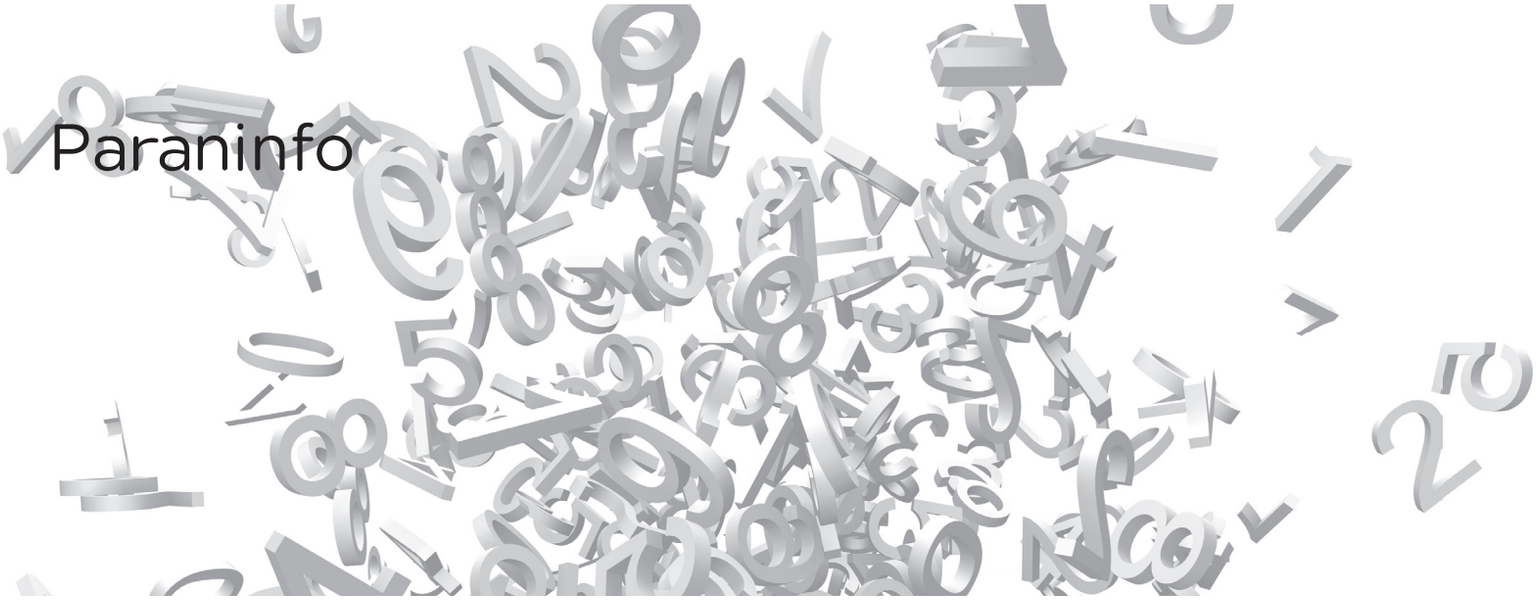
Paraninfo



Contabilidad y fiscalidad

JOSÉ REY POMBO

Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales
Profesor de Enseñanza Secundaria
Especialidad en Administración de Empresas
jose.rey@educa.madrid.org

1.6. Normas de registro y valoración

Desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en el Marco Conceptual de la Contabilidad. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como también a diversos elementos patrimoniales.

Constituyen la segunda parte del PGC y son de aplicación obligatoria.

Ejemplo 1.21

La empresa «P» compra una máquina cuyo precio de catálogo es de 20.000 €, con un descuento del 5 %. El transporte de la máquina hasta la empresa asciende a 750 €. Paga también un seguro de 130 €. La instalación de la máquina asciende a 1.500 €.

Calcular el importe por el que la empresa «M» debería contabilizar esta máquina.

Precio de catálogo	20.000
Descuento (5 % de 20.000)	– 1.000
Transporte	750
Seguro	130
Instalación	1.500
Precio de adquisición	21.380 €

Se ha aplicado la norma de registro y valoración n.º 2.

«Inmovilizado material»:

«Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea este el precio de adquisición o el coste de producción».

«El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gatos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento,…; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

1.7. Cuentas anuales

El Plan General de Contabilidad establece en su tercera parte las normas para la elaboración de las cuentas anuales y los modelos en los que ha de formularse.

Existen **modelos** de cuentas anuales **normales** y **abreviadas**. Estos últimos representan la estructura de los modelos completos pero incluyendo menos conceptos, ya que una gran parte de las cuentas aparecen agrupadas. La información que exige el modelo abreviado de la memoria es menos exhaustiva que la exigida en el modelo completo.

Las sociedades podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados cuando se cumplan dos de los siguientes requisitos:

Plan General de Contabilidad

Cuando pueda formularse el balance, el estado de cambios en el patrimonio neto y memoria en modelo abreviado, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio.

© Ediciones Paraninfo

Ejemplo 3.25

La empresa vende a crédito mercaderías por 3.500 €. En la factura carga 700 € de envases con facultad de devolución. IVA: 21 %.

5.082	(430) Clientes			
	~~(477) Hacienda Pública, IVA repercutido~~	a	(700) Ventas de mercaderías	3.500
		a	(437) Envases y embalajes a devolver por clientes	700
		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	882

Ejemplo 3.26

Transcurrido el plazo para la devolución de los envases, el cliente del ejemplo anterior devuelve envases por 500 € y decide quedarse con el resto.

700	(437) Envases y embalajes a devolver por clientes			
105	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	a	(704) Ventas de envases y embalajes	200
	(21 % s/500)	a	(430) Clientes	605
			(500 + 105)	

Las entregas en efectivo de clientes, a cuenta de futuras ventas, se registrarán en la cuenta *(438) Anticipos de clientes.* La empresa repercutirá al cliente el IVA correspondiente a los anticipos.

Ejemplo 3.27

Un cliente solicita un pedido de mercaderías cuyo importe será de 7.000 €, más 21 % de IVA. Nos envía transferencia de 3.000 €, más IVA, a cuenta.

3.630	(572) Bancos, c/c	a	(438) Anticipos de clientes	3.000
		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	630

Ejemplo 3.28

La empresa envía el pedido y la factura al cliente del ejemplo anterior.

3.000	(438) Anticipos de clientes			
4.840	(430) Clientes	a	(700) Ventas de mercaderías	7.000
		a	(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	840
			[21 % s/ (7.000 – 3.000)]	

Los saldos de clientes, incluidos los formalizados en efectos de giro, que la empresa califique razonablemente como de difícil cobro se contabilizarán en la cuenta *(436) Clientes de dudoso cobro.*

© Ediciones Paraninfo

3-Contabilidad y fiscalidad.indd 69 8/4/13 12:33:08

(644) Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida	a a	(57) Tesorería (140) Provisión por retribuciones a largo plazo al personal

La cuenta *(140) Provisión por retribuciones a largo plazo al personal* se dotará por las obligaciones con el personal de la empresa, tales como retribuciones postempleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad.

Ejemplo 6.33

La empresa «K» ha realizado durante este ejercicio una aportación de 35.000 € a un plan de pensiones de aportación definida a favor de sus trabajadores.

35.000	(643) Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida	a	(572) Bancos, c/c	35.000

Ejemplo 6.34

La sociedad «L» tiene constituido con sus empleados un plan de prestación definida. Al final del ejercicio 20X2 tiene la siguiente información:

- Valor actual de las retribuciones comprometidas: 350.000 €.
- Valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidan las obligaciones: 320.000 €.

30.000	(644) Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida [350.000 – 320.000]	a	(140) Provisión por retribuciones a largo plazo al personal	30.000

Ejemplo 6.35

La sociedad «M» establece un plan de pensiones de prestación definida, mediante aportaciones anuales (de 10.000 € durante los años 20X2 y 20X3) a un plan de pensiones. A finales del año 20X2, debido a una pérdida de valor de los activos afectos a los fondos, debería hacer una aportación complementaria de 3.000 € en el momento de pagar las prestaciones. A finales del año 20X3, cuando se pagan las prestaciones, la empresa solo debe hacer un pago complementario de 2.000 €, debido a una revalorización de los activos afectos a los fondos.

	20X2			
10.000	(644) Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida	a	(572) Bancos, c/c	10.000
	[Contribución anual al fondo de pensiones]			
	31-12-X2			
3.000	(644) Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida	a	(140) Provisión por retribuciones a largo plazo al personal	3.000
	[Por la posible aportación futura de la empresa debido a la disminución del valor de los activos afectos a los fondos]			

© Ediciones Paraninfo

Ejemplo 7.18

La empresa «M» paga, a través de banco, el recibo de electricidad de los dos últimos meses por importe de 320,65 € (incluido el 21 % de IVA). También paga el recibo de agua por importe de 123,20 € (incluido el 10 % de IVA).

377	(628) Suministros [320,65/1,21+123,20/1,10]			
66,85	(472) Hacienda Pública, IVA soportado [265 × 0,21 + 112 × 0,10]	a	(572) Bancos, c/c	443,85

Ejemplo 7.19

La empresa «M» paga el recibo de teléfono, a través de banco, por 463 €, más 21 % de IVA.

463	(629) Otros servicios			
97,23	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(572) Bancos, c/c	560,23

Ejemplo 7.20

La empresa «N» contrata con una empresa de transportes el servicio de autobuses para el desplazamiento diario de sus trabajadores desde sus domicilios a la fábrica. La empresa de transporte le pasa factura de 1.470 €, más 10 % de IVA (no deducible).

1.617	(629) Otros servicios [Como el IVA no es deducible se contabiliza como un mayor importe del gasto]	a	(410) Acreedores por prestaciones de servicios	1.617

Ejemplo 7.21

La empresa «Ñ» compra material de oficina por importe de 800 €, más 21 % de IVA. Paga con cheque.

800	(629) Otros servicios			
168	(472) Hacienda Pública, IVA soportado	a	(572) Bancos, c/c	968

Si el consumo de material de oficina es elevado, la empresa puede tratarlo como elemento inventariable. En este caso, las existencias se recogerán en la cuenta *(328) Material de oficina*; la compra se contabilizará en la cuenta *(602) Compras de otros aprovisionamientos* y al final del ejercicio deberá hacer el ajuste de existencias con la cuenta *(612) Variación de existencias de otros aprovisionamientos*.

© Ediciones Paraninfo

Legislación

RD Legislativo 1/1993:

Art. 11: La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos:

Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. En su defecto se aplicará el 6 % a la transmisión de bienes inmuebles y el 4 % a los bienes muebles.

Art. 12: La cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma. En su defecto se aplicará la escala que figura en dicho artículo.

Art. 13: Las concesiones administrativas tributarán con el tipo que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. En su defecto tributarán al 4 %.

Sin embargo, sí quedan sujetas a la modalidad de TPO las entregas o arrendamientos de inmuebles y la constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute sobre los mismos cuando gocen de exención en el IVA y las entregas de inmuebles incluidas en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo, siempre que dicha transmisión esté no sujeta a IVA.

Ejemplo 8.9

Pedro quiere comprarse un piso y quiere saber si tributará por IVA o por la modalidad de TPO del ITPyAJD en caso de que:

a) Se adquiera a un empresario-promotor.

b) Se compre a un empresario, pero de segunda mano (segunda o ulterior entrega).

Respuesta:

a) Se trata de una transmisión no sujeta a TPO, puesto que se trata de una entrega de bienes realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad y además se encuentra sujeta y no exenta al IVA (es una primera entrega de edificación).

b) Tributará por la modalidad de TPO, ya que, aunque lo vende un empresario, se trata de una operación sujeta pero exenta del IVA (exención de las segundas y ulteriores transmisiones de bienes inmuebles). Si el vendedor hubiera sido un particular, la operación estaría no sujeta al IVA, tributando también por TPO.

Legislación

RD Legislativo 1/1993:

Art. 12: La cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la tarifa a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará la siguiente escala:

Euros	
Hasta 30,05 euros	0,09
De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,1 1 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,40	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,62	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21
De 1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3.846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en adelante > 0,024040 euros por cada 6,01 euros o fracción	

Podrá satisfacerse la deuda tributaria mediante la utilización de efectos timbrados en los arrendamientos de fincas urbanas.

Sujeto pasivo: será el adquirente, comprador o beneficiario del bien, derecho, etc. (por ej., si A vende un piso a B, el sujeto pasivo será B).

Base imponible: está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Si la Administración considera que el precio pactado es inferior al de mercado realizará una nueva valoración que constituirá la base imponible sobre la que se liquidará el impuesto.

Tipos de gravamen: el texto refundido de la ley del ITPyAJD establece (art. 11 y sigts.):

- Transmisión de inmuebles o la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos: 6 % (las Comunidades Autónomas exigen, en general, un 7 % o más).
- Constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos: 1 %.
- Transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos: 4 % (por ej., un vehículo vendido por un particular).
- En caso de arrendamientos, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma; en su defecto se aplicará una escala.
- Concesiones administrativas: 4 %.

Deuda tributaria: se determina aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. La base liquidable, al no haber reducciones, coincide con la base imponible.

© Ediciones Paraninfo

Fondo de comercio: será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo del 5 % (1 % en 2012, 2013, 2014 y 2015) siempre que cumpla las condiciones establecidas en el artículo 12.6 del TRLIS.

Inmovilizado intangible con vida útil indefinida: será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe (2 % en 2012, 2013, 2014 y 2015) el inmovilizado intangible con vida útil indefinida (art. 12.7 del TRLIS).

B) Provisiones:

Tendrán la consideración de provisión los elementos de pasivo, indeterminados respecto a su importe y fecha en la que se cancelarán.

El artículo 13.1 del TRLIS establece una lista de dotaciones a provisiones que no serán deducibles:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Real Decreto Legislativo 1/2002.
- Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Serán deducibles, con límites:

- Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales.
- Los gastos relativos a provisiones técnicas realizadas por entidades aseguradoras.
- Los gastos relativos a provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca.
- Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión.
- Las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Legislación

Artículo 13.6 del TRLIS:

Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del periodo impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos periodos impositivos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Ejemplo 9.11

Una sociedad que vende productos con garantía ha realizado unas ventas de 12.000 €, 15.000 € y 20.000 € durante los ejercicios 20X1, 20X2 y 20X3, respectivamente. Durante los mismos años ha incurrido en los siguientes gastos para cubrir dichas garantías: 720 €, 750 € y 1.200 €, respectivamente. Calcula la dotación fiscalmente deducible al final del ejercicio 20X3 si las ventas con garantías vivas al final de dicho ejercicio son de 10.000 €.

(continúa)

© Ediciones Paraninfo

Legislación

Artículo 20.1 del TRLIS:

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de un millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Consultar el artículo 20 para mayor información.

de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente (art. 19.3 del TRLIS).

Operaciones a plazos o con precio aplazado: en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo (art. 19.4 del TRLIS).

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

9.2.6. Compensación de bases imponibles negativas

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos (art. 25.1 del TRLIS). La deducción tiene un límite en los ejercicios 2014 y 2015 para determinadas empresas (Ley 16/2013).

El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Ejemplo 9.13

El resultado contable de una empresa durante el ejercicio 2010 ha sido de 3.600 € debiendo realizar unos ajustes extracontables negativos de 5.000 €. Durante el ejercicio 2011 el resultado contable ha sido de 1.200 €, con ajustes negativos de 1.800 €. Durante el ejercicio 2012 el resultado contable ha sido de 3.200 €, con ajustes positivos de 500 €. Calcula las bases imponibles de los tres ejercicios.

Respuesta:

Ejercicio	Rdo. contable	Ajustes	B. I. previa	Comp. B. I. negativas	B. I.
2010	3.600	– 5.000	– 1.400	0	– 1.400
2011	1.200	– 1.800	– 600	0	– 600
2012	3.200	+ 500	3.700	– 2.000	1.700

9.3. Deuda tributaria

Para su determinación seguiremos el esquema de liquidación del impuesto que hemos visto en el apartado 9.1.6.

9.3.1. Tipos de gravamen y cuota íntegra

Tipo de gravamen general: el artículo 28.1 del TRLIS establece que el tipo general de gravamen para los sujetos pasivos de este impuesto será el 30 %.

© Ediciones Paraninfo

Tipos de gravámenes especiales:

Sujeto pasivo	Tipo
Las mutuas de seguros generales, las mutualidades de previsión social y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. Las sociedades de garantía recíproca. Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales. Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores. Las entidades sin fines lucrativos. Los fondos de promoción de empleo. Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. La entidad de derecho público puertos del estado y las autoridades portuarias.	25 %
Cooperativas fiscalmente protegidas.	20 %
Entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002).	10 %
Las sociedades de inversión de capital variable (Ley 35/2003). Los fondos de inversión de carácter financiero. Las sociedades de inversión y fondos de inversión inmobiliaria. El fondo de regulación del mercado hipotecario (Ley 2/1971).	1 %
Fondos de pensiones.	0 %
Sociedades de hidrocarburos.	35 %
Empresas de reducida dimensión (cifra negocios < 10 millones de euros en el periodo impositivo anterior): • Por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 €. • Por la parte de base imponible restante.	 25 % 30 %

Cuota íntegra: se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

Ejemplo 9.14

La base imponible del IS de una sociedad durante el periodo impositivo 20X3 ha sido de 450.000 €. Calcula la cuota íntegra si la cifra de negocios durante el ejercicio 20X2 ha sido:

a) 10.500.000 €.

b) 9.500.000 €.

Respuesta:

a) Cuota íntegra: 450.000 x 0,30 = 135.000 €.

b) Es una empresa de reducida dimensión (cifra de negocios < 10.000.000 €):

300.000 x 0,25 + (450.000 – 300.000) x 0,30 = 120.000 €

9.3.2. Deducciones para evitar la doble imposición

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

Legislación

Disposición adicional duodécima:

En los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013 y 2014, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos periodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.00 €, al tipo del 20 %.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 %.

La aplicación de la escala anterior está condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos de mantenimiento del empleo.

Legislación

Disposición adicional decimonovena:

Las entidades de nueva creación, constituidas a partir del 1 de enero de 2013, que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente al tipo del 15 % para los primeros 300.000 euros de base imponible y al tipo del 20 % para el resto de la base imponible, excepto si deben tributar a un tipo inferior.

© Ediciones Paraninfo

Ejemplo 9.16

Calcula la cuota íntegra ajustada de la empresa «A» del ejemplo anterior suponiendo que en su base imponible estuviesen incluidos 3.000 € correspondientes a acciones de una sociedad residente en la UE y por las que ha tributado por un impuesto similar al IS 1.200 €.

Respuesta:

Cuota íntegra	12.000	
Deducción doble imposición interna (4.000 x 0,30 x 0,5)	(600)	
Deducción doble imposición internacional (3.000 x 0,30)	(900)	(menor que 1.200)
Cuota íntegra ajustada	10.500	

9.3.3. Bonificaciones

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

Las bonificaciones aplicables son básicamente las siguientes:

- **Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla:** el 50 % sobre la parte de la cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas por entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla o sus dependencias (art. 33 del TRLIS).
- **Bonificación por prestación de servicios públicos locales:** el 99 % sobre la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de determinados servicios públicos locales (art. 34.2 del TRLIS).

Legislación

Bonificación por actividades exportadoras (art. 34.1 del TRLIS): el 99 % sobre la parte de la cuota correspondiente a las rentas derivadas de la actividad exportadora referente a determinadas actividades de tipo cultural: cinematográficas, editoriales, etc.

Esta bonificación se reducirá de forma paulatina (25 % en 1012 y 13 % en 2013) hasta su eliminación a partir del 1 de enero de 2014.

9.3.4. Deducciones para incentivar determinadas actividades

Estas deducciones se practicarán una vez realizadas las deducciones por doble imposición (artículos 30, 31 y 32) y las bonificaciones (artículos 33 y 34).

a) Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (artículo 35 del TRLIS)

La realización de actividades de **investigación y desarrollo** dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra. La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de estas, constando específicamente individualizados por proyectos.

La base de la deducción se minorará en el 65 % de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo.

© Ediciones Paraninfo

9-Contabilidad y fiscalidad.indd 315 8/4/13 12:56:10

Legislación

El art. 44 establece que el importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35 % (25 % en el periodo 2012-2015) de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 60 % (50 % en el periodo 2012-2015) cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo, exceda del 10 % de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en el artículo 35 podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años sucesivos.

El porcentaje de deducción será el 25 % de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto. Si los gastos fuesen superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 25 % hasta dicha media y el 42 % sobre los gastos que excedan de esa media.

Se practicará una deducción adicional del 17 % del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D.

Además, será aplicable una deducción del 8 % de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre y cuando se encuentren afectos de forma exclusiva a las actividades de I+D.

La realización de actividades de **innovación tecnológica** dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra. La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del periodo en actividades de innovación tecnológica. El porcentaje de deducción será el 12 % de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto.

b) Deducción por Inversión de beneficios (art. 37 del TRLIS)

Las entidades de reducida dimensión (art. 108) y tributen de acuerdo con la escala de gravamen prevista en el artículo 114, ambos de esta Ley, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 % de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que cumplan las condiciones establecidas en este artículo.

Esta deducción será del 5 % en el caso de entidades que tributen de acuerdo con la escala de gravamen prevista en la disposición adicional duodécima de esta Ley.

Consultar el art. 37 del TRLIS para más información.

c) Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art. 41 del TRLIS)

Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de:

- 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el perido impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

- 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 %, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

d) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 del TRLIS)

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 % de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales enumerados en el artículo 42.2 integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

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

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el artículo 42.3 y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el artículo 42.2.

Legislación

El artículo 42.6 establece que la reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores.

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

El artículo 42.8 establece que los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles.

© Ediciones Paraninfo

No se aplicará a esta deducción el límite del 35 % (25 % en el periodo 2012-2015) a que se refiere el artículo 44 del TRLIS (salvo en 2012-2015). A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción (salvo en 2012-2015).

e) Deducciones por creación de empleo (art. 43 del TRLIS)

Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el RD Ley 3/2012, que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.

El artículo 43.2 contempla deducciones para empresas con menos de 50 trabajadores y contraten desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo.

Estas deducciones estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio.

Legislación

Otras deducciones:

- Por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales (18 %) (art. 38.2).
- Por inversiones medioambientales Inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente (8%) (art. 39.1).
- Por gastos de formación profesional Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información (art. 40).Desaparecerá a partir del 31 de diciembre de 2014.

Ejemplo 9.17

Los gastos en investigación y desarrollo de una empresa han sido de 9.000 € en 20X1 y 12.000 € en 20X2. En 20X3 los gastos por estos conceptos han ascendido a 15.000 €. Calcula el importe que podrá deducirse de la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo 20X3 por este concepto.

Respuesta:

Media de los dos años anteriores: (9.000 + 12.000)/2 = 10.500 €

Deducción: 25 % de 10.500 + 42 % de (15.000 – 10.500) = 2.625 + 1.890 = 4.515 €.

Ejemplo 9.18

Una empresa tiene una máquina, afecta a su actividad económica, que adquirió en 20X1 por un importe de 30.000 € y que ha amortizado durante 2 años a razón de 3.000 € por año. En 20X3 vende la máquina por 28.000 € que invierte en la compra de una nueva máquina más moderna. Calcula lo que podrá deducirse de la cuota íntegra del IS del periodo impositivo 20X3 en concepto de reinversión de beneficios extraordinarios.

Respuesta:

Beneficio en la venta de la máquina: 28.000 – (30.000 – 6.000) = 4.000 €.

Deducción: 12 % de 4.000 = 480 €.

Cuota líquida: Cuota íntegra – Deducciones por doble imposición – Bonificaciones – Otras deducciones.

9.3.5. Retenciones e ingresos a cuenta. Pagos fraccionados

El artículo 46 del TRLIS establece que serán deducibles de la cuota íntegra las retenciones a cuenta, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados.

Cuando dichos conceptos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las deducciones a que se refieren los capítulos II (deducciones por doble imposición), III (bonificaciones) y IV (deducciones para incentivar determinadas actividades) de este título, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso.

© Ediciones Paraninfo

Legislación

El artículo 140.1 establece que están obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, los empresarios individuales y los profesionales respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente.

Plazo para presentar la Declaración-liquidación:

- Trimestral: primeros 20 días de abril, julio, octubre y enero.
- En los veinte primeros días del mes de enero deberá presentar un resumen anual.

Retenciones e ingresos a cuenta

La entidad pagadora de una determinada renta debe detraer, del importe total a satisfacer, una determinada cantidad en concepto de retenciones que luego ingresará en el Tesoro en los plazos que corresponda.

Asimismo, la entidad perceptora de la renta, al hacer su declaración del IS, restará las cantidades que le han sido retenidas en ese mismo periodo del importe de la cuota que resulte. Las retenciones son una parte del impuesto que ya ha pagado anticipadamente vía retención.

Cuando las rentas que se satisfacen no son dinero, sino que son en especie (es decir se entregan bienes), en vez de hacer la denominada retención, se hará un «ingreso a cuenta» del IS.

Con carácter general, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta es el 19 % (21 % para 2012, 2013 y 2014).

Pagos fraccionados

El artículo 45.1 del TRLIS establece que en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los sujetos pasivos deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al periodo impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

Existen dos métodos diferentes para el cálculo del importe de los pagos fraccionados:

a) La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día del mes que corresponda (abril, octubre o diciembre), minorada en las deducciones y bonificaciones, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes (art. 45.2). A dicha base de cálculo se le aplicará un determinado porcentaje (18 % para 2012, 2013 y 2014), obteniendo como resultado la cuantía del pago fraccionado correspondiente. Este porcentaje se establece en la LPGE).

b) La cuantía del pago fraccionado (art. 45.3), es igual al resultado de aplicar el *porcentaje* correspondiente sobre la parte de base imponible del periodo de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural (en caso de que el periodo impositivo no coincida con el año natural, la base imponible se calculará desde el inicio del ejercicio económico hasta el 31-03, el 30-09 y el 30-11, respectivamente). Sobre la cuota así calculada se deducen las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta y los pagos fraccionados realizados durante el ejercicio.

El referido porcentaje (se establece en la LPGE), para los periodos impositivos que se inicien en los años 2012, 2013 o 2014, será:

Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha que se inicie el periodo impositivo, el porcentaje a aplicar será: *5/7 x tipo de gravamen redondeado por defecto*.

Recuerda...

Para aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro de los años 2014 y 2015 sea al menos de 20 millones de euros, se ha establecido un pago fraccionado mínimo igual al 12 % del resultado positivo de la Cuenta de pérdidas y ganancias de los 3, 9 u 11 primeros meses da cada año natural, minorado en los pagos fraccionados realizados anteriormente.

El porcentaje será del 6 % para entidades en las que al menos el 85 % de sus ingresos correspondan a rentas exentas o dividendos con derecho a deducción.

(Art. 2, Tercero de la Ley 16/2013).

© Ediciones Paraninfo

Para los sujetos pasivos que superen la cifra anterior:

Importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior sea	Porcentaje aplicable
Inferior a 10 millones de euros	5/7 × Tipo impositivo
10 millones pero inferior a 20 millones de euros	15/20 × Tipo impositivo
20 millones pero inferior a 60 millones de euros	17/20 × Tipo impositivo
Al menos 60 millones de euros	19/20 × Tipo impositivo

Esta modalidad será obligatoria para las empresas que hayan superado la cantidad de 6.010.121,04 euros de volumen de operaciones durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2012, 2013 o 2014.

Ejemplo 9.19

Calcula el importe de los pagos fraccionados, correspondientes al periodo impositivo 20X3, de una sociedad de la que conocemos la siguiente información:

	Ejercicio 20X1	Ejercicio 20X2
Cuota íntegra	25.000	40.000
Bonificaciones Deducciones	450 1.000	500 1.200
Retenciones	1.100	1.400

Respuesta:

Primer pago (20-04-20X3): 18 % de (25.000 – 450 – 1.000 – 1.100) = 4.041 € (se calcula sobre la cuota del último periodo declarado, el 20X1. La declaración del 20X2 se presentará en julio de 20X3.

Segundo pago (20-10-20X3): 18 % de (40.000 – 500 –1.200 – 1.400) = 6.642 € (se calcula sobre la cuota del último periodo declarado, el 20X2.

Tercer pago (20-12-20X3): 18 % de (40.000 – 500 –1.200 – 1.400) = 6.642 €.

Ejemplo 9.20

Conocemos los siguientes datos de una empresa, relativos al ejercicio 20X3:

	Base imponible	Retenciones
1 de enero a 31 de marzo	60.000	230
1 de enero a 30 de septiembre	150.000	410
1 de enero a 30 de noviembre	210.000	630

Calcula los pagos fraccionados a realizar durante el año 20X3 por la modalidad del art. 45.3 del TRLIS, suponiendo que el volumen de operaciones de esta empresa no haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores y que el tipo de gravamen es el 30 %.

Respuesta:

Porcentaje a aplicar: 5/7 x tipo impositivo = 5/7 x 30 = 21 %.

Primer pago fraccionado: 21 % de 60.000 – 230 = 12.600 – 230 = 12.370 €.

Segundo pago fraccionado: 21 % de 150.000 – 410 – 12.370 = 18.720 €.

Tercer pago fraccionado: 21 % de 210.000 – 630 – 12.370 – 18.720 = 12.380 €.

© Ediciones Paraninfo

Ejemplo 9.21

Una empresa ha obtenido en el ejercicio 20X3 un beneficio contable de 73.800 €. Conocemos los siguientes datos con respecto a dicho ejercicio:

- Ha contabilizado 2.690 € correspondientes a diversas multas.
- Ha realizado regalos a varios socios valorados en 4.300 €.

Realizó un contrato indefinido a un minusválido, por lo que tiene derecho a una deducción de 6.000 € (art. 41 del TRLIS).

Le han practicado 590 € de retenciones y ha realizado pagos fraccionados por importe de 6.350 €.

El tipo impositivo es del 30 %.

Calcula la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 20X3.

Respuesta:

Al beneficio contable habrá que practicarle diversos ajustes (multas y regalos) para calcular la base imponible:

Beneficio contable	73.800
Ajustes: Multas	+ 2.690
Regalos	+ 4.300
Base imponible	**80.790**
Cuota íntegra (30 % de 80.790)	24.237
Deducciones contrato minusválido	– 6.000
Cuota líquida	**18.237**
Retenciones	– 590
Pagos fraccionados	– 6.350
Cuota diferencial (a ingresar)	**11.297**

9.4. Gestión del impuesto

El artículo 136.1 del TRLIS establece que los sujetos pasivos estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (normalmente el 25 de julio del año siguiente).

Los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Hacienda.

Los **modelos** aprobados por el Ministerio de Hacienda en la actualidad (2014) para realizar las declaraciones de IS son, los siguientes:

Pagos fraccionados:

202 > Pago fraccionado Régimen General (se realizará exclusivamente por vía telemática).

222 > Pago fraccionado Régimen de Tributación de los Grupos de Sociedades (exclusivamente por vía telemática).

Declaración-liquidación:

200 > Declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (presentación telemática o el formato en papel

Recuerda...

De acuerdo con el artículo 136 del TRLIS estarán exentos de presentar declaración del IS los sujetos pasivos totalmente exentos. Las entidades parcialmente exentas, a que se refiere el artículo 9.3 del TRLIS, estarán obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, salvo que se cumplan los siguientes requisitos:

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

© Ediciones Paraninfo

(continuación)

Liquidación del impuesto	
Resultado contable antes de impuestos	400.000,00
± Diferencias permanentes (corrección inflación)	– 2.400,00
± Diferencias temporarias	
– Diferencia temporaria imponible	
+ Diferencia temporaria imponible (reversión) [máquina]	+ 4.000,00
+ Diferencia temporaria deducible	
– Diferencia temporaria deducible (reversión) [deterioro]	– 2.000,00
= RESULTADO FISCAL	399.600,00
– Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	0
= BASE IMPONIBLE	399.600,00
× Tipo de gravamen: (25 % de 300.000)	25%
(30 % de 99.600)	30%
= CUOTA ÍNTEGRA	104.880,00
– Deducciones y bonificaciones	– 1.500,00
= CUOTA LÍQUIDA	103.380,00
– Retenciones y pagos a cuenta	– 10.300,00
= CUOTA DIFERENCIAL	93.080,00

Contabilización del impuesto corriente:

103.380	(6300) Impuesto corriente	a	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	10.300
			(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	93.080

Impuesto diferido:

1.000	(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles (25 % de 4.000) máquina - reversión	a	(6301) Impuesto diferido	1.000
500	(6301) Impuesto diferido (25% de 2.000) deterioro - reversión	a	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	500

9.7. Modificaciones transitorias

Durante los años 2010, 2011, 2012 y 2013 se han producido gran número de modificaciones fiscales que afectan al IS y al IRPF. Muchas de ellas tienen carácter transitorio y solo afectan a los años 2009 a 2015, por lo que no las hemos mencionado.

A continuación exponemos brevemente algunas de estas modificaciones:

© Ediciones Paraninfo

Artículo 7 de la Ley 12/2012, de 27 de diciembre. Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades:

La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del TRLIS, se deducirá en la base imponible hasta el 70 % de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha Ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del TRLIS, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha Ley en el periodo impositivo correspondiente.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se inicie dentro del año 2015.

Artículo 2, Segundo, Dos de la Ley 16/2013, de 29 de octubre. Limitaciónes a la compensación de bases imponibles negativas.

Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2014 ó 2015, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.
- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

Artículo 9 de la Ley 12/2012, de 27 de diciembre. Actualización de balances.

Los sujetos pasivos del IS, los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas, que lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente podrán acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la presente disposición.

© Ediciones Paraninfo

Serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero.

La actualización de valores se practicará respecto de los elementos susceptibles de actualización que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente disposición.

El importe de las revalorizaciones contables que resulten de las operaciones de actualización se llevará a la cuenta *«Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre»*, que formará parte de los fondos propios.

El nuevo valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado del elemento patrimonial actualizado.

Los sujetos pasivos o los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 % sobre el saldo acreedor de la cuenta *«Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre»*.

El saldo de la cuenta *«Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre»*, será indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria.

Enlaces de interés

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg4-2004.html

Real D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd1777-2004.html

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/rdl20-2012.html

Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l7-2012.html

Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l16-2012.html

Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/515558-l-16-2013-de-29-oct-medidas-en-materia-de-fiscalidad-medioambiental-y-se.htmll

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

http://www.boe.es/boe/dias/2013/12/26/pdfs/BOE-A-2013-13616.pdf

Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

Nota: En la web de ***Noticias jurídicas*** encontrarás la legislación siempre actualizada.

© Ediciones Paraninfo

Se tendrán en cuenta las siguientes reglas especiales (artículo 30.2):

- No tendrán la consideración de gastos deducibles las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, salvo las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 4.500 euros anuales.
- Tendrán la consideración de gasto deducible:
  - — Las retribuciones al cónyuge e hijos, si existe contrato laboral y afiliación a la SS.
  - — Las primas de seguro de enfermedad que cubran al titular, cónyuge e hijos menores de 25 años, hasta 500 € por individuo.
  - — La contraprestación por las cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica, pertenecientes al cónyuge e hijos.
- Tendrán los beneficios de las empresas de reducida dimensión.

Reducciones

1. De acuerdo con el artículo 32, los rendimientos netos con un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 % (por ejemplo, las subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables).
2. En las actividades económicas en las que se cumplan los requisitos enumerados en el artículo 32.2.2 de la LIRPF, el rendimiento neto se minorará en las cuantías establecidas en el artículo 32.2.1 de la LIRPF, sin que el saldo pueda resultar negativo.
3. Reducción por inicio actividad (art. 32.3 de la LIRPF). A partir de 2013.

Legislación

Artículo 32.2.2 de la LIRPF:

Para la aplicación de la reducción prevista en este apartado será necesario que se cumplan los requisitos siguientes:

- Que la totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúe a única persona, física o jurídica, no vinculada o el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente.
- Que el conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no exceda del 30 % de sus rendimientos íntegros declarados.
- Que se cumplan durante el periodo impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.
- Que no perciban rendimientos del trabajo en el periodo impositivo.
- Que al menos el 70 % de los ingresos del periodo impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

Ejemplo 10.20

Miguel es propietario de una fábrica. Al final del ejercicio los gastos contabilizados ascienden a 270.000 € y los ingresos a 295.000 €. Entre los ingresos aparece contabilizado, en la cuenta 771, el beneficio procedente de la venta de una máquina por importe de 8.000 €. *Determina el rendimiento neto de actividades económicas por el método de estimación directa normal*.

Respuesta:

Resultado contable: Ingresos – Gastos = 295.000 – 270.000 = 25.000 €.

Ajustes: Beneficio procedente de la venta de inmovilizado: – 8.000 €.

Rendimiento neto de actividades económicas: 25.000 – 8.000 = 17.000 €.

(El beneficio por la venta de inmovilizado tributará como ganancia patrimonial.)

Estimación directa simplificada

La modalidad simplificada del régimen de estimación directa es un sistema alternativo a la modalidad normal de la estimación directa. Se caracteriza por la reducción de las obligaciones formales (libros) y la simplificación del cómputo de algunos gastos.

El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las

© Ediciones Paraninfo

Recuerda...

El cálculo del rendimiento gravable en estimación directa simplificada se realiza según el siguiente esquema:

Ingresos computables
– Gastos deducibles
= Rendimiento neto
– 5 % Rendimiento neto
– Reducciones
= Rendimiento neto reducido

mismas normas que en estimación directa normal, con las especialidades siguientes (artículo 30 del RIRPF):

- No tendrán la consideración de gastos deducibles las provisiones (deterioros) establecidas con carácter general en el IS (dudoso cobro, cartera de valores, garantías, etc.), ni tampoco la establecida con carácter especial para las empresas de reducida dimensión (provisión global de dudoso cobro).
- Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada (Orden del MEH de 27-03-1998). Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en el TRLIS.
- Gastos de difícil justificación: el conjunto de las provisiones y los gastos de difícil justificación se sustituyen por la aplicación de un porcentaje del 5 % sobre el rendimiento neto (diferencia entre ingresos y gastos).

Reducciones

Son las mismas que en estimación directa normal, si bien la segunda reducción examinada anteriormente será incompatible con el porcentaje del 5 % de gastos de difícil justificación.

Ejemplo 10.21

Un empresario que determina los rendimientos de su actividad por el régimen de estimación directa simplificada, presenta los siguientes datos para el ejercicio 20X3:

- Ingresos: 140.000 €. Entre los ingresos está contabilizado uno de 4.600 € que corresponde al beneficio obtenido en la venta de un elemento de transporte afecto a la actividad.
- Gastos: 110.000 €. Entre los gastos ha contabilizado una pérdida por deterioro de 1.500 € que corresponde a un cliente que se encuentra en situación de concurso de acreedores. No ha contabilizado la amortización de un elemento de transporte que adquirió el día 1 de marzo por 15.000 €.

Calcula el rendimiento neto reducido de la actividad económica.

Respuesta:

Ingresos computables (no se tiene en cuanta los 4.600 € que tributarán como ganancia patrimonial)	**135.400**
Gastos deducibles (no se tiene en cuenta la pérdida por deterioro) Amortización (15.000 x 0,16 x 10/12) (aplica el coeficiente máximo de la tabla de amortización simplificada para elementos de transporte, 16 %)	– 108.500 – 2.000
Rendimiento neto	**24.900**
Reducción (5 % del rendimiento neto para deterioros y gastos de difícil justificación)	– 1.245
Rendimiento neto reducido	**23.655**

Legislación

Artículo 32.2.1 de la LIRPF:

Cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, el rendimiento neto de las actividades económicas se minorará en las cuantías siguientes:

a) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.180 €: 4.080 € anuales.
b) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 9.180,01 y 13.260 €: 4.080 € menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.180 € anuales.
c) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas superiores a 13.260 € o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 €: 2.652 € anuales.

Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de actividades económicas podrán minorar el rendimiento neto de las mismas en 3.264 € anuales. La reducción será de 7.242 € anuales, para las personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 %.

10.3.3.2. Estimación objetiva

El régimen de estimación objetiva se aplicará a las actividades empresariales desarrolladas por personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas. Además deben reunir los siguientes requisitos:

© Ediciones Paraninfo

- Que se realicen las actividades enumeradas en la orden ministerial que desarrolla el régimen de estimación objetiva (comercio al por menor, bares, restaurantes, pequeña industria, hoteles, taxis, etc.).
- No haber superado, en el año inmediato anterior, los límites fijados en la orden ministerial.
- No haber sido excluido del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC.
- Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior no supere, para el conjunto de sus actividades económicas, 450.000 euros anuales.
- No haber renunciado al régimen.

Determinación del rendimiento neto en el método de estimación objetiva

El rendimiento neto resultará de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades, y se ajustará a las siguientes reglas:

- En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva se utilizarán los **signos**, **índices** o **módulos** generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad.
- La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

Para realizar el cálculo del rendimiento neto hemos de seguir los siguientes pasos:

Fase 1: Rendimiento neto previo: se calculará multiplicando la cantidad asignada (en la orden ministerial) a cada unidad de signos o módulos por el número de unidades del mismo empleadas en la actividad.

Recuerda...

El régimen de estimación objetiva está regulado en los artículos 31 y 32 de la LIRPF, en los artículos 32 a 39 del RIRPF y en la orden ministerial del MEH que se aprueba para este régimen cada ejercicio:

- Orden HAP/2549/2012 para el ejercicio 2013.
- Orden HAP/2206/2013 para el ejercicio 2014.

Ejemplo 10.22

Ángel Pérez se dedica al comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos (epígrafe IAE 654.2) y determina los rendimientos de su actividad por el régimen de estimación objetiva. Tiene dos empleados (uno de ellos, que trabajaba el año anterior a media jornada, a partir del 1 de enero está contratado a jornada completa) y un vehículo de 12 CV fiscales de potencia que compró el ejercicio anterior por importe de 18.000 € (sin valor residual). El local del negocio fue adquirido hace 3 años por 100.000 €, de los que 20.000 € corresponden al terreno. Durante el ejercicio ha consumido 10.560 kWh de electricidad. Ángel Pérez se dedica todo su tiempo al negocio. *Calcula el rendimiento neto de la actividad*.

La información extraída del Anexo II de la Orden HAP/2549/2012 para esta actividad es la siguiente:

Actividad: Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres. Epígrafe IAE 654.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.098,92
2	Personal no asalariado	Persona	17.018,84
3	Consumo de energía eléctrica	100 kWh	201,55
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	617,26

(continúa)

© Ediciones Paraninfo

(continuación)

Respuesta:

Personal asalariado (2 x 3.098,92)	6.197,84 €
Personal no asalariado (1 x 17.018,84)	17.018,84 €
Consumo de energía eléctrica (10.560 x 201,55/100)	21.283,68 €
Potencia fiscal vehículo (12 x 617,26)	7.407,12 €
Total rendimiento neto previo	**51.907,48 €**

Legislación

Artículo 37.5 del RIRPF:

La Orden ministerial en cuya virtud se fijen los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad contendrá las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo y deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado antes del 1 de diciembre anterior al periodo a que resulte aplicable.

Legislación

Coeficientes de reducción por tramos:

Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 y 3,00	0,15
Entre 3,01 y 5,00	0,20
Entre 5,01 y 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

Fase 2: Rendimiento neto minorado: el rendimiento neto previo se minorará en el importe de los incentivos al empleo y la inversión, dando lugar al rendimiento neto minorado.

a) Minoración por incentivos al empleo:

1. Se calcula la diferencia entre el personal asalariado de este año y el del año anterior. Si la diferencia es positiva se multiplica por 0,40 para obtener el *coeficiente por incremento del número de personas asalariadas*. A la diferencia anterior no se le aplicará la tabla de coeficientes por tramos.
2. Reducción por tramos: además, a cada uno de los tramos del número de unidades del módulo que a continuación se indica se le aplicarán los coeficientes que se expresan en la tabla que aparece al margen.

La suma del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas y el coeficiente de reducción por tramos nos dará el coeficiente de minoración por incentivos al empleo.

Este coeficiente de minoración se multiplica por el «Rendimiento anual por unidad antes de amortización» correspondiente al módulo «Personal asalariado». La cantidad anterior se minora del rendimiento neto previo.

b) Minoración por incentivos a la inversión:

Son las cantidades calculadas para la amortización de los bienes de inmovilizado y que se corresponden con la depreciación efectiva calculada según la siguiente tabla:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Periodo máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 %	40 años
2	Útiles y herramientas, equipos informáticos	40 %	5 años
5	Elementos de transporte y resto de inmov. mat.	25 %	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 %	10 años

Ejemplo

Continuamos con el Ejemplo 10.22.

Reducción por incremento del personal asalariado: 2 personas (este año) – 1,5 (año anterior) = 0,50

Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas = 0,50 x 0,40 = 0,20

© Ediciones Paraninfo

en la composición de aquel, salvo que por la LIRPF se califiquen como rendimientos (art. 33 de la LIRPF).

Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

- En los supuestos de división de la cosa común.
- En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial (art. 33.3):

- En reducciones del capital.
- En las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.
- Transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a que se refiere el artículo 20.6 del ISD.
- En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes.
- En las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

Legislación

Artículo 6.4 de la LIRPF:

No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ejemplo 10.23

Benito Salas deja en herencia, al fallecer, un local que adquirió hace 1 año por 80.000 €. Los herederos han satisfecho el ISD. La valoración actual del local es de 95.000 €. Aunque se produce un beneficio de 15.000 € no supone ganancia patrimonial sujeta al IRPF.

Estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto (art. 33.4):

a) En las donaciones que se efectúen a las fundaciones y asociaciones.

b) En la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia.

c) Con ocasión del pago de la deuda tributaria mediante entrega de bienes del patrimonio histórico.

~~**d)** En la transmisión de las acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación~~.

Ejemplo 10.24

Alberto Pérez, de 70 años, vende su vivienda habitual obteniendo un beneficio (precio de venta – precio de adquisición) de 30.000 €.

Este beneficio está exento del IRPF por ser mayor de 65 años.

Ejemplo 10.25

Federico Alonso vende en 5.600 € valores no admitidos a cotización que compró por 8.400 €. Al cabo de 6 meses vuelve a comprar valores de la misma empresa por importe de 7.000 €.

La pérdida de 2.800 € (5.600 – 8.400) no se computará porque adquiere valores homogéneos antes de 1 año de la transmisión (art. 33.5 de la LIRPF).

© Ediciones Paraninfo

10-Contabilidad y fiscalidad.indd 357 8/4/13 12:58:12

Legislación

Artículo 33.5 de la LIRPF:

No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.
b) Las debidas al consumo.
c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.
d) Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el periodo impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo. En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley.
e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a comprarlas antes de 1 año. Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.
f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.
g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

En los casos previstos en los párrafos f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

10.3.4.1. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales

A) La norma general será (artículo 34 de la LIRPF):

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

1. Transmisiones a título oneroso (art. 35):

- Valor de transmisión:

  Importe real de enajenación (no podrá ser inferior al normal de mercado) –
  – Gastos y tributos satisfechos por el transmitente.

- Valor de adquisición será el sumatorio de las siguientes partidas:

  Importe real de la adquisición.
  + El coste de las inversiones y mejoras.
  + Los gastos (notaría, registro, gestoría, etc.) y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses.
  – Las amortizaciones, en su caso (las amortizaciones que minoran el valor de adquisición son aquellas que en su momento constituyeron o pudieron constituir gasto deducible, computándose en todo caso la amortización mínima).

  El valor de adquisición se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la LPGE.

2. Transmisiones a título lucrativo (art. 36):

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo (herencia, donación) se aplicarán las reglas aplicadas a las transmisiones a título oneroso, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

3. Restantes variaciones patrimoniales:

Las variaciones patrimoniales que no consistan en transmisiones se valoran por el valor normal de mercado o parte proporcional, en su caso. Tratándose de premios en especie, al valor de mercado de la retribución en especie se le añadirá el importe del ingreso a cuenta no repercutido al perceptor.

Ejemplo 10.26

Alberto Pérez compró un local comercial el 1-01- 20X1 por importe de 150.000 € (20.000 € corresponden al terreno). Los gastos de notaría, registro e impuestos han sido de 5.600 €. Contabilizará una amortización del 2,5 % cada año. Durante el año 20X2 realiza obras de mejora por importe de 12.000 €. En el año 20X5 vende el local en 200.000 €, pagando una plusvalía de 1.500 €. *Calcula el beneficio o pérdida patrimonial a integrar en el IRPF de 20X5, suponiendo que los coeficientes de actualización son: 1,0509 para 20X1, 1,0303 para 20X2, 1,0201 para 20X3, 1,0100 para 20X4 y 1,00 para 20X5.*

Respuesta:

Valor de transmisión = 200.000 – 1.500 = **198.500 €.**

© Ediciones Paraninfo

Valor de adquisición:

Actualización de valores según coeficientes:

Importe real de la adquisición actualizado (20X1) = 150.000 x 1,0509 = 157.635 €
Importe de los gastos de adquisición actualizados (20X1) = 5.600 x 1,0509 = 5.885,04 €
Importe de las mejoras actualizado (20X2) = 12.000 x 1,0303 = 12.363,60 €

Amortizaciones:

Año	%	Cuota	Coeficiente	C. actualizada
20X1	2,5	3.250	1,0509	3.415,43
20X2		3.250	1,0303	3.348,48
20X3		3.250	1,0201	3.315,33
20X4		3.250	1,0100	3.282,50
Total				**13.361,74**

Valor de adquisición actualizado = 157.635 + 5.885,04 + 12.363,60 – 13.361,74 = **162.521,90 €**

Beneficio patrimonial = 198.500 – 162.521,90 = **35.978,10 €**

Ejemplo 10.27

Antonio Burgos obtiene un premio en un concurso de 2.500 € y una televisión cuyo precio de adquisición fue de 3.000 €. *Calcula la ganancia que tendrá que declarar si los ingresos a cuenta no se repercuten al perceptor.*

Respuesta:

Ganancia de patrimonio = 2.500 + 3.000 + 3.000 x 1,20 x 0,19 = 6.184 €.

Legislación

Artículo 99.1 de la RIRPF:

La retención a practicar sobre los premios en metálico será del 19 % de su importe.

Artículo 105.1 de la RIRPF:

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por los premios satisfechos en especie, que constituyan ganancias patrimoniales, se calculará aplicando el porcentaje previsto en el artículo 99.1 del presente Reglamento al resultado de incrementar en un 20 % el valor de adquisición o coste para el pagador.

B) Normas específicas de valoración (art. 37):

El artículo 37 de la LIRPF establece normas específicas en algunos supuestos: acciones con cotización en mercados regulados; acciones y participaciones no admitidas a negociación; aportaciones no dinerarias a sociedades; traspaso de locales de negocio; indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales; permuta de bienes o derechos; transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas y participaciones en instituciones de inversión colectiva.

10.3.4.2. Exención por reinversión en vivienda habitual

Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual (art. 38).

La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse en los dos años anteriores o posteriores a la fecha de la transmisión.

Cuando el importe reinvertido fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida.

© Ediciones Paraninfo

10.3.6. Imputaciones de rentas inmobiliarias

En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 % al valor catastral (el 1,10 % del valor catastral cuando hubiera sido revisado o modificado).

En todo caso, la imputación de renta se determinará proporcionalmente al número de días que corresponda en cada periodo impositivo (art. 85).

Recuerda...

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 % de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 % (art. 85 de la LIRPF).

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

10.3.7. Integración y compensación de rentas

La base imponible se divide en dos partes: la base imponible general y la base imponible del ahorro.

Integración y compensación de rentas en la base imponible general (art.48): la base imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada periodo impositivo los rendimientos y las imputaciones de renta que tienen la consideración de renta general.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. Si el resultado de la integración y compensación arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el apartado a), con el límite del 10 % de dicho saldo positivo. Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido anteriormente.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes.

Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro (art. 49): la base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, los rendimientos calificados como renta del ahorro. Si el resultado de la integración y compensación arrojase saldo negativo, su importe solo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. Si el resultado de la integración y compensación arrojase saldo negativo, su importe solo se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes.

Las compensaciones previstas en los apartados anteriores deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes.

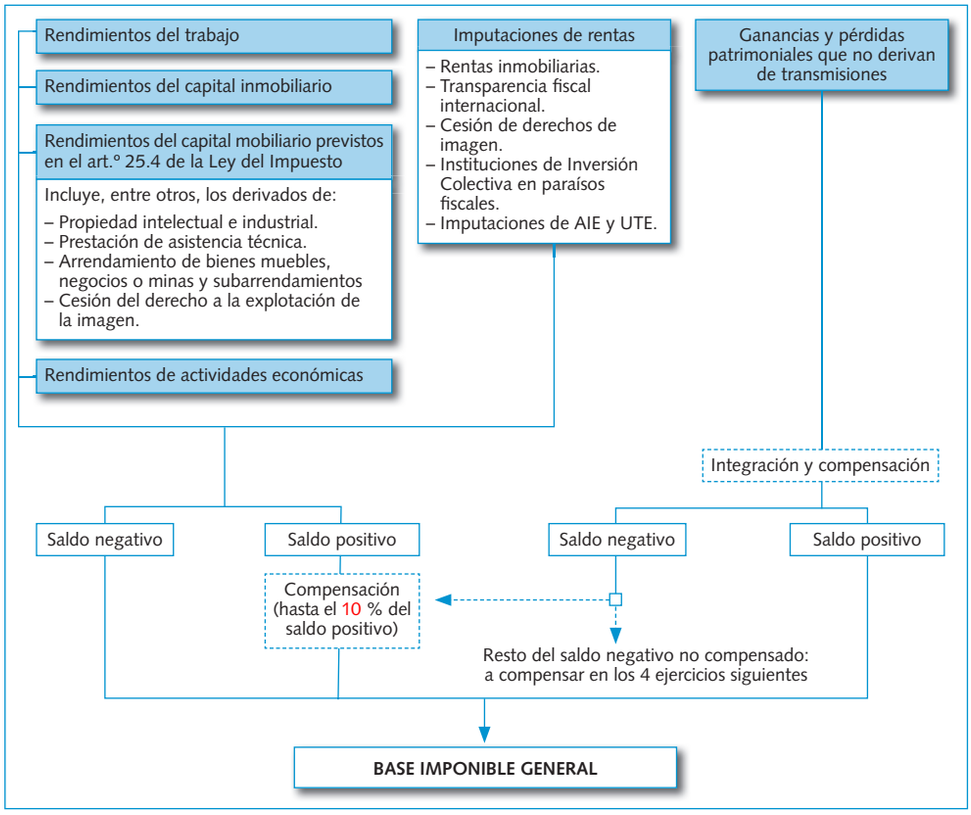
© Ediciones Paraninfo

Legislación

El artículo 3 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, añade los apartados 5 y 6 a la disposición transitoria séptima:

5. Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, correspondientes a los periodos impositivos 2009, 2010, 2011 y 2012 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2013, se seguirán compensando con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de esta Ley.

6. Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 48 b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, correspondientes a los periodos impositivos 2009, 2010, 2011 y 2012 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2013, se seguirán compensando en la forma prevista en el párrafo b) del artículo 48 de esta Ley, si bien el límite previsto en el segundo párrafo de dicha letra b) seguirá siendo del 25 %. En ningún caso, la compensación efectuada por aplicación de lo dispuesto en este apartado, junto con la compensación correspondiente a pérdidas patrimoniales de igual naturaleza generadas a partir de 1 de enero de 2013, podrá exceder del 25 % del saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) del artículo 48 de esta Ley.



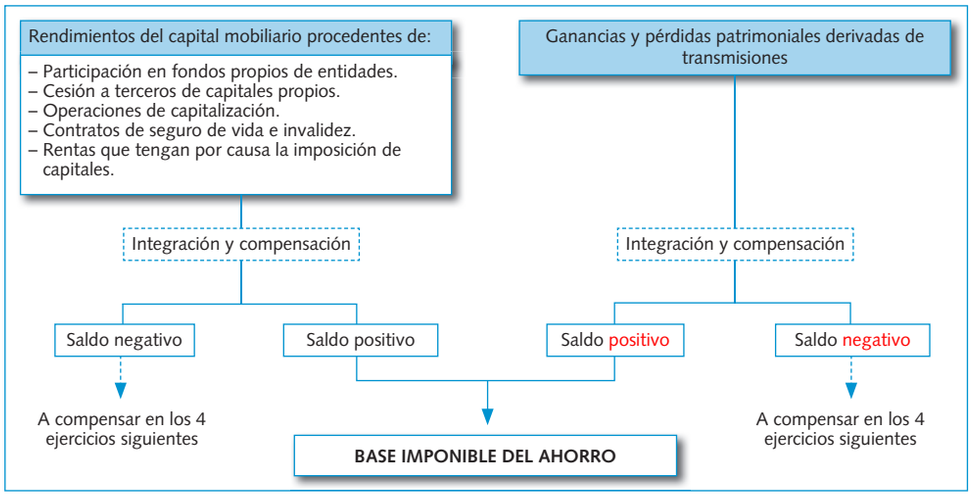


Figura 10.1. Cálculo de las bases imponibles general y del ahorro.

10.4. Base liquidable

La base liquidable está regulada en los artículos 50 a 55 de la LIRPF y se dividirá en dos partes: base liquidable general y base liquidable del ahorro.

© Ediciones Paraninfo

una relación de parentesco, darán derecho a reducir la base imponible del aportante, con el límite máximo de 10.000 euros anuales.

d) Reducciones por pensiones compensatorias (art. 55): las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible.

Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes.

10.4.2. Base liquidable del ahorro

La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción por pensiones compensatorias y aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones de electores, etc., sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.

Legislación

Artículo 61 bis de la LIRPF:

Las cuotas de afiliación y las aportaciones a partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores, podrán ser objeto de reducción en la base imponible con un límite máximo de 600 € anuales

Disposición adicional undécima de la LIRPF:

Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán reducir la base imponible general en el importe de las aportaciones realizadas a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales.

Recuerda...

En declaración conjunta de unidades familiares, los hijos no dan derecho a la aplicación del mínimo del contribuyente, sin perjuicio de que otorguen derecho al mínimo familiar por descendientes y por discapacidad, siempre que cumplan los requisitos exigidos al efecto. Tampoco da derecho a la aplicación del mínimo del contribuyente el otro cónyuge, sin perjuicio de que sí resulte computable el incremento del mínimo del contribuyente anteriormente comentado, si su edad es superior a 65 años y a 75 años, en su caso.

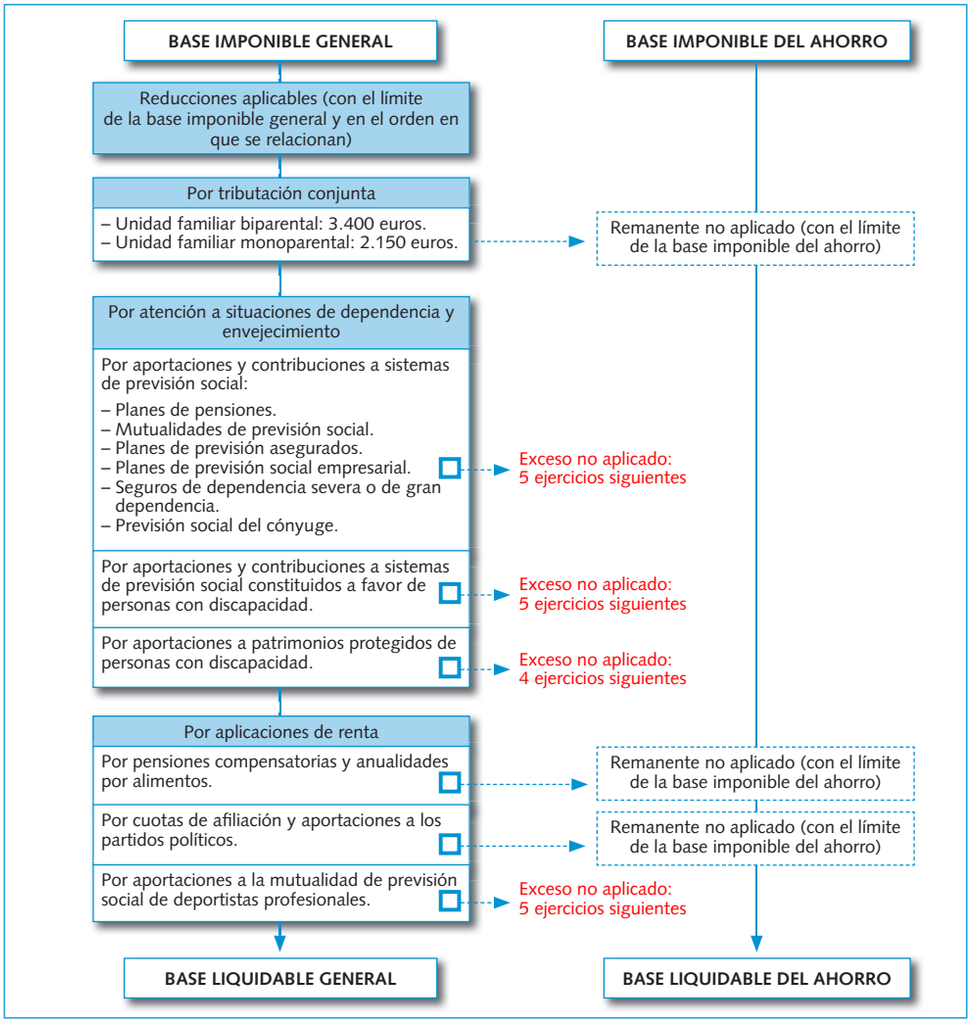


Figura 10.2. Esquema de liquidación de las bases liquidables general y del ahorro.

© Ediciones Paraninfo

cación de lo previsto en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general autonómico se expresará con dos decimales.

La **base liquidable del ahorro**, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala (art. 76):

Parte de la base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
Hasta 6.000 euros	9,50
Desde 6.000,01 euros en adelante	10,50

Ejemplo 10.32

Supongamos que Juan y Ana, el matrimonio de los ejemplos anteriores, residen en la Comunidad Autónoma de La Rioja (aplica la misma escala autonómica de gravamen que la Comunidad de Madrid). *Determina las cuotas íntegras teniendo en cuenta las bases y mínimo personal y familiar calculados en los ejemplos anteriores.*

Respuesta:

a) Cuota íntegra estatal:

Aplicación de la tarifa estatal sobre la base liquidable general (28.600 €):

2.124,86 (hasta 17.707,20) + 1.524,99 [14 % de (28.600–17.707,20)] = 3.649,85 €

Aplicación de la tarifa estatal sobre el mínimo personal y familiar (25.899):

2.124,86 (hasta 17.707,20) + 1.146,85 [14 % de (25.899–17.707,20)] = 3.271,71 €

Cuota íntegra general estatal: 3.649,85 – 3.271,71 = **378,14 €**

Cuota íntegra estatal del ahorro: 9,50 % de 3.000 = **285 €**

Cuota íntegra estatal: 378,14 + 285 = 663,14 €

b) Cuota íntegra autonómica:

Aplicación de la tarifa autonómica sobre la base liquidable general (28.600 €):

2.054,04 (hasta 17.707,20) + 1.493 [13,70 % de (28.600 – 17.707,20)] = 3.547,04 €

Aplicación de la tarifa autonómica sobre el mínimo personal y familiar (25.899):

2.054,04 (hasta 17.707,20) + 1.122,28 [13,70 % de (25.899 – 17.707,20)] = 3.176,32 €

Cuota íntegra general autonómica: 3.547,04 – 3.176,32 = **370,72 €**

Cuota íntegra autonómica del ahorro: 9,50 % de 3.000 = **285 €**

Cuota íntegra autonómica: 370,72 + 285 = 555,72 €

10.7. Cuota líquida (estatal y autonómica)

El esquema de la Figura 10.4 muestra la determinación de la cuota líquida estatal y autonómica.

Cuota líquida estatal (art. 67)

La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en el importe de las deducciones previstas en el artículo 68, en la disposición adiccional 29 y en la disposición transitoria 18 de esta Ley.

© Ediciones Paraninfo

El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

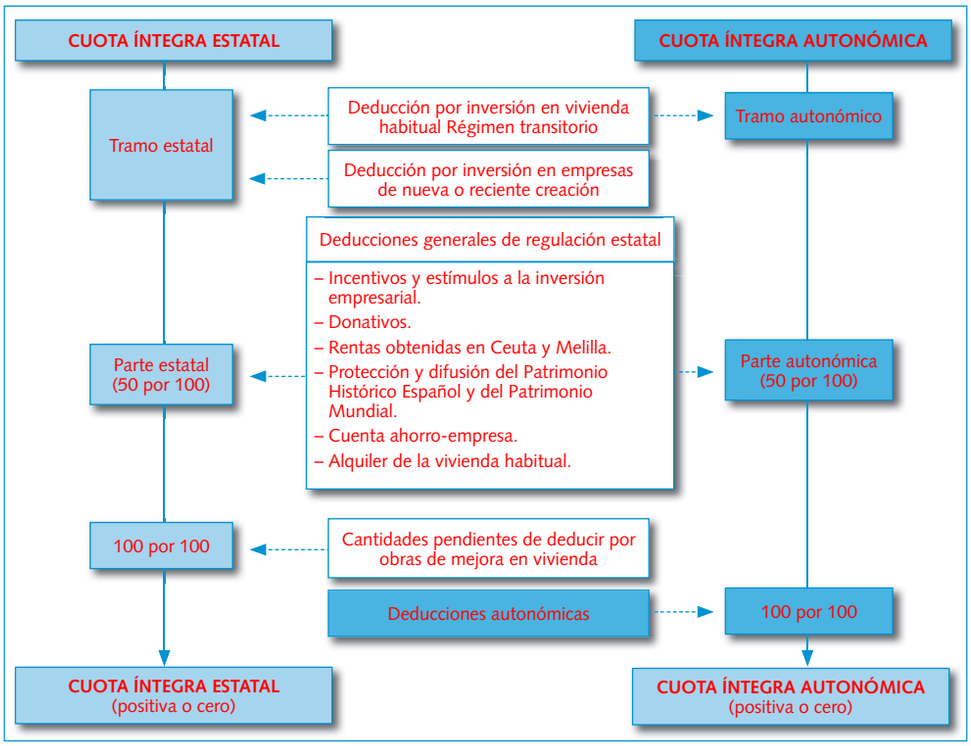


Figura 10.4. Determinación de la cuota líquida estatal y autonómica.

Legislación

Artículo 68.1 de la LIRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012 establecía:

Los contribuyentes podrán deducirse el 7,5 % de las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda (incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, etc.) que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. La base máxima de esta deducción será de 9.040 € anuales.

Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión.

También podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación en la misma, que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad (discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o un pariente). La base máxima de esta deducción, será de 12.080 euros anuales y el porcentaje de deducción será el 10 %.

Deducciones:

1) Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (art. 68.1)

Los contribuyentes podrán deducirse el 20 % de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumpla lo dispuesto en los números 2.º y 3.º de este apartado, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que intervienen. La base máxima de deducción será de 50.000 euros anuales.

Esta deducción se aplicará exclusivamente en la cuota íntegra estatal y respecto a las inversiones realizadas a partir del 29 de septiembre de 2013.

La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos:

- Revestir la forma de SA, SL, SAL o SLL, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado.
- Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma.
- El importe de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de las misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

© Ediciones Paraninfo

Para la práctica de la deducción deberá obtenerse una certificación expedida por la entidad cuyos títulos se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos anteriores.

Además deberán cumplirse las condiciones establecidas en el artículo 68.1.3ª de la LIRPF con respecto a las acciones y participaciones.

2) **Deducciones en actividades económicas** (art. 68.2): los contribuyentes que ejerzan actividades económicas podrán aplicar los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del IS con igualdad de porcentajes y límites de deducción, excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

No obstante, los contribuyentes en régimen de estimación objetiva solo podrán aplicar la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

Con efectos desde el 1 de enero de 2013, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas podrán aplicarse, en la cuota, la deducción por inversión en beneficios regulada en el IS, con las especialidades establecidas en el artículo 68.2 de la LIRPF.

3) **Deducciones por donativos** (art. 68.3): los contribuyentes podrán aplicar:

a) Las deducciones previstas en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002), 25 % en general.

b) El 10 % de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

La base de la deducción por donaciones tendrá un límite del 10 % de la base liquidable del IRPF (art. 69).

4) **Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla** (art. 68.4):

Los contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla deducirán el 50 % de la parte de cuota íntegra total que proporcionalmente corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y el 50 % de la parte de cuota íntegra total que proporcionalmente corresponda a las rentas obtenidas fuera de Ceuta o Melilla cuando, en este último caso, hayan mantenido su residencia en Ceuta o Melilla durante al menos tres años y, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente esté situado en dichas ciudades.

Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla deducirán el 50 % de la cuota íntegra total que proporcionalmente corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

5) **Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial** (art.68.5):

Se deducirá el 15 % de las inversiones o gastos que se realicen en los mencionados bienes cuando se cumplan los requisitos reglamentarios. La base de la deducción por este concepto tendrá un límite del 10 % de la base liquidable del IRPF (art. 69).

6) **Deducción por cuenta ahorro-empresa** (art. 68.6): se deducirá el 15 % de las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, destinadas a la constitución de una sociedad nueva o empresa cuando cumplan los requisitos legales. La base máxima de esta deducción será de 9.000 € anuales.

Legislación

Disposición transitoria decimoctava de la LIRPF: Deducción por la inversión en vivienda habitual

1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición:

   a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

   b) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

   c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

2. La deducción por inversión en vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

© Ediciones Paraninfo

Legislación

Artículo 70 de la LIRPF: Comprobación de la situación patrimonial

1. La aplicación de la deducción por cuenta ahorro-empresa y de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas.
2. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el periodo impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

7) **Deducción por alquiler de la vivienda habitual** (art. 68.7): los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 € anuales podrán deducirse el 10,05 % de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el alquiler de su vivienda habitual.

La base máxima de esta deducción será de:

a) 9.040 € anuales cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 €.

b) 9.040 € menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 €, cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 € anuales.

Ejemplo 10.33

Vicente vende en 2012 su vivienda habitual por 120.000 €, que había adquirido por 80.000 €, sobre los que había practicado la correspondiente deducción. En el mismo año adquirió una nueva vivienda, que pasa a ser su residencia habitual, por 150.000 € (IVA, gastos incluidos), satisfaciendo en este ejercicio 120.000 euros y aplazando el resto mediante un préstamo hipotecario por el que en el año 2013 ha pagado 12.300 €. Vicente decide acoger la ganancia de patrimonio a la exención por reinversión. *Calcula la cantidad que podrá deducirse en 2012 y 2013 por adquisición de vivienda habitual.*

Respuesta:

Inversión en vivienda en 2012 = 120.000 – 80.000 (deducción anterior) – 40.000 (ganancia patrimonial no gravada por reinversión) = 0 (no podrá deducir nada).

Inversión en vivienda en 2013: 12.300 €.

Podrá deducirse el 15 % (7,5 % estatal + 7,5 % autonómico) de la base máxima (9.040 €) = 1.356 €.

Legislación

La redacción a 31 de diciembre de 2012 del artículo 78 de la LIRPF, suprimido por la Ley 16/2012 es la siguiente:

El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual será el resultado de aplicar a la base de la deducción los porcentajes que hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado dichos porcentajes, serán de aplicación los siguientes:

- Con carácter general el 7,5 %.
- Cuando se trate de obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad a que se refiere el número 4 del artículo 68, el porcentaje será el 10 %.

Ejemplo 10.34

Andrés ha pagado 9.600 € durante el año 20X3 en concepto de alquiler de su vivienda habitual. Su base imponible asciende a 18.500 €. Calcula la deducción que podrá aplicar.

Respuesta:

Base de deducción máxima: 9.040 – 1,4125 x (18.500 – 17.707,20) = 9.040 – 1.119, 83 = 7.920,17 €.

Deducción: 10,05 % de 7.920,17 = 795,98 €.

Cuota líquida autonómica

La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de (art. 77):

a) El 50 % del importe total de las deducciones previstas en el artículo 68.2 a 68.7.

b) Deducción por inversión en vivienda habitual (tramo autonómico).

c) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma.

El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

© Ediciones Paraninfo

Ejemplo 10.35

Calcula la cuota líquida del matrimonio de los Ejemplos 10.30 a 10.32 suponiendo que durante el año ha pagado 5.400 € en concepto de capital e intereses del préstamo hipotecario suscrito para adquirir su vivienda habitual, adquirida antes del 31 de diciembre de 2012, y ha donado 200 € a la Cruz Roja Española.

Respuesta:

	Estatal	Autonómica
Cuota íntegra general (Ejemplo 10.32)	663,14 €	555,72 €
Deducción por inversión en vivienda habitual (7,5 % de 5.400 €)	– 405,00 €	– 405,00 €
Deducción por donativos (25 % de 200/2)	– 25,00 €	– 25,00 €
Cuota líquida	**233,14 €**	**125,72 €**
Cuota líquida total		**358,86 €**

10.8. Cuota diferencial

Una vez cuantificado el importe de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, y teniendo en cuenta la cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas, las operaciones restantes que deben realizarse se recogen, de forma gráfica, en el siguiente esquema:

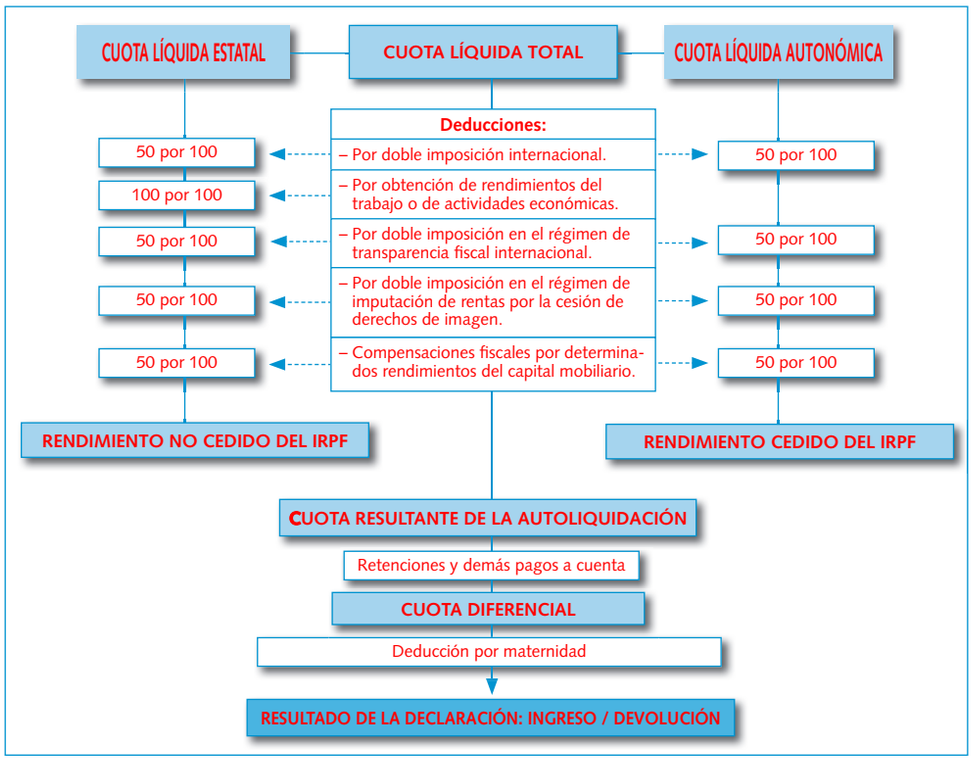


Figura 10.5. Cálculo de la cuota diferencial.

Legislación

Artículo 59 del RIRPF. Pérdida del derecho a deducir.

Cuando, en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas (inversión empresarial, inversión en vivienda habitual, cuenta-ahorro empresa, etc.), el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la LGT.

© Ediciones Paraninfo

Deducciones de la cuota líquida total

Deducción por doble imposición internacional (art. 80): cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al IRNR sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
- El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (art. 80 bis): los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 12.000 € anuales que obtengan rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas se deducirán la siguiente cuantía:

- Cuando la base imponible sea igual o inferior a 8.000 € anuales: 400 € anuales.
- Cuando la base imponible esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 € anuales: 400 € menos el resultado de multiplicar por 0,1 la diferencia entre la base imponible y 8.000 € anuales.

Legislación

Otras deducciones:

- Deducción por doble imposición en el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91.8): será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.
- Deducción por doble imposición en el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (art. 92.4).
- Disposición transitoria decimotercera de la LIRPF. Compensaciones fiscales: La LPGE determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones fiscales en los supuestos de percepción de determinados rendimientos del capital mobiliario con perido de generación superior a dos años y en las retenciones reducibles correspindientes a rendimientos bonificados.

Cuota resultante de la autoliquidación (positiva o cero)

La cuota resultante de la autoliquidación es el resultado de aplicar sobre la cuota líquida total las deducciones anteriores (artículos 80, 80 bis, 91.8, 92.4, etc.).

Pagos a cuenta

- **Retenciones e ingresos a cuenta:** las retenciones e ingresos a cuenta pueden provenir de las siguientes clases de rentas:
  - — Rendimientos del trabajo.
  - — Rendimientos del capital mobiliario.
  - — Por arrendamientos de inmuebles urbanos (constituya o no actividad económica).
  - — Por rendimientos derivados de actividades económicas (salvo arrendamientos de inmuebles urbanos).
  - — Por aplicación del régimen especial de atribución de rentas.
  - — Por imputaciones de agrupaciones de interés económicos y uniones temporales de empresas.
  - — Por imputaciones de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen.
  - — Por ganancias patrimoniales, incluidos premios.
- **Pagos fraccionados:** los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, deducirán los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio (modelos 130 o 131).
- Cuotas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes satisfechas por contribuyentes que han adquirido dicha condición por cambio de residencia.
- Retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de la Directiva 2003/48/CE del Consejo.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103 de la LIRPF, el exceso de pagos

© Ediciones Paraninfo

Recuerda...

El artículo 2 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, modifica el régimen fiscal aplicable a las ganancias en el juego:

- Modifica la letra d) del apartado 5 del artículo 33 de la LIRPF, con efectos del 1 de enero de 2012.
- Suprime la letra ñ) del artículo 7 y modifica la disposición adicional trigésima tercera, con efectos del 1 de enero de 2013.

a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la UE o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior.

2. Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros.

3. La base imponible estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior. Si el premio fuera en especie, la base imponible será aquella cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que exceda de la cuantía exenta.

4. La cuota íntegra del gravamen especial será la resultante de aplicar a la base imponible prevista en el apartado 3 anterior el tipo del 20 %. Dicha cuota se minorará en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta previstos en el apartado 6 de esta disposición adicional.

5. El gravamen especial se devengará en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido.

6. Los premios previstos en esta disposición adicional estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 99 y 105 de esta Ley.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 %. La base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

7. Los contribuyentes que hubieran obtenido los premios previstos en esta disposición estarán obligados a presentar una autoliquidación (mod. 136) por este gravamen especial, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

No existirá obligación de presentar autoliquidación cuando el premio sea de cuantía inferior al importe exento o se hubiera practicado retención o el ingreso a cuenta conforme a lo previsto en el apartado 6 anterior.

8. No se integrarán en la base imponible del Impuesto los premios previstos en esta disposición adicional. Las retenciones o ingresos a cuenta practicados conforme a lo previsto en la misma no minorarán la cuota líquida total del impuesto ni se tendrán en cuenta a efectos de lo previsto en el artículo 103 de esta Ley.

9. Lo establecido en esta disposición adicional no resultará de aplicación a los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Legislación

Disposición adicional trigésima tercera

Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

© Ediciones Paraninfo

10.12. Modificaciones transitorias

Durante los años 210, 2011, 2012 y 2013 se han producido gran número de modificaciones fiscales que afectan al IS y al IRPF. Muchas de ellas tienen carácter transitorio y solo afectan a los años 2009 a 2014, por lo que no las hemos mencionado.

En este sentido podríamos citar, entre otras:

Disposición adicional trigésima quinta de la Ley 35/2006: Gravamen complementario a la cuota íntegra para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

Disposición transitoria vigésima tercera de la Ley 35/2006: Tipo de retención aplicable a los rendimientos de actividades profesionales y a determinados rendimientos del trabajo en 2012, 2013 y 2014.

Disposición adicional vigésima novena de la Ley 35/2006: Deducción por obras de mejora en la vivienda:

Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 71.007,20 euros anuales, podrán deducirse el 20 % de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2011 hasta el 31 de diciembre de 2012 por las obras realizadas durante dicho período en cualquier vivienda de su propiedad o en el edificio en la que ésta se encuentre, siempre que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, ...

Las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse en los cuatro ejercicios siguientes.

Disposición adicional vigésima séptima de la Ley 35/2006: Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo.

En cada uno de los periodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 % el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

Se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados periodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del periodo impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 % del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los periodos impositivos en que se cumplan los requisitos.

A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del TRLIS.

© Ediciones Paraninfo

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/cm-l9-2008.html

Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos (Castilla-La Mancha).

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/cm-l18-2010.html

Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Castilla y León).

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/va-l13-1997.html

Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (Comunidad Valenciana).

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/ga-dleg1-2011.html

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/ex-dleg1-2006.html

Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/513755-l-14-2013-de-27-de-sep-apoyo-a-los-emprendedores-y-su-internacionalizacion.html

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

http://www.boe.es/boe/dias/2013/11/28/pdfs/BOE-A-2013-12455.pdf

Orden HAP/2206/2013, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2014 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/515558-l-16-2013-de-29-oct-medidas-en-materia-de-fiscalidad-medioambiental-y-se.html

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

https://www.boe.es/boe/dias/2013/12/26/pdfs/BOE-A-2013-13616.pdf

Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014

Nota: En la web de ***Noticias jurídicas*** encontrarás la legislación siempre actualizada.

© Ediciones Paraninfo

Test

3.21. El libro Diario, el libro Mayor y el libro de Inventarios y cuentas anuales son obligatorios . ☐ ☐

3.22. La distribución del resultado la decide la Junta General de Accionistas . . . . . ☐ ☐

3.23. En el valor nominal de una acción figura la prima de emisión . . . . . ☐ ☐

3.24. Toda acción suscrita ha de estar desembolsada como mínimo en un 25 % de su valor . . ☐ ☐

3.25. El capital mínimo para la constitución de una sociedad anónima es de 60.000 €. . . . . ☐ ☐

3.26. Todas las empresas podrán formular las cuentas anuales en el modelo abreviado . . . . . ☐ ☐

3.27. Las empresas que puedan formular el Balance en el modelo abreviado también podrán elaborar la Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada . . . . . ☐ ☐

3.28. Las empresas que puedan formular la Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, también podrán elaborar el Balance abreviado . . . . . ☐ ☐

3.29. Las empresas que pueden formular el Balance abreviado no están obligadas a elaborar el Estado de flujos de efectivo . . . . . ☐ ☐

3.30. Las sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la UE no podrán formular cuentas anuales abreviadas. . . . . ☐ ☐

© Ediciones Paraninfo

La auditoría en España está regulada por las siguientes normas básicas:

- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

A nivel técnico habrá que tener en cuenta, además, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las resoluciones del ICAC publicando las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) elaboradas por las corporaciones profesionales de auditores.

El artículo 1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) establece: *1. La presente Ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.*

15.3.2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

El texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas regula el ICAC como organismo autónomo administrativo dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda y le encomienda la supervisión de la auditoría en España.

Las competencias básicas del ICAC son:

- El establecimiento de principios y normas contables, así como, el perfeccionamiento y actualización de la actividad de auditoría de cuentas.
- La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- El establecimiento y supervisión de un Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
- La formación continuada de los auditores de cuentas.
- El control de calidad, el sistema de investigación y el régimen disciplinario.
- La determinación de normas básicas para el examen de aptitud profesional y la aprobación de su convocatoria.
- La homologación y publicación de las normas técnicas de auditoría (NTA) elaboradas por las corporaciones profesionales de auditores.
- La coordinación y cooperación técnica en materia de auditoría con organismos nacionales e internacionales.

15.3.3. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)

El ROAC depende del ICAC y en él se inscriben las personas, físicas y jurídicas, habilitadas legalmente para el ejercicio de la auditoría.

El sistema de supervisión pública, regido por el ICAC, tendrá la responsabilidad última de la autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

Legislación

Artículo 27 del TRLAC:

2. El sistema de supervisión pública estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, el control de la actividad de auditoría de cuentas, el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, y la cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas.

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependerá del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Recuerda...

La Ley reconoce institucionalmente a las siguientes corporaciones profesionales:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).
- Registro de Economistas Auditores (REA).
- Registro General de Auditores (REGA).

© Ediciones Paraninfo

Legislación

Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

Las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA- ES) serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del ICAC, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. En todo caso, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

- El auditor realizará las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo.

4.ª **Responsabilidad:** «El auditor de cuentas es responsable del cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría».

El auditor debe prestar servicios de calidad a sus clientes y con respeto a los intereses de estos. El auditor es responsable de su informe y debe realizar su trabajo de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría establecidas.

5.ª **Secreto profesional:** «El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones».

6.ª **Honorarios y comisiones:** «Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente». No se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales.

7.ª **Publicidad:** «El auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes». No se permite la publicidad que tenga por objeto, o pueda producir, una captación de clientes a través de anuncios en la prensa o cualquier otro medio de comunicación.

15.6.2. Normas para realizar el trabajo de auditoría

Las Normas de Auditoría sobre la Ejecución del Trabajo tienen como objetivo la determinación de los medios y actuaciones que han de ser utilizados y aplicados por los auditores de cuentas independientes en la realización de la auditoría de las cuentas anuales.

1.ª **Planificación:** «El trabajo se planificará apropiadamente». La planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad.

Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes:

- Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que esta opera, y la naturaleza de sus transacciones.
- Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.
- El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.

El auditor deberá documentar adecuadamente el plan de la auditoría.

El programa de auditoría facilita un control y seguimiento más eficaz del trabajo realizado y se utilizará para trasmitir instrucciones a los miembros del equipo del auditor en cuanto al trabajo a realizar.

2.ª **Estudio y evaluación del sistema de control interno:** «Deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuada del control interno como base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría».

La fiabilidad del sistema de control interno determinará los procedimientos que deberá aplicar el auditor, las pruebas que ha de realizar para obtener

© Ediciones Paraninfo

16.1. Introducción

Existen muchos programas informáticos destinados a la gestión contable. Muchas empresas elaboran su propio programa para realizar estas tareas, pero también existen programas estándar que se pueden adaptar a cualquier empresa pequeña o mediana.

Algunos de estos programas vienen incluidos en «suites» ofimáticas que incluyen Gestión contable, Gestión comercial, Nóminas, etc. En estos casos, los distintos componentes de la «suite» funcionan de forma independiente, pero también son capaces de enlazarse entre sí para hacer traspaso de operaciones de uno a otro, con lo que evitan la repetición de tareas.

La mayoría de los programas de contabilidad proporcionan las funciones necesarias para llevar la gestión contable de casi cualquier empresa. Los programas de mejor calidad proporcionan funciones extras.

Nosotros vamos a trabajar con el programa ***ContaPlus*** que es el programa de gestión contable más utilizado en las empresas españolas. Este programa forma parte de la suite se software de gestión *Sage SP*, que incluye también *FacturaPlus* y *NominaPlus*.

En el módulo Proceso integral de la actividad comercial, de primer curso, ya hemos utilizado los programas de ContaPlus y FacturaPlus, en las Unidades 17 y 18.

Hemos visto las funciones básicas de ContaPlus: cómo acceder a la aplicación, creación de una empresa, creación de subcuentas, introducción de asientos, etc.

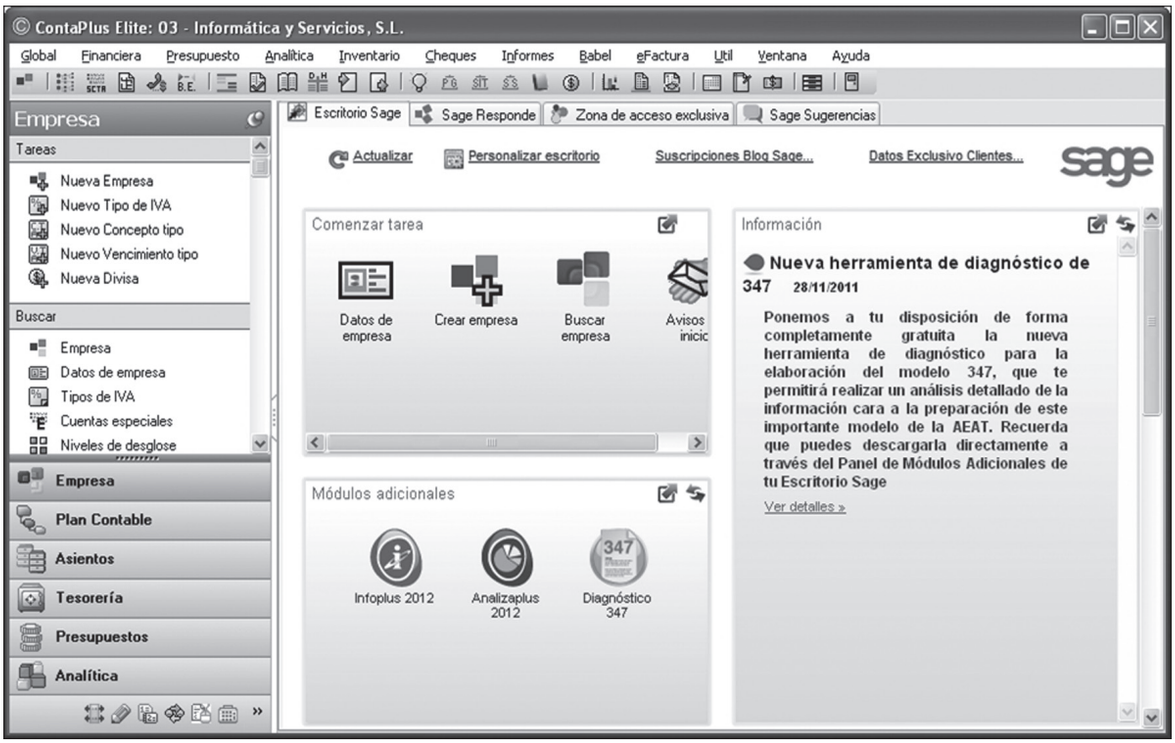
En esta unidad recordaremos las funciones básicas del programa y otras más avanzadas:

Nos presenta la *Barra de título* donde aparece la empresa activa, la *Barra de menús* (donde aparecen todas las opciones del programa) y la *Barra de herramientas* (donde aparecen los botones de acceso directo a las opciones más utilizadas).

Desde el menú ***Util>Cambiar apariencia*** podemos seleccionar

- ***Vista clásica.***
- ***Vista nueva.***

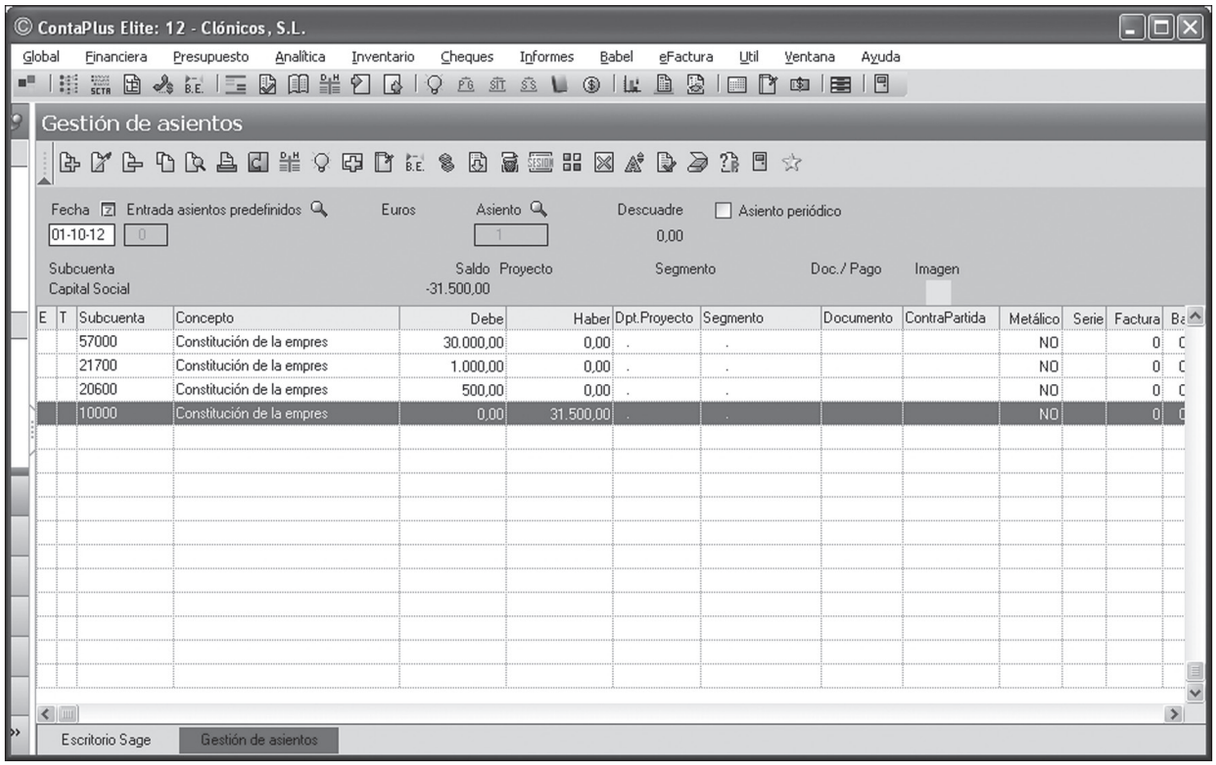
(La imagen de la izquierda corresponde a la opción *Vista clásica*.)



Ventana principal de ContaPlus Élite.

© Ediciones Paraninfo

Para comenzar a contabilizar el asiento debemos hacer clic sobre el botón ***Añadir partida*** de la barra de herramientas. El cursor se situará en la columna **Subcuenta** del área de introducción de asientos. Iremos introduciendo las distintas cuentas que intervienen en el asiento poniendo su importe en el Debe o en el Haber, según proceda (cada cuenta ocupará una fila).



Contabilización de asientos.

Cada vez que introducimos el código de una cuenta aparece su nombre encima de la columna **Subcuenta**.

Si al introducir el código de la cuenta nos dice que «no existe en ficheros», pulsamos la tecla + y nos aparece una ventana en la que nos permitirá ***Añadir*** la cuenta.

Para agilizar la introducción de subcuentas se puede utilizar el punto para completar de ceros (por ejemplo si el nivel de desglose es 7, para la cuenta 4300000 tecleamos 43. y para la cuenta 4000001 escribiremos 4.1).

Si pulsamos la tecla + en el campo **Concepto** podemos seleccionar un concepto tipo previamente definido.

Con el botón ***Configurar entorno*** podemos configurar el modo de trabajo de la ventana de ***Gestión de asientos.***

Una vez que se han introducido todas las cuentas del asiento comprobamos que el asiento está cuadrado y hacemos clic en el botón ***Grabar asiento***.

El asiento desaparece de la pantalla y queda dispuesta para la introducción del asiento siguiente.

Conceptos tipo

Si queremos introducir un concepto tipo basta con pulsar la tecla + cuando el cursor se encuentre en la columna **Concepto**. Aparecerá la ventana de ***Conceptos tipo*** en la que podemos seleccionar el concepto que nos interese haciendo doble clic en él.

© Ediciones Paraninfo