REAF economistas
asesores fiscales

DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2008

Madrid, 24 de junio de 2009

REAF economistas asesores fiscales

ÍNDICE

1. Introducción 3

2. El Impuesto en números..... ..4

3. Novedades 2008..... 8

4. Algunos aspectos a tener en cuenta para confeccionar la declaración:.....18

5. Gestión del Impuesto.....25

5.1. Modelos de declaración.....25
5.2. Forma de presentación.....25
5.3. Documentos a incorporar junto con la declaración.....25
5.4. Lugar de presentación del modelo 200 si no se ha de hacer telemáticamente. 26
5.5. Plazo para el pago de la declaración y para su presentación 27

6. Propuestas del REAF en relación con el Impuesto sobre Sociedades 29

REAF economistas asesores fiscales

Declaración de Sociedades 2008

1. Introducción

EL REAF, como ya va siendo tradicional, coincidiendo con la campaña del Impuesto sobre Sociedades, al igual que en la campaña del IRPF, elabora un documento en el que se resaltan las novedades normativas y de gestión del Impuesto, que en esta ocasión son muchas, se llama la atención sobre determinados aspectos a tener en cuenta cuando nos enfrentamos a la declaración y se aprovecha para reflexionar brevemente sobre el papel que cumple el tributo, la recaudación que aporta y las posibles modificaciones a introducir en él.

Los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008, de cuya declaración ahora nos ocupamos, presentan para asesores y sujetos pasivos complicaciones añadidas a las de otros años. Todos hemos tenido que asimilar la reforma contable, siendo el primer ejercicio en el que se aplica, con lo que ello conlleva. Las dificultades comienzan al intentar comprender una nueva filosofía mercantil y contable más dinámica, donde prima la foto a la empresa en funcionamiento sobre la estática, donde los administradores van a tener un mayor protagonismo y responsabilidad al verse obligados a tomar decisiones que se reflejan en las Cuentas Anuales. También se han tenido que asimilar las nuevas normas de valoración, nuevos estados financieros, algún nuevo mecanismo de contabilización y, por último, las nuevas obligaciones de información, mucho más exigentes que las anteriores. Además, por ser el primer año de implantación del nuevo Plan General de Contabilidad, ha sido inevitable realizar los ajustes transitorios.

La normativa fiscal también ha cambiado para adaptarse a esta nueva realidad contable y, como siempre, y más en esta época de crisis, se han producido las inevitables modificaciones tributarias que, en su conjunto, han sido de cierta magnitud.

Lógicamente, estos cambios han propiciado una profunda modificación de los modelos de declaración.

Pues bien, en este documento tratamos de repasar, como no puede ser de otra manera, de forma superficial todas estas novedades en el campo tributario, y sobre todo pensando en la delicada situación económica que atravesamos proponemos una serie de modificaciones, a nuestro juicio prudentes, que nos ayuden, a través de la política tributaria, a mejorar la situación de nuestras empresas.

2. El Impuesto en números

Cuadro 1 **Recaudación Consolidada**

	2003	2004	2005	2006	2007	% (07/06)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	50.231,6	51.521,3	58.992,1	67.576,9	77.963,8	15,4%
Impuesto sobre Sociedades	**23.258,2**	**27.501,4**	**34.326,6**	**39.418,5**	**47.450,6**	**20,4%**
Impuesto sobre la Renta de no Residentes	968,3	1.430,4	1.402,2	1.574,8	2.613,7	66,0%
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	1.715,4	1.973,1	2.392,6	2.708,1	2.931,4	8,2%
Impuesto sobre el Patrimonio	1.193,0	1.223,2	1.391,3	1.661,3	2.056,7	23,8%
Resto	1,1	5,0	0,9	1,3	1,0	-20,6%
Total Impuestos Directos	**77.367,6**	**83.654,4**	**98.505,7**	**112.941,0**	**133.017,2**	**17,8%**
Impuesto sobre el Valor Añadido	44.647,6	49.058,7	55.040,6	60.503,6	61.901,5	2,3%
Impuestos Especiales	18.386,9	19.195,6	19.780,4	20.422,4	21.677,3	6,1%
Impuestos Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos	898,3	982,0	1.171,6	1.282,6	1.343,0	4,7%
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	10.264,5	12.966,4	15.621,0	18.833,0	17.098,7	-9,2%
Tráfico exterior	1.020,2	1.232,0	1.458,5	1.595,4	1.720,4	7,8%
Cotización y Exacción de Azucar e Isoglucosa	18,0	20,3	27,0	7,9	-1,7	-121,5%
Impuesto sobre la Primas de Seguros	1.200,2	1.312,6	1.402,7	1.477,5	1.591,0	7,7%
Resto	-0,1	0,7	7,3	7,8	3,1	-59,8%
Total Impuestos Indirectos	**76.435,6**	**84.768,3**	**94.509,1**	**104.130,2**	**105.333,3**	**1,2%**
Tasa sobre el Juego	1.770,1	1.883,3	1.900,4	1.893,5	1.980,5	4,6%
Otros Ingresos	1.240,5	1.179,3	1.395,3	1.549,2	1.876,9	21,2%
Total Tasas y Otros Ingresos	**3.010,6**	**3.062,6**	**3.295,7**	**3.442,7**	**3.857,4**	**12,0%**
TOTAL	**156.813,80**	**171.485,30**	**196.310,50**	**220.513,90**	**242.207,90**	**9,8%**

Dirección General de Tributos. S.G. Política tributaria
millones de euros

Cuadro 2

EVOLUCIÓN DE INGRESOS (totales y homogéneos)			
Tasas de variación anual			
	2007	**2008**	**2009 ***
Ingresos tributarios homogéneos	**12,8**	**-13,7**	**-12,6**
I. Renta de las Personas Físicas	16,1	-1,3	-9,2
I. Sociedades	19,9	-39,0	-17,3
I. sobre el Valor Añadido	5,7	-16,0	-17,6
I. Especiales	6,6	-1,0	-3,1
Resto ingresos	19,9	0,0	-10,8

* Tasas calculadas para el período del trimestre o año del que existe información

Fuente: AEAT

Cuadro 3 **Evolución del número total de declarantes en IS**

Ejercicios	Número de declarantes	Tasas de variación
2001	928.897	5,97%
2002	1.008.744	8,60%
2003	1.083.564	7,42%
2004	1.167.974	7,79%
2005	1.256.998	7,62%
2006	1.350.864	7,47%

Dirección General de Tributos. S.G. Política tributaria

Cuadro 4 **Número de declarantes en Regímenes Especiales del IS**

	2005	2006	Variación
Empresas de reducida dimensión	1.049.249	1.138.657	84,291%
Sociedades Patrimoniales	56.731	57.445	4,252%
Transpariencia Fiscal	37	41	0,003%
Canarias	41.996	45.337	3,356%
Cooperativas	33.028	33.011	2,444%
Agrupaciones de interés económico y UTE´s	15.703	18.303	1,355%
Entidades sin fines lucrativos	8.957	9.786	0,724%
Consolidación fiscal	13.122	15.598	1,155%
Instituciones de Inversión Colectiva	5.774	5.923	0,438%
Entidades parcialmente exentas	10.921	11.815	0,875%
Comunidades titulares de montes vecinales	1.141	1.191	0,088%
Entidades de tenencia de valores extranjeros	607	737	0,055%
Minería	366	358	0,027%
Sociedades y fondos de capital-riesgo	171	218	0,016%
Investigación y explotación de hidrocarburos	27	9	0,001%
Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	304	536	0,040%
Sociedades de desarrollo industrial regional	21	49	0,004%
Entidades navieras en función del tonelaje	12	18	0,001%
Fusiones, escisiones, aport. de activos y canje de valores	300	393	0,029%
Otros regímenes especiales	2.691	2.853	0,211%
Total declarantes regimenes especiales	1.241.158	**1.342.278**	**99,364%**
Declarantes régimen general	15.840	8.586	0,636%
Total declarantes	1.256.998	**1.350.864**	**100,000%**

Dirección General de Tributos. S.G. Política tributaria

Cuadro 5 **Declarantes y elementos del Impuesto por tramos de ingresos en 2006**

Tramos de ingresos	Declarantes	% acumulado	Declarantes BI (+)	BI (+)	% acumulado	Declarantes CL	Cuota Líquida	% acumulado
(miles de euros)				(miles de euros)			(miles de euros)	
0	139.197	10,76%	260	10.414	0,00%	200	2.333	0,00%
0 - 10	140.402	21,62%	13.718	64.305	0,03%	12.451	12.127	0,03%
10 - 50	157.920	33,83%	42.635	335.849	0,18%	41.224	87.004	0,20%
50 - 100	134.700	44,24%	50.783	576.196	0,43%	49.356	159.585	0,51%
100 - 250	226.750	61,77%	108.441	2.165.458	1,38%	105.602	590.769	1,68%
250 - 500	161.242	74,24%	93.630	3.405.834	2,87%	91.370	900.758	3,45%
500 - 1.000	126.976	84,06%	84.732	5.456.100	5,26%	82.830	1.402.124	6,20%
1.000 - 3.000	123.549	93,61%	92.428	13.669.668	11,25%	90.135	3.448.991	12,99%
.3000 - 5.000	32.543	96,12%	25.996	8.662.436	15,04%	25.144	2.188.358	17,29%
5.000 - 6.000	9.007	96,82%	7.429	3.519.937	16,58%	7.182	891.320	19,05%
6.000 - 7.500	7.584	97,41%	6.004	4.034.861	18,35%	5.689	961.462	20,94%
7.500 - 10.000	7.818	98,01%	6.153	5.534.361	20,78%	5.839	1.325.900	23,55%
10.000 - 25.000	15.368	99,20%	11.957	20.302.632	29,67%	11.208	4.697.267	32,78%
25.000 - 50.000	5.421	99,62%	4.242	16.436.552	36,87%	3.935	3.627.399	39,92%
50.000 - 75.000	1.778	99,76%	1.377	9.913.935	41,21%	1.276	1.961.998	43,78%
75.000 - 100.000	845	99,82%	648	6.821.553	44,20%	601	1.376.590	46,49%
100.000 - 250.000	1.433	99,93%	1.091	21.184.174	53,47%	988	4.240.559	54,83%
250.000 - 500.000	469	99,97%	357	15.858.945	60,42%	333	3.245.898	61,21%
500.000 - 750.000	149	99,98%	122	8.732.069	64,24%	110	1.957.198	65,06%
750.000 - 1.000.000	74	99,99%	62	8.059.893	67,77%	58	1.939.227	68,87%
> 1.0000.000	194	100,00%	157	228.322.895	100,00%	142	15.824.455	100,00%
TOTAL	**1.293.419**		**552.222**	**135.903.053**		**535.673**	**50.841.322**	

Dirección General de Tributos. S.G. Política tributaria

Cuadro 6 **Beneficios fiscales presupuestados para 2009**

Conceptos		miles de €	%
Tipos reducidos:	Pymes	1.907.760,00	28,22%
Deducciones:	Reinversión de beneficios extraordinarios	1.477.850,00	21,86%
Ajuste B.I:	Reserva para inversiones en Canarias	760.070,00	11,24%
Deducc:	Saldos ptes. incentivos inver. ejercicios anteriores	448.030,00	6,63%
Otras bonificaciones		373.610,00	5,53%
Tipos reducidos:	Restantes entidades	278.740,00	4,12%
Deducciones:	Actividades de I+D+i	253.140,00	3,74%
Deducciones:	Inversiones en Canarias	215.880,00	3,19%
Deducciones:	Acontecimientos de especial interés público	211.960,00	3,13%
Ajuste B.I:	Libertad amortización y amortizaciones especiales	179.030,00	2,65%
Deducciones:	Donaciones	122.470,00	1,81%
Bonifc:	Exportadores y prestación de servicio públicos locales	109.740,00	1,62%
Deducciones:	Actividades de exportación	98.960,00	1,46%
Tipos reducidos:	Sociedades de inversión	67.400,00	1,00%
Deducciones:	Protección del medio ambiente	61.410,00	0,91%
Bonifaciones:	Entidades que operan en Ceuta y Melilla	53.640,00	0,79%
Bonifaciones:	Cooperativas especialmente protegidas	51.510,00	0,76%
Deducciones:	Formación profesional	24.200,00	0,36%
Deducciones:	Contribuciones empresariales planes de pensiones	23.320,00	0,34%
Deducciones:	Producciones cinematográficas	18.930,00	0,28%
Otros ajustes		8.370,00	0,12%
Deducc:	Fomento tecnologías de la información y comunicación	7.040,00	0,10%
Deducciones:	Creación de empleo para minusválidos	5.290,00	0,08%
Deducciones:	Edición de libros	1.260,00	0,02%
Deducciones:	Vehículos de transporte por carretera	1.130,00	0,02%
Deducciones:	Patrimonio Histórico	400,00	0,01%
Deducciones:	Guarderías para hijos de trabajadores	170,00	0,00%
Total		**6.761.310,00**	

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaria de Estado de Hacienda y Presupuestos

Los números nos dicen que Sociedades es en 2007 el tercer impuesto por recaudación habiéndose incrementado ésta fuertemente en 2007 con respecto al año anterior, casi un 20% según el Cuadro 1. Sin embargo, el recorte que ha sufrido con motivo de la crisis ha sido dramático, un 39% en 2008 con respecto a 2007 y parece que las cifras que puede arrojar 2009 no son muy alentadoras.

Por lo que se refiere el número de declaraciones, en 2006 son más de 1.350.000, de los cuales más del 93% corresponden a Sociedades Anónimas y Limitadas, por lo que la AEAT recibirá en impreso sólo una cifra anecdótica.

Respecto a los regímenes de tributación, en el Cuadro 4 vemos que el 84,29% son empresas de reducida dimensión, mientras que las entidades que tributan por régimen general son menos del 1%.

El cuadro 5 nos puede servir para orientarnos acerca de la incidencia en la recaudación que pueden tener las modificaciones en el Impuesto que atañen a los declarantes con una determinada cifra de ingresos.

Por ejemplo, la medida anunciada en el debate del Estado de la Nación de rebajar el tipo impositivo a entidades con volumen de operaciones que no supere 5.000.000 de euros afectará al 96,12% de los sujetos pasivos, con los que se recauda un 17,29%, y ello sin tener en cuenta el resto de restricciones.

Como es sabido, más de la mitad de la recaudación la aportan el 0,8% de las empresas, 2.319 sujetos pasivos, y a través de las 194 entidades de mayores ingresos se recauda más del 21%.

Para terminar, vemos en el Cuadro 6 el ranking de los beneficios fiscales, en el que la primera posición la ocupa el tipo reducido de pymes seguido por la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

3. Novedades 2008

La declaración que, en general, se presentará en julio de este año 2009 es la primera que parte del nuevo resultado contable que propicia la última reforma mercantil aprobada por la Ley 16/2007, por aplicación del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007) o por el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas.

La modificación contable, a *grosso modo* podemos decir que ha acercado el resultado contable a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, el Texto Refundido de la Ley que lo regula ha debido adaptarse a las nuevas normas mercantiles a través de la disposición adicional octava de la Ley 16/2007 y, más tarde, por el artículo primero de la Ley 4/2008. Además de la citada adaptación a las normas contables que, en primer lugar, ha consistido en cambios terminológicos y, en segundo lugar, ha tratado de mantener de alguna manera el objetivo de neutralidad, para que la reforma contable no tuviera demasiada incidencia en la fiscalidad, también se ha aprovechado para incluir alguna medida anticrisis.

Podemos resumir las principales novedades en el Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2008 en los siguientes puntos:

✓ <u>Deterioro de la cartera de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas</u>

Con la nueva normativa contable el deterioro de esta cartera se calcula por diferencia, a principio y final de ejercicio entre el valor en libros y el valor que se estime recuperable que, salvo mejor evidencia, será el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes a la fecha de valoración, mientras que bajo el PGC 90 la comparativa se hacía con el valor teórico de las participaciones al final del ejercicio corregido con las plusvalías tácitas existentes cuando se adquirió la participación que subsistieran a la fecha en que se realiza la comparación.

Pues bien, en aras de la predicada neutralidad, la norma fiscal va a permitir deducir un importe equivalente al que se podía deducir vigente la norma contable anterior que, por simplificar, equivale a las pérdidas del ejercicio de la participada en proporción al porcentaje de participación que se detente, si bien en el cálculo de los fondos propios de la filial no se tendrán en cuenta los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles. Naturalmente esta deducción en base no está condicionada a la contabilización del gasto.

✓ <u>Fondo de Comercio</u>

Con la nueva norma contable el Fondo de Comercio no se amortiza sistemáticamente. Únicamente podrá contabilizarse, en su caso, el deterioro que se calcule al realizar todos los años el preceptivo test.

Por ello, y también para cumplir el objetivo de neutralidad fiscal de la reforma contable, el Texto Refundido de la ley permite la deducción máxima de una veinteava parte, cada año, del precio de adquisición del Fondo de Comercio, sin que dicha deducción esté condicionada a su contabilización.

Sí se exige que el Fondo se haya adquirido a título oneroso, que no se haya hecho a una entidad del grupo (entendiendo por tal el definido en el artículo 42 del Código de Comercio) y que se dote una reserva indisponible, bien en el ejercicio o, si no es posible, con los primeros beneficios obtenidos, por el mismo importe que se va a deducir.

✓ Activos intangibles de vida útil indefinida

Al igual que sucede en el caso del Fondo de Comercio, para este tipo de activos no se prevé una amortización contable.

Por ello, y al objeto de mantener el *status quo* pasado, se establece la deducibilidad fiscal de los mismos por décimas partes cada año y sin necesidad de contabilizar el gasto.

Los requisitos también consisten en que la adquisición de estos intangibles se haya realizado a título oneroso y que no se haya efectuado a empresas del grupo.

✓ Provisión de estabilización de empresas aseguradoras

También persiguiendo la neutralidad, en estas compañías se permite la deducibilidad fiscal del importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización, hasta la cuantía mínima establecida por la normativa de seguros, aunque no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por supuesto, cuando se aplique dicha reserva, el importe aplicado habrá de integrarse en la base imponible.

✓ Reparaciones extraordinarias y abandono de explotaciones de carácter temporal

Desde ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008 el Texto Refundido de la Ley del Impuesto no contiene una norma especial al respecto (antes exigía la aprobación de un plan para deducir las dotaciones a ese fin), sino que la norma fiscal acepta sin más la norma contable a este respecto.

Con la nueva contabilidad todos los años se amortiza el elemento o la parte del mismo que habrá de repararse en función del período de tiempo que tiene que transcurrir hasta el momento de la reparación.

Cuando existan costes de desmantelamiento, los mismos se incorporarán al valor de adquisición del activo y se amortizarán en el período en el que se va a desarrollar la actividad.

La modificación reglamentaria ha establecido una norma transitoria, de tal forma que el Reglamento antiguo se aplicará a los planes aprobados o solicitados en plazo antes de 1 de enero de 2008 (aunque en el último caso se hubieran aprobado después de dicha fecha).

✓ Gastos correspondientes a actuaciones medioambientales

Estos gastos sí serán deducibles conforme a un plan solicitado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración, con un procedimiento similar al existente con anterioridad para los planes de reparaciones extraordinarias o de abandono de explotaciones, dándose también una norma transitoria para los producidos con anterioridad.

✓ Se precisa que las variaciones de valor, por aplicación del criterio del valor razonable, aplicable a determinados elementos, cuando sólo inciden en el Patrimonio Neto y no en Pérdidas y Ganancias, no tendrán efectos fiscales.

✓ Se modifica la norma especial de imputación fiscal de ingresos y gastos en período diferente a su imputación contable para prever también la imputación contable a una cuenta de reservas.

✓ Ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles creados por la empresa que se integran en la base imponible sólo en su 50%

Se puede utilizar este incentivo cuando la entidad cedente haya creado los activos cedidos, que el cesionario utilice los intangibles en una actividad económica, y no resida en país de nula tributación o paraíso fiscal y que la entidad cedente tenga una contabilidad que permita conocer los ingresos y gastos, directos e indirectos, de dichos intangibles.

Sólo se aplicará esta reducción hasta que los ingresos con derecho a reducción lleguen a seis veces el coste del activo.

✓ Operaciones vinculadas

Sin bien el nuevo régimen de operaciones vinculadas, con un nuevo perímetro de vinculación y con la obligatoriedad para el sujeto pasivo de valorar estas operaciones a valor de mercado, entró en vigor para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2007, sin embargo, el desarrollo reglamentario no se publicó hasta noviembre de 2008, en general con efectos para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008, excepto en lo relativo a las obligaciones de documentación que entra en vigor para las operaciones realizadas a partir de 19 de febrero de 2009.

Por lo tanto, quizás lo más importante de cara a esta declaración será la previsión que se establece respecto al ajuste secundario en operaciones socio-sociedad cuando el socio no detenta el 100% de la participación. En estos casos, salvo que se acredite una causa distinta, la diferencia entre el valor de mercado y el dado por las partes cuando sea a favor del socio, en la parte correspondiente a su

participación tendrá la consideración de retribución de los fondos propios y participación en beneficios, para sociedad y socio respectivamente y, por el resto (la parte que no se corresponda con el porcentaje de participación), para la entidad será también retribución de fondos propios y para el socio se calificará como una utilidad percibida por su condición de accionista o partícipe encuadrada en el artículo 25.1.d) de la Ley del IRPF, esto es, constituirá un rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en fondos propios pero diferente de los dividendos, por lo que no gozará de la exención prevista para estos rendimientos en los 1.500 primeros euros.

Por el contrario, cuando el desplazamiento patrimonial producido por una valoración diferente a la de mercado sea a favor de la entidad, la parte correspondiente al porcentaje de participación se calificará como mayor valor de la participación para el socio y como aportación a los fondos propios para la sociedad. El resto, la norma reglamentaria lo califica para el socio como liberalidad y como renta para la sociedad.

✓ Deducción por I+D+i

- Atendiendo a los criterios de la jurisprudencia comunitaria, se ha modificado nuestro Texto Refundido para suprimir el doble requisito existente anteriormente: que la actividad investigadora principal se realice en España y que los gastos producidos en el extranjero no superen el 25% de la inversión. Ahora se incentivan sin distinción los gastos correspondientes a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro del Espacio Económico Europeo.

- Asimismo, constituyen base de la deducción los trabajos de esta naturaleza subcontratados en España o en cualquier Estado miembro del Espacio Económico Europeo.

- Se suprime la deducción incrementada de los gastos de I+D+i contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación y centros de innovación y tecnología.

- En innovación lo más destacado es la ampliación del concepto a los gastos de muestrarios de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

✓ Grupos fiscales

Aunque sigue existiendo la obligación de incorporar a la base imponible del grupo, cuando éste deja de existir, las eliminaciones realizadas en períodos anteriores, ahora se exceptúa dicha incorporación en dos supuestos:

- Cuando la dominante pase a ser dependiente de otro grupo.

- Cuando la dominante sea absorbida por una sociedad de otro grupo aplicándose el régimen especial de reestructuración empresarial.

✓ Transparencia Fiscal Internacional (TFI)

Hasta ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2007 se exceptuaba de la aplicación de la TFI a las filiales residentes en la UE, salvo a las domiciliadas en paraísos fiscales.

Con esta modificación, para no aplicar la TFI respecto a una filial radicada en la UE es preciso acreditar dos cuestiones: que la constitución de la misma y su operativa tienen motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

✓ Modificación de otras normas antiparaíso

Con la normativa anterior, la deducibilidad del deterioro de la cartera de filiales no residentes y la exención de los dividendos de filiales no residentes no se podían aplicar si dichas filiales estaban localizadas en un territorio calificado como paraíso fiscal. Ahora serán efectivos dichos beneficios fiscales si se trata de un paraíso fiscal en territorio de la UE, acreditando que la constitución y operativa de la filial tienen motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

✓ Régimen fiscal de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común

- Estas entidades podrán reducir la base imponible por los beneficios que apliquen a gastos de conservación y mantenimiento del monte en un plazo comprendido entre el ejercicio de obtención del beneficio y los 4 siguientes.

- Podrán ampliar el plazo de aplicación de los gastos de conservación y mantenimiento si la Administración acepta el plan formulado por la comunidad.

✓ Ajustes contables de primera aplicación

- La Ley 4/2008 establece el régimen fiscal de los ajustes de primera aplicación. La norma general es que los cargos y abonos a Reservas que se produzcan como consecuencia de los mismos se integrarán en la base imponible del Impuesto. Este sería el caso, por ejemplo, de la desaparición de los Gastos de Establecimiento (originan un cargo a Reservas que será gasto fiscal) o de la desaparición de la cuenta de Diferencias Positivas de Cambio (abono a Reservas que será ingreso fiscal).

- Asimismo se establece una excepción a la regla anterior: no tendrán efectos fiscales esos cargos y abonos a Reservas relacionadas con gastos, que no fueran dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados correctamente con las normas contables y fiscales vigentes en su momento si se hubieran integrado en la base imponible de dichos períodos. Esos ingresos o gastos tampoco se integrarán de nuevo con ocasión del devengo establecido por las nuevas normas contables. Por ejemplo, unos gastos de formalización de deudas, que con la anterior normativa se habrían contabilizado como gasto

en su totalidad en el ejercicio de obtención del préstamo, si la entidad opta por la retroactividad del nuevo PGC, originarán un abono a Reservas en primera aplicación. Pues bien, ese ingreso contable no se integrará en la base imponible y, cuando se contabilice, durante los ejercicios en los que se esté devolviendo el préstamo, el correspondiente gasto financiero tampoco se integrará en la base. Sin embargo, y esto constituye una excepción a la excepción, si revierte una provisión de cartera en primera aplicación, suprimiéndola con abono a Reservas, ese ingreso tendrá plena eficacia fiscal y habrá que integrarlo en la base imponible.

- Ajustes de primera aplicación en compañías aseguradoras:

  Se les aplican las mismas normas que a las demás entidades con la particularidad de que no se integrará en la base imponible el abono a Reservas ocasionado por la baja de la provisión de estabilización, y se explicita que los ajustes del valor de inmuebles a valor razonable no tendrán efecto fiscal hasta que las diferencias no reviertan a pérdidas y ganancias.

- Integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC:

  Existe la posibilidad de integrar, por terceras partes, el saldo de los cargos y abonos a reservas con efecto fiscal realizados con motivo de la primera aplicación de la nueva norma contable, junto con la aplicación de la disposición transitoria relativa a las correcciones de valor de participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas. La integración del saldo se realiza en el ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2008 y en los dos siguientes. La norma transitoria prevé la forma de integración cuando en esos períodos se produjese una corrección de valor de las participaciones que se tuvieron en cuenta en los abonos a reservas de primera aplicación, cuando venzan o se cancelen bienes o derechos que originaron un abono a reservas por diferencias de cambio, cuando cause baja del balance cualquier elemento que provocó un saldo pendiente de integración, y cuando se extingue, el sujeto pasivo en el periodo de integración.

  Hay que recordar que en la Memoria de las Cuentas Anuales de esos períodos hay que mencionar el saldo que se integra en los tres ejercicios, el importe integrado y el pendiente.

✓ Tipos impositivos vigentes en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008, (según el calendario establecido por la Ley 35/2006)

Régimen	Tipo
General	30
Hidrocarburos	35
Entidades de Reducida Dimensión	25
	30
Cajas rurales	25
Mutuas	
SGR	
Entidades parcialmente exentas	
Comunidades titulares de montes vecinales	
Cooperativas fiscales protegidas	20
Entidades sin fines lucrativos	10
Instituciones de Inversión Colectiva	1
ZEC	1-5

✓ Deducciones y bonificaciones para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008

	Bonificación o deducción			Tipo
Boni-ficación	Bonificación actividad exportadora de producciones audiovisuales, libros, etc.			75
Deducciones	Gastos de Investigación y desarrollo			25
	Exceso sobre ejercicio anterior de gastos de I+D (además del 25%)			17
	Inversiones en I. Material a Inmaterial afectos a (I+D)			8
	Gastos de innovación tecnológica con proyectos realizados por Universidades			12
	Otros gastos de innovación			8
	Fomento de las tecnología de la información y comunicación (ERD)			9
	Actividades de exportación			9
	Inversiones en bienes de interés cultural			12
	Inversiones en producciones audiovisuales	Productor		18
		Coproductor Financiero		5
	Inversiones en edición de libros			4
	Inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos de transporte por carretera			6
	Inversiones en movilidad por viajeros discapacitados en vehículos de transporte público por carretera			6
	Inversiones y gastos en guarderías para hijos de sus trabajadores			6
	Contribuciones a planes de pensiones y patrimonios protegidos			6
	Inversiones en activo material para reducir contaminación			6
	Parte de inversión en vehículos nuevos de transporte por carretera que contribuye a reducir contaminación			8
	Inversiones en activo material nuevo aprovecha energía renovables			6
	Gastos formación profesional			3
	Exceso sobre ejercicio anterior de formación profesional			6
	Bienes de Interés cultural			12
	Creación de empleo trabajadores discapacitados, por cada uno			6.000 €
	Deducción por reinversión		General	12
			ERD	12
			Hidrocarburos	17
			Mutuas y Ents. Plte. Exentas	7
			Cooperativas	2

✓ Acontecimientos de excepcional interés público

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2008 aprobó para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de ese año los siguientes: 33ª Copa América, Guadalquivir Río de Historia y Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812.

✓ Novedades en la gestión del Impuesto

- Para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008 existe, con carácter general y como novedad, un único modelo, el 200, cuando en campañas anteriores existía el modelo simplificado 201. Para grupos en consolidación fiscal se utilizará el modelo 220.

- El modelo 200 cuenta con un programa de ayuda a la declaración. En ejercicios anteriores sólo el modelo 201 tenía esa posibilidad, por lo que las grandes empresas podían confeccionar el modelo sólo a través de la web de la AEAT.

- Como en el ejercicio anterior, es obligatoria, la presentación telemática de la declaración para las sociedades que revisten la forma de Anónimas o Limitadas y para los sujetos pasivos adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de las Grandes Empresas. La novedad es que los sujetos pasivos que no están obligados a la presentación telemática y que no utilicen el modelo preimpreso del Colegio de Huérfanos de Hacienda, lo pueden hacer por el servicio de impresión en formato PDF a través de la página web de la AEAT que funciona de forma similar al modelo 303 de IVA: el sujeto pasivo genera en la página una declaración y obtiene dos ejemplares del documento de ingreso y devolución (para el interesado y para la entidad colaboradora) con un número de justificante, quedando la declaración grabada en el servidor. Si el sujeto decide presentar los ejemplares del documento de ingreso o devolución en la Entidad colaboradora se confirman las declaraciones que estaban guardadas provisionalmente.

- Modelos de cuentas anuales utilizados en el modelo 200. Se utilizarán los que correspondan a la entidad: normal, abreviado o de pymes. Sin embargo en la declaración del Impuesto se pide el desglose de algunas partidas que, por ejemplo en el caso de los modelos abreviados y de pymes, son los siguientes:

  - En balance: el inmovilizado intangible, las inversiones en empresas del grupo o asociadas a largo plazo, inversiones financieras a largo plazo, inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo e inversiones financieras a corto plazo.

  - En pérdidas y ganancias: otros ingresos de explotación, gastos de personal, deterioro, resultado por enajenaciones de inmovilizado, ingresos financieros y gastos financieros.

  Es importante tener en cuenta que habrá de prestarse atención al signo de cada casilla. Irán con signo menos las partidas negativas de balance, pérdidas y ganancias o del estado de cambios en el patrimonio neto.

- Correcciones al resultado de pérdidas y ganancias.

  En el nuevo modelo se especifican más correcciones que en el ejercicio pasado y se recoge, en último lugar, el saldo neto de los ajustes de primera aplicación del PGC integrados en el período impositivo.

- Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.

  - Se obliga a desglosar los ajustes derivados de la primera aplicación del nuevo PGC, debiendo consignarse el saldo de los ajustes y de la deducción, en su caso, por aplicación de la disposición transitoria 29ª, el saldo neto integrado en el ejercicio y el que queda pendiente de integrar.

  - Con carácter voluntario, se podrá cumplimentar el apartado relativo al detalle de determinadas correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias: correcciones permanentes y correcciones temporarias con origen en el ejercicio o con origen en ejercicios anteriores.

- Deducciones por doble imposición.

  En el nuevo modelo se separan las deducciones en dos tablas: una para las deducciones por doble imposición interna 2001-2008 y otra para las deducciones por doble imposición internacional 2000-2008.

  Asimismo, en dichas tablas habrá que cumplimentar las casillas referentes a "tipo de gravamen de generación", "tipo de gravamen 2008" y "2008 deducción pendiente" ya que, como es sabido, la deducción aplicable en este ejercicio es el importe de la base de deducción multiplicado por el tipo vigente en 2008, y no en el de generación.

- Operaciones con personas o entidades vinculadas.

  - En primer lugar, resaltar que sólo deben relacionarse las operaciones realizadas a partir del 19 de febrero de 2009, por lo que las entidades que tengan un ejercicio coincidente en el año natural o que no finalice en dicha fecha o en otra posterior no tendrán que cumplimentar este apartado.

  - No será exigible tampoco la relación de las operaciones sobre las que no exista obligación de documentación como las operaciones entre entidades del grupo fiscal, las que realizan con sus miembros las AIE o UTES y las realizadas en el ámbito de las ofertas públicas de venta o de adquisición de valores.

  - No existe obligación de declarar operaciones cuyo importe conjunto según valor de mercado no supere 100.000 euros.

4. Algunos aspectos a tener en cuenta para confeccionar la declaración:

✓ Aspectos que conviene analizar

- En este ejercicio es fundamental analizar los ajustes de primera aplicación al nuevo PGC como los que se han podido originar, por ejemplo, por las siguientes cuestiones:
  - Desaparición de gastos de establecimiento.
  - Gastos de formalización de deudas.
  - Provisiones para riesgos y gastos.
  - Diferencias positivas de cambio.
  - Provisión de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
  - Gastos financieros capitalizados.
  - Activos financieros mantenidos para negociar.

- Amortizaciones: revisando si existen diferencias entre la amortización contable y la fiscal, bien sea porque el ritmo de depreciación contable es más rápido que el que permite la normativa tributaria, bien porque la fiscalidad permita vía libertad de amortización o amortización acelerada un mayor gasto a nivel tributario que el contabilizado.

- Pérdidas por deterioro: ver si cumplen los límites y requisitos fiscales en el deterioro de créditos por posibles insolvencias o de cartera.

- Provisiones: revisar los gastos correspondientes o obligaciones implícitas o tácitas, los cuales no son deducibles.

- Gastos no deducibles: chequear gastos correspondientes a multas y sanciones, así como donativos que no son deducibles fiscalmente. Los donativos, donaciones y aportaciones realizados a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo, aunque no son deducibles como gasto, darán derecho a una deducción de 35% de su importe en cuota, aunque sujeta a límite.

- Operaciones vinculadas: conviene realizar un análisis de las mismas y revisar la valoración dada por las partes antes de hacer la declaración. También sería conveniente, en previsión de ulterior comprobación, recopilar la documentación (no obligatoria hasta operaciones realizadas a partir de 19 de febrero de 2009) que justifique el valor normal de mercado.

- Operaciones de arrendamiento financiero: ver si se cumplen los requisitos necesarios para poder deducir, en lugar de la amortización contabilizada, el importe correspondiente a la parte de las cuotas satisfechas en el período impositivo por recuperación del coste del bien, hasta un máximo del doble del coeficiente máximo de amortización admitida fiscalmente o hasta el triple en caso de empresas de reducida dimensión.

- Criterios de imputación: revisar, sobre todo si hemos realizado operaciones a plazo en ejercicios anteriores, y hemos cobrado importes en éste, por si tenemos que imputarnos la renta correspondiente al cobro o cobros que se hayan producido. Igualmente puede suceder que la entidad haya realizado una venta en 2008 a plazo, cuyo ingreso esté contabilizado íntegramente, existiendo la opción de imputarlo en parte en ejercicios futuros en proporción a los cobros.

- Instrumentos financieros: revisar las categorías en las que los ha clasificado la empresa, si la valoración al cierre del ejercicio es correcta y la incidencia fiscal.

- Chequear la transmisión con plusvalía de inmuebles del activo fijo o de los clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta ya que se puede deducir el importe de la corrección monetaria a efectos de su integración en la base imponible.

- Ver en las declaraciones de períodos impositivos anteriores si tenemos bases negativas a compensar o deducciones pendientes para aplicar en éste. Con las deducciones por doble imposición interna o internacional, como hemos comentado en las novedades de gestión, debemos tener cuidado, ya que sólo las podemos aplicar en 2008 al tipo vigente en ese período y no al del ejercicio en el que se percibieron las rentas.

- Chequear la existencia de determinadas inversiones o gastos que nos puedan otorgar el derecho a alguna deducción o bonificación para incentivar determinadas actividades.

- Revisar las transmisiones de inmovilizado y de valores cuyo porcentaje de participación en el capital de una entidad sea, al menos, del 5% por si la plusvalía generada en dicha transmisión pudiera acogerse a la deducción si se produce reinversión en los 3 años posteriores o si se produjo en el año precedente. Asimismo, habrá que ver si en ejercicios pasados se ha producido una plusvalía de esas características, y en caso de que en el ejercicio que se declara se hayan producido inversiones válidas a efectos de la deducción por reinversión, podremos aplicarla ahora.

- Si se han contabilizado dividendos o plusvalías procedentes de participaciones en entidades no residentes, debemos examinar si se cumplen los requisitos para realizar el ajuste negativo correspondiente a la exención prevista para corregir la doble imposición internacional.

- En empresas calificadas como de reducida dimensión habrá que estudiar la aplicación de los incentivos que le son propios:

  - Libertad de amortización con creación de empleo para elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias con un máximo de 120.000 euros por cada hombre/año de incremento de plantilla.

  - Libertad de amortización por inversiones de escaso valor con un importe máximo de 601,01 euros por cada elemento y un límite conjunto de 12.020, 24 euros.

  - Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias con el límite del doble del coeficiente máximo de amortización según tablas.

  - Deducción del 1% por deterioro de los saldos deudores por los que no se haya deducido pérdida por deterioro individualmente y que no estén expresamente excluidos por la norma fiscal (como los que nos adeuden entidades vinculadas o entidades de derecho público).

  - Amortización acelerada aplicable a elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias en los que se haya materializado la reinversión de beneficios extraordinarios, con un límite del triple del coeficiente máximo de amortización según tablas.

  - Deducción del 9% de inversiones y gastos del período relacionados con la capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet y con la mejora de los procesos internos mediante el uso de los TIC´s.

✓ <u>Información que la normativa fiscal exige incluir en la Memoria de las Cuentas Anuales</u>

- En relación con la deducción fiscal por la diferencia de fondos propios, al inicio y al final del periodo impositivo, proporcional a las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, corregidas por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de valoración, existe la obligación de informar de lo siguiente: cantidades deducidas en cada periodo, diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la participada, cantidades integradas en la base del ejercicio y cantidades pendientes de integrar.

- Como hemos visto, según la Disposición Transitoria 28ª, incorporada al TRLIS por la Ley 4/2008, se deja la opción al sujeto pasivo de integrar en el primer ejercicio iniciado en 2008 y en los dos siguientes, por terceras partes, el saldo resultante de sumar los cargos y abonos a Reservas con incidencia fiscal, junto con la deducción establecida por la Disposición Transitoria 29ª. En ese caso, en la Memoria deberá mencionarse el importe de dicho saldo, las cantidades integradas y las pendientes de integrar.

- En caso de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios deberá hacerse constar, en tanto no se cumpla el periodo de mantenimiento (3 años bienes muebles y 5 inmuebles) la renta acogida a deducción y la fecha de reinversión.

- Si en su momento la entidad se acogió al diferimiento por reinversión (incentivo anterior a la actual deducción), mientras reste renta por integrar, deberán hacerse constar en la Memoria determinados datos.

  - Ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió los bienes amortizables.

  - Último balance cerrado por la transmitente.

  - Beneficios fiscales disfrutados por la transmitente sometidos a requisitos en cuya obligación de cumplimiento se habrá subrogado la adquiriente.

  - Relación de bienes adquiridos, que se han incorporado por valor diferente al que figuraba en la transmitente, con expresión de las amortizaciones y provisiones correspondientes.

- Los socios personas jurídicas de las entidades que intervienen en las operaciones de reestructuración deben hacer constar en la Memoria:

  - Valor contable de valores entregados.

  - Valor contabilizado de valores recibidos.

- Régimen Fiscal de la Minería y de la Investigación y Explotación de Hidrocarburos:

  - Si se redujo la base imponible en el importe de cantidades destinadas al factor agotamiento, en los 10 ejercicios siguientes se deberá recoger en la memoria: el importe de la reducción, inversiones con cargo a la misma, las amortizaciones realizadas y cualquier disminución habida en la cuenta de reservas incrementadas por la reducción.

- Las entidades de tenencia de valores extranjeros deben mencionar en la Memoria:

  - Rentas que han tenido exención.

  - Los impuestos pagados en el extranjero por rentas exentas.

- En el caso de Sociedades Patrimoniales (aunque se suprime el régimen para ejercicios iniciados a partir del 1-1-07, las sociedades que tributaron por este régimen deberán seguir incluyendo las pertinentes menciones en la memoria) o en las que fueron transparentes:

  - Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que la sociedad no tributó en régimen de sociedades patrimoniales.

  - Beneficios aplicados a reservas que corresponden a periodos impositivos en los que la sociedad tributó en este régimen especial.

  - En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, deben identificarse las reservas aplicadas de entre los dos grupos anteriores.

  - Cálculos efectuados para distribuir los gastos entre las diferentes fuentes de renta.

- Las entidades navieras que apliquen el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje deben indicar la diferencia entre el valor de mercado del buque y su valor contable. Esta mención habrá de hacerse en todos los ejercicios en los que sea titular del buque.

- Si la entidad todavía tiene elementos que fueron actualizados por el RDL 7/1996, deberá hacer constar:

  - Los criterios empleados en la actualización y cuentas afectadas.

  - El movimiento en el ejercicio de la cuenta de reserva de revaloración, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones de dicha cuenta experimentados en el ejercicio.

  - El tratamiento fiscal de la cuenta de reserva de revalorización.

  - Información sobre los elementos objeto de la actualización relativa a:

    - La Ley que lo autoriza.
    - Importe de la actualización por cada partida del balance, indicando los elementos actualizados más significativos.

- Efectos de la actualización sobre las amortizaciones del ejercicio.

- Importe de las actualizaciones netas acumuladas, al cierre, realizadas al amparo del RDL 7/1996, y su efecto sobre las amortizaciones y las provisiones del ejercicio.

- Cualquier sujeto pasivo del Impuesto que haya realizado revalorizaciones contables no incluidas en la base imponible, deberá mencionar en la Memoria lo siguiente: el importe de la revalorización, los elementos afectados y el período o períodos en los que se practicaron. Estos datos habrán de constar en todos los ejercicios en los que permanezcan los activos revalorizados en la entidad.

✓ Documentación que conviene manejar para confeccionar la declaración

- Cuentas anuales de la entidad: balance, pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria.

- Declaraciones de Impuestos: declaración del Impuesto sobre Sociedades al menos del año anterior y otras declaraciones tributarias correspondientes al ejercicio económico que ahora se declara, como los modelos 190, 193, 390, 347, 202 de pagos fraccionados, etc.

- Los papeles de trabajo que se utilizaron en la anterior declaración para detectar ingresos que haya que declarar por ventas a plazos o posibles deducciones por reinversión en el caso de que tengamos inversiones en este ejercicio. Asimismo, en ellos veremos las diferencias entre resultado contable y base imponible del ejercicio anterior con posible trascendencia en éste.

- Los mayores de las cuentas contables del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias, a efectos de posibles deducciones por incentivos o de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios o para ver la corrección monetaria en la transmisión de inmuebles.

- Los mayores de la cuenta "Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta" para saber el importe de las retenciones y los pagos fraccionados.

- Contratos de adquisición de bienes en régimen de arrendamiento financiero y mayores de cuentas de pasivo donde se reflejaron los pagos de las cuotas.

- Cálculo de la plantilla media del ejercicio a efectos de saber el dato que se pide en el modelo y, en empresas de reducida dimensión, para determinar, en su caso, el importe máximo de la libertad de amortización.

- Ingresos, gastos, deducciones y pagos a cuenta de entidades en régimen de atribución de rentas de las que la sociedad sea partícipe a efectos de integrar la parte proporcional en su declaración. Al contrario, habrá que conocer los datos de la declaración del Impuesto que presente una UTE participada por la entidad para determinar las correcciones al resultado contable que "saquen" esos importes de la declaración de la entidad.

5. Gestión del Impuesto

5.1. Modelos de declaración

Cabe resaltar como novedad más importante la existencia de dos modelos:

✓ Modelo 200: para todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).

✓ Modelo 220: para los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.

5.2. Forma de presentación

✓ Modelo 200

- Impreso
- Por medios telemáticos. Obligatorio para:
  - Los sujetos pasivos adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas.
  - Los sujetos pasivos que tengan forma de sociedad anónima o de responsabilidad limitada.

✓ Modelo 220: por medios telemáticos.

5.3. Documentos a incorporar junto con la declaración

✓ Modelo 200 (cuando se presenta la declaración por vía telemática, los documentos se presentarán en el registro telemático general de la AEAT, que se encuentra alojado en la Oficina Virtual, dentro de la página web www.aeat.es).

- Fotocopia de la tarjeta del NIF, en el caso de no disponer de etiquetas identificativas (en caso de presentación en impreso).
- Los sujetos pasivos que incluyan las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes (Transparencia Fiscal Internacional) deberán presentar; de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
  - Balance y cuenta de pérdidas y ganancias
  - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.

- Los contribuyentes por IRNR: la Memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración que correspondan a los Establecimientos Permanentes.

- Sujetos pasivos con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe sobre la aplicación de la propuesta.

- Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizadas con cargo a dotaciones futuras a la RIC.

- Los sujetos pasivos que se deduzcan el fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de participaciones en fondos propios de entidades no residentes en territorio español y, para las adquirentes por operación de reestructuración que participasen en el capital de la transmitente en, al menos, el 5% y se dedujeran también el fondo de comercio financiero pagado en la adquisición de la participación.

  - Importe de la inversión realizada.

  - En relación con la entidad directamente participada:

    - Identificación y porcentaje de participación.
    - Descripción de sus actividades.
    - Valor y fecha de adquisición de las participaciones, así como el valor del patrimonio neto contable correspondiente a éstas, determinado a partir de las cuentas anuales homogeneizadas.
    - Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, así como de imputación a los bienes y derechos de la entidad participada, de la diferencia existente entre el precio de adquisición de sus participaciones y el patrimonio neto contable imputable a las mismas en la fecha de su adquisición.

✓ Modelo 220: Las declaraciones en régimen de tributación individual, modelo 200, de cada una de las entidades integrantes del grupo, incluso de la sociedad dominante o cabecera.

5.4. Lugar de presentación del modelo 200 si no se ha de hacer telemáticamente.

✓ Resultado a devolver

- En cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria situadas en territorio español.

- Personalmente en la AEAT si la devolución se solicita por transferencia bancaria de una entidad no colaboradora o si el sujeto pasivo no tiene cuenta en territorio español. En estos casos la devolución se realizará mediante la emisión de cheque cruzado del Banco de España.

✓ Resultado a ingresar: en cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria sitas en territorio español.

✓ Los sujetos pasivos que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, si no están obligados a la presentación por vía telemática, efectuarán la presentación en al Delegación o Administración que les corresponda.

5.5. Plazo para el pago de la declaración y para su presentación

✓ Pago por domiciliación bancaria desde el 1 de julio hasta el 21 de julio de 2009, ambos inclusive.

✓ Presentación y pago en general:

- Modelo 200
  - Hasta el día 27 de julio de 2009, también para aquellos contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad al 1 de julio de 2009, salvo que hubieran optado por presentar la declaración con los modelos de declaración aprobados para el ejercicio 2007.
  - De 1 mes a contar desde que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP):
    - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
    - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
    - Se produzca la transmisión del EP.
    - Se produzca el traslado de residencia de la central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
  - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.
- Modelo 220
  - Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.

A continuación, en un cuadro, se reflejan los modelos, su forma de presentación, el lugar para efectuarla y los plazos.

Modelo	*Puede utilizar*	*Forma de presentación*	*Lugar*	*Plazos*
200	Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con EP[1] y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español Los grupos fiscales: todas las sociedades integrantes del grupo, incluso la dominante o cabecera del mismo	Vía telemática: Grandes Contribuyentes, S.A y S.L Impreso: los sujetos pasivos no obligados a presentar telemáticamente.	Impreso: en entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria[2] o personalmente en la AEAT o por correo certificado[3]	● En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Este año podrá presentarse hasta el 27 de julio[4]. ● Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2009 deberán presentar la declaración antes del 27 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos del ejercicio correspondiente a 2007 ● Por cese en la actividad, transmisión EP o fallecimiento del titular del EP el plazo es de 1 mes a partir de que se produzca la contingencia
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal	Vía telemática		Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo

[1] Establecimientos Permanentes.
[2] La domiciliación bancaria puede realizarse desde el 1 de julio hasta el 21 de julio de 2009, ambos inclusive.
[3] Si la declaración resulta a devolver y el sujeto pasivo no dispone de una cuenta bancaria abierta en alguna de las entidades colaboradoras, deberá dirigir un escrito manifestando dicha circunstancia al Delegado de la AEAT de su domicilio social. En este caso la devolución se realizará mediante cheque cruzado del Banco de España.
[4] Si coincide la fecha del vencimiento del plazo de presentación con alguna festividad o si cae en sábado, el plazo finaliza el primer día hábil siguiente a la fecha del vencimiento.

6. Propuestas del REAF en relación con el Impuesto sobre Sociedades

Todos somos conscientes de la delicadísima situación económica mundial y de España en particular. También hemos podido constatar el preocupante estado de las finanzas públicas de nuestro país con un déficit que puede desbocarse a poco que nos descuidemos, lo cual viene propiciado tanto por la caída en la actividad económica, que reduce drásticamente la recaudación de todos los Impuestos, siendo como hemos comentado en el apartado 2 especialmente significativo el recorte ¡del 39%! en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en 2008 con respecto a 2007, como por el necesario incremento del gasto para impulsar la economía.

Aunque se ha optado, como parece razonable, por combatir la crisis sobre todo con la expansión del gasto público y, también en alguna medida, con rebajas impositivas, de las cuales hemos dado cuenta en el apartado de 3 de Novedades 2008, ha llegado un momento en el que las perspectivas de déficit no parece que dejen demasiado margen de maniobra.

Por este motivo las modificaciones que proponemos son, desde nuestro punto de vista, prudentes y persiguen, en unos casos, dotar de financiación extra a las entidades en dificultades y, en otros, ser una ayuda a las compañías para capitalizarse cuando la situación comience a cambiar. Antes de enumerar esas medidas conviene recordar dos modificaciones que no se han aplicado todavía en 2008 pero que entrarán en vigor en 2009 ó 2010: la amortización libre de elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias puestos a disposición de la empresa en ejercicios iniciados en 2009 y 2010, a condición de que se mantenga el empleo; y la prometida, pero aún pendiente de concretar, rebaja de 5 puntos porcentuales a las empresas con una cifra de negocios inferior a 5 millones de euros, con menos de 25 trabajadores en plantilla y que en 2009 mantengan la plantilla media respecto a 2008.

Indudablemente, la rebaja de tipos generalizada sería la medida más fácilmente entendible y que más rápido se visualiza por los inversores, tanto foráneos como nacionales pero, por un lado, sólo favorece a las empresas que obtienen beneficios y, por otro, está condicionada a las restricciones presupuestarias inevitables con el alarmante déficit que se anuncia.

Quizás esta media pueda ser más efectiva en el momento en el que se produzca el cambio de ciclo. Entonces una fiscalidad baja y que incentive la inversión seguro que puede ser motor del crecimiento.

Propuestas:

- ✓ <u>Amortizaciones:</u> acometer una modernización de la tabla de coeficientes lineales máximos y períodos de vida útil máximos en un doble sentido. Simplificándola mediante una reducción drástica del número de elementos que recoge, ya que las excepciones y casos particulares se pueden solventar, al igual que con la norma vigente, con planes especiales o mediante prueba. Y también sería preciso que la nueva tabla tuviera en cuenta la rapidez con la que se deprecian los bienes e

intangibles por la obsolescencia en una economía globalizada en la que prima la innovación.

- ✓ Al menos como medida coyuntural, imitando a países de nuestro entorno y para dotar de liquidez en estos tiempos a las empresas que pierden pero que han contribuido pagando sus cuotas en ejercicios pasados, podría permitirse la compensación de bases negativas hacia atrás, por ejemplo contra las cuotas de los tres períodos impositivos anteriores.

- ✓ También al efecto de no detraer más liquidez de las empresas, se les podría eximir de la obligación de realizar ingresos a cuenta en los ajustes a valor de mercado en operaciones vinculadas.

- ✓ Se debería solucionar el problema de las entidades que, por dificultades de financiación, amplían el plazo de pago de un contrato de arrendamiento financiero y, con la normativa vigente, se ven obligadas a regularizar, con intereses de demora, el exceso de recuperación del coste del bien sobre el coeficiente de amortización que se han deducido en períodos anteriores. A este respecto se podría establecer una excepción a la obligación de regularizar en este supuesto.

- ✓ Las nuevas empresas, aunque obtengan beneficios, normalmente se encuentran en la necesidad de autofinanciarse y el pago del Impuesto es un lastre para ello. Por consiguiente, podría pensarse en medidas como, por ejemplo, el diferimiento del pago de las cuotas por los beneficios de los tres primeros ejercicios hasta los tres siguientes.

- ✓ Pagos fraccionados: en primer lugar, es muy importante que se permita el cambio de modalidad –porcentaje sobre cuota anterior o en función de las bases parciales- en el primer pago del período impositivo, ya que el sistema actual, mediante declaración censal y en el mes de febrero, para contribuyentes con período coincidente con el año natural, y en los dos primeros meses del período en el resto, en algunos casos impide el cambio de modalidad y, por ende, produce el adelanto de cuotas. En segundo lugar, el cálculo del pago por el método de bases parciales debería ajustarse incorporando al mismo las deducciones por doble imposición y las establecidas para incentivar determinadas actividades.

- ✓ Tipos impositivos: como dijimos en la introducción, una rebaja de tipos será más efectiva cuando estemos saliendo de la crisis que cuando estamos inmersos en ella y, en todo caso, habrá que contar con las restricciones recaudatorias.

- ✓ Incentivos a la inversión:

  - Reinversión de beneficios extraordinarios: se podría estudiar la posibilidad de adelantar el momento de la deducción, al menos en la situación actual, al período impositivo en el que se integra la plusvalía en la base imponible, a fin de que el pago del Impuesto no drene tanta liquidez para la propia reinversión o fuerce a la entidad a acudir a la financiación ajena.

- En el momento en el que se esté saliendo de la crisis, como hemos dicho anteriormente, sería importante incentivar que la empresa se autofinancie. Para ello se puede estudiar, independientemente de la mejora de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que hemos apuntado, implantar alguno de los distintos mecanismos para incentivar la inversión con fondos procedentes de resultados obtenidos en la actividad ordinaria de la entidad: deducción en base por adquisición de inmovilizado e inversiones inmobiliarias, deducción en cuota, tipos reducidos para bases reinvertidas, libertad de amortización o dotaciones a reservas que no tributan a condición de reinversión.

✓ Deducción por creación de empleo: es una posibilidad, aunque para estimular la creación de empleo, abaratando el factor trabajo, seguramente será más efectiva una rebaja de cotizaciones sociales.

✓ I+D+i: ahora que todos somos conscientes de la necesidad de cambiar nuestro modelo de desarrollo, sería un buen momento para abordar la ampliación en el concepto de innovación, extendiéndolo a las novedades subjetivas que se implanten en una empresa, aunque en otras ya hayan sido utilizadas. Por ejemplo, en lo concerniente a la organización de la gestión de la compañía, a la informatización de los procesos de facturación y administración o al diseño de los productos.

✓ Gestión del Impuesto: cuando los medios telemáticos aplicados a la gestión tributaria deberían tener el efecto de recortar el tiempo que las empresas emplean en cumplir con sus obligaciones formales, sucede justo lo contrario, ya que la Administración las aumenta continuamente. Este incremento de la burocratización también incide negativamente en la productividad. Por ello recomendamos lo siguiente:

- Operaciones vinculadas: eliminación de las obligaciones de documentación para personas físicas y pymes.

- Unificación de plazos y modelos del Impuesto sobre Sociedades y de presentación de Cuentas Anuales al Registro Mercantil.

✓ Aunque no sean modificaciones a realizar en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, proponemos que se suprima la modalidad de Operaciones Societarias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al menos, para los hechos imponibles de constitución de sociedades y de aumento de capital. Aparte de ser un gravamen que ya no existe en la mayor parte de los países de la UE, es evidente que constituye una rémora anacrónica, y más en estos momentos de crisis.

✓ Asimismo, otra medida con incidencia en las sociedades aunque, en este caso, habría que modificar el IRPF, es la norma especial que hace que en este Impuesto se graven a tarifa, en la persona física, los intereses procedentes de entidades vinculadas. Si bien es indiscutible que técnicamente la norma puede ser correcta para evitar la desimposición que se produce financiando la entidad vinculada vía

préstamo en lugar de hacerlo con aportaciones de capital, sin embargo, en un escenario de restricciones crediticias, no parece razonable penalizar a los socios que se ven obligados a financiar sus sociedades por la imposibilidad de éstas de obtener financiación a través de las entidades bancarias.