las empresas de reducida dimensión, en todo aquello que no se exija como requisito el desarrollo o afectación de tales actividades.

SOCIEDADES PATRIMONIALES

1.- La totalidad de la base imponible negativa, tanto la procedente de la parte general como especial, que estuviese pendiente de compensar en el primer período impositivo iniciado a partir de 1-1-2007, podrá compensarse en los períodos impositivos que concluyan dentro del plazo de quince años desde la finalización del período impositivo en el que se generaron aquellas bases imponibles negativas, aun cuando dicho plazo exceda de los cuatro años establecidos en el IRPF vigente en el período impositivo en el que se generaron.

Si las bases imponibles negativas pendientes se hubieren generado en períodos impositivos en los que la sociedad estaba tributando según el régimen general, igualmente dichas bases negativas podrán ser compensadas por la misma sociedad según el régimen general dentro del mismo plazo de quince años establecido en el IS a computar desde la fecha de finalización del período impositivo en el que se generaron tales pérdidas, aun en el caso de que al comienzo del primer período impositivo en el que vuelve a tributar por el régimen general se haya sobrepasado el plazo de cuatro años de compensación establecido en el IRPF.

2.- Distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que la sociedad tributó en el régimen de las sociedades patrimoniales. En función de la naturaleza del perceptor del dividendo, su régimen fiscal es el siguiente:

a) Persona física. En este caso el dividendo no se integra en la renta del IRPF del período impositivo en que lo percibe y no está sujeto a retención.

b) Persona jurídica. En este otro supuesto, cualquiera que sea el porcentaje de participación y antigüedad tenida en la sociedad que reparte del dividendo, este se integra en la base imponible con derecho a practicar en la cuota íntegra del IS del perceptor la deducción del 50% de la cuota íntegra asociada al dividendo integrado en la base imponible.

En definitiva, este es similar al establecido cuando estaba vigente el régimen de las sociedades patrimoniales cuando una sociedad patrimonial distribuye dividendos procedentes de beneficios gravados según este régimen fiscal especial.

3.- Obligaciones de información. Puesto que la tributación de los dividendos distribuidos por las sociedades patrimoniales es diferente según que el beneficio del que proceden se haya generado en un ejercicio en el que la sociedad estaba sujeta al régimen general o especial en el IS, es necesario identificar tales beneficios, de manera que las sociedades patrimoniales deben seguir cumpliendo obligaciones de información aun cuando pasen a tributar por el régimen general y han de incluir en la memoria de sus cuentas anuales la siguiente información:

a) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que la sociedad no tributó en régimen especial de las sociedades patrimoniales.

b) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que la sociedad tributó en el régimen especial.

c) En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, debe identificarse la reserva aplicada de entre las dos anteriores.

En definitiva, siguen siendo de aplicación las mismas obligaciones de información como cuando estaba vigente el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales.

**CONTENIDO DE LA MEMORIA ABREVIADA RELATIVO
A LAS OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS**

12. Operaciones con partes vinculadas

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- a) Entidad dominante.
- b) Otras empresas del grupo.
- c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
- d) Empresas asociadas.
- e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- f) Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante.
- g) Otras partes vinculadas.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.
- b) Detalle de la operación y su cuantificación, informando de los criterios o métodos seguidos para determinar su valor.
- c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.
- d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en los epígrafes que aparecen en el balance de la empresa y garantías otorgadas o recibidas.
- e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro o incobrables relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

5. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como del pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

6. Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa.

CONTENIDO DE LA MEMORIA NORMAL RELATIVO A LAS OPERACIONES CON PARTES VINCULADAS

23. Operaciones con partes vinculadas.

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- a) Entidad dominante.
- b) Otras empresas del grupo.
- c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.
- d) Empresas asociadas.
- e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- f) Personal clave de la dirección de la empresa o de la entidad dominante.
- g) Otras partes vinculadas.

2. La empresa facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la empresa) y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

3. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

a) Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.

b) Prestación y recepción de servicios.

c) Contratos de arrendamiento financiero.

d) Transferencias de investigación y desarrollo.

e) Acuerdos sobre licencias.

f) Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie. En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.

g) Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.

h) Dividendos y otros beneficios distribuidos.

i) Garantías y avales.

j) Remuneraciones e indemnizaciones.

k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.

l) Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios.

m) Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la empresa y la parte vinculada.

n) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.

o) Acuerdos de gestión de tesorería, y

p) Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

6. No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

7. Las empresas que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa.

8. En el caso de pertenecer a un grupo de empresas, se describirá la estructura financiera del grupo.