

60 NOTAS AL CIERRE DE SOCIEDADES 2009

I. Consideraciones previas

Como es sabido la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calcula partiendo del resultado contable y haciendo los ajustes al mismo que nos dictan las normas tributarias. Así pues, en aquellos aspectos sobre los que la normativa fiscal no se pronuncia, el criterio contable será determinante para la autoliquidación del Impuesto.

Por lo tanto, a la hora de enfrentarnos al cierre fiscal del ejercicio iniciado en 2009, será preciso revisar si hemos aplicado correctamente las normas de valoración del Plan General Contable (PGC), del PGC de Pymes (en el supuesto de que podamos aplicarlo y queramos hacerlo) o, en su caso, los criterios de microempresas, estando también muy atentos las interpretaciones del ICAC. Una vez seguros de lo anterior, habrá que prestar especial atención a las normas fiscales que en algunos casos obligan a aplicar criterios diferentes, ponen límites o permiten ampliarlos y, de esta forma, llegar a la base imponible para, y a continuación, determinar la cuota íntegra de la que se restan bonificaciones y deducciones.

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

II. 60 Notas al cierre 2009

1. Declaraciones informativas y por otros Impuestos: para hacer el cierre contable y fiscal de una entidad conviene recopilar las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de períodos anteriores, para poder tener en cuenta bases negativas o saldos de deducciones pendientes de compensar. También será conveniente disponer de las declaraciones anuales de otros impuestos como el IVA, cuya base imponible podremos conciliar con nuestras ventas o ingresos, y las declaraciones informativas como el modelo 190 de retenciones, que nos puede ayudar a chequear el importe de los gastos de personal.

2. Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio anterior: también antes del cierre será preciso tener ante nosotros el citado documento que nos suministrará información valiosa para realizar la Memoria del ejercicio actual y, en el ámbito fiscal, para tener presentes los ajustes al resultado contable que teníamos en el ejercicio anterior y las posibles reversiones de diferencias temporarias que se puedan producir en el ejercicio iniciado en 2009.

3. Ingresos por ventas: comprobar que los ingresos se han contabilizado cuando la empresa ha transferido sustancialmente los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, independientemente de su transmisión jurídica.

4. Ventas de empresas promotoras: se puede traer a colación la Consulta N.º 8 del BOICAC 74 en la que se considera no aplicable el criterio de la adaptación sectorial publicada bajo el antiguo PGC por la que la venta podía contabilizarse cuando existía contrato privado de compraventa y el inmueble estaba sustancialmente terminado (a partir de la incorporación de un 80% de los costes). Con el nuevo PGC la venta se contabilizará por el criterio general expresado en el punto anterior, normalmente cuando se haya firmado la escritura de compraventa.

5. Ingresos por prestación de servicios: cuando puedan valorarse con fiabilidad y sea probable que la empresa perciba los beneficios de la transacción, deberán contabilizarse los ingresos por el método del porcentaje de realización. Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables.

6. Ingresos de empresas constructoras: según la Consulta N.º 2 del BOICAC 78, con el nuevo PGC los ingresos se contabilizarán por el método del porcentaje de realización cuando el contrato para realizar la obra contenga las especificaciones de la misma, como sucede en los contratos “llave en mano”. Si el objeto de la venta es una construcción estándar, la contabilización la realizaremos cuando se transmitan sustancialmente los riesgos.

7. Ingresos financieros: habrá que chequear si se han contabilizado los ingresos financieros devengados y no cobrados, así como si se ha efectuado, en su caso, la periodificación de ingresos financieros cobrados que correspondan a ejercicios futuros.

8. Ingresos exentos de dividendos o de transmisiones de participaciones en entidades radicadas en el extranjero que cumplan los requisitos del artículo 21 del TRLIS: tratándose de participaciones que representen más de un 5% del capital y que la entidad participada tenga actividad empresarial en el extranjero, habrá que hacer un ajuste negativo permanente a la base imponible, teniendo en cuenta que dichas rentas no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

9. Rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente: si la entidad tiene un establecimiento permanente en un país extranjero, que no se califique como paraíso fiscal y cuyos rendimientos se graven por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, siempre que realice actividades empresariales, sus rentas estarán exentas. Por ello habremos de hacer un ajuste negativo permanente al resultado contable por las rentas procedentes de dicho establecimiento permanente. En caso de haber integrado rentas negativas en ejercicios anteriores, no se podrá realizar el ajuste negativo hasta que las rentas positivas procedentes de esa sucursal no las superen.

10. Ingresos procedentes de la cesión del derecho de explotación de patentes, dibujos, modelos, planos, fórmulas, etc. creados por la empresa: cumpliéndose una serie de requisitos como que el cesionario utilice los activos en el desarrollo de una explotación económica o que no resida en país considerado de nula tributación o paraíso fiscal y que la entidad cedente pueda diferenciar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a dichos intangibles, podrá minorarse la base en un 50% de los ingresos procedentes de los mismos (diferencia permanente negativa), hasta el

momento en el que los ingresos con derecho a reducción superen seis veces el coste del activo creado.

11. Distinción entre subvenciones: comprobar que se han contabilizado correctamente tanto las subvenciones de explotación como las de capital. En el caso de subvenciones de explotación éstas forman parte de los ingresos del ejercicio.

12. Subvenciones de capital: si se ha recibido una subvención para la adquisición de un bien no amortizable habrá que imputarla en el ejercicio en el que el bien salga de nuestro inventario. En el caso más frecuente de que se haya concedido para financiar un bien de inmovilizado amortizable, debemos asegurarnos de que el importe que ha recalado como ingreso en Pérdidas y Ganancias se corresponde con el porcentaje de amortización correspondiente al bien que está financiando.

13. Imputación temporal de ingresos: en general los ingresos se imputarán fiscalmente conforme a su contabilización, siempre que ésta se haya realizado correctamente. No obstante es posible imputar fiscalmente un ingreso antes de su contabilización si con ello no se produce una menor tributación. En el caso de operaciones a plazo (norma especial aplicable sólo a ventas y ejecuciones de obra, no a prestaciones de servicios), salvo opción en contrario, las rentas se entenderán obtenidas fiscalmente, de manera proporcional, a medida que se efectúen los cobros.

14. Importe neto anual de la cifra de negocios: esta magnitud, definida en la norma 11.^a de elaboración de las cuentas anuales del PGC tiene importancia en diferentes aspectos del Impuesto sobre Sociedades. Por ejemplo, es la magnitud utilizada para determinar si una entidad puede beneficiarse del régimen especial de ERD cuando es inferior a 8 millones de euros en el período impositivo inmediatamente anterior y también constituye uno de los límites (5 millones de euros) que tienen que cumplir las sociedades para que en 2009, 2010 ó 2011 puedan aplicar los tipos de 20-25% si mantienen empleo respecto a los 12 meses anteriores al primer ejercicio iniciado en 2009. Asimismo, en el caso de que la entidad realice operaciones vinculadas y forme grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio con alguna otra, si dicho grupo no supera la cifra de negocios de 8 millones de euros no existirá obligación de elaborar y conservar la documentación del grupo. A estos efectos se puede traer a colación la Consulta del ICAC n.º 2 del BOICAC 79 en la que se interpreta que una sociedad holding puede tener cifra de negocios, estando constituida, además de por otros ingresos o ventas, por los dividendos, los rendimientos de la financiación otorgada a filiales y por los resultados provenientes de la enajenación de valores que no sean participaciones en las empresas del grupo, multigrupo o asociadas.

15. Integración en la base imponible de los ajustes de primera aplicación: si en el primer ejercicio iniciado en 2008 optamos por la integración diferida en tres ejercicios del sumatorio de ajustes de primera aplicación y de la corrección del valor de las participaciones en empresas del grupo, debemos recordar integrar en la base imponible del ejercicio iniciado en 2009 la parte correspondiente. Asimismo no debemos perder de vista, si vamos a computar un gasto por pérdidas de filiales o si se han cancelado bienes o derechos que originaron un ajuste de primera aplicación por diferencias de cambio, que el saldo a integrar será superior a la tercera parte de aquel sumatorio.

16. Periodificación de ingresos: habrá que asegurarse de que hemos periodificado los ingresos percibidos que correspondan a un período posterior. Asimismo tendremos que ver si la periodificación de ingresos realizada en el ejercicio anterior la hemos deshecho contabilizando el ingreso correspondiente a este ejercicio.

17. Diferencias de cambio: habrá que comprobar si a cierre de ejercicio hemos valorado las cuentas de tesorería, créditos y débitos al tipo de cambio en vigor y las diferencias se han cargado o abonado a Pérdidas y Ganancias.

18. Inmovilizaciones en curso: si la empresa ha estado incurriendo en gastos para construir un inmovilizado, a fin de ejercicio deberá abonar, por el importe de las compras y gastos consumidos, la cuenta de Trabajos realizados ... con cargo a Inmovilizado en curso. Si el inmovilizado en curso ya hubiera entrado en funcionamiento, habrá que traspasarlo a inmovilizado y amortizarlo desde el momento en el que se produjo dicha entrada en funcionamiento.

19. Existencias: ver si hemos activado en el valor de las mismas tanto los costes directos como los indirectos imputados razonablemente y comprobar los asientos de variación de existencias realizados.

20. Clasificación de activos financieros: es importante que revisemos, antes de que finalice el año, la clasificación que hemos hecho de los activos financieros, según que estemos aplicando el PGC normal o el de pymes. Si estamos en el primero, las categorías son: Préstamos y partidas a cobrar, Inversiones mantenidas hasta el vencimiento, Activos financieros mantenidos para negociar, Otros activos con cambios en Pérdidas y Ganancias, Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas y Activos disponibles para la venta. Si aplicamos el PGC de pymes sólo existen tres categorías: Activos a coste amortizado, Activos mantenidos para negociar y Activos financieros a coste. Dependiendo de la calificación que hagamos el activo tendrá una valoración y su valor se corregirá de una u otra manera. Por ejemplo, la cartera de negociación se ha de valorar a valor razonable a fin de ejercicio y las variaciones van directamente contra Pérdidas y Ganancias. Sin embargo, los préstamos y partidas a cobrar se valorarán a fin de ejercicio por su coste amortizado, aunque los que pudieron valorarse a inicio a valor nominal (como los créditos comerciales con vencimiento inferior al año), continuarán valorándose a valor nominal excepto deterioro. La norma fiscal en este aspecto sigue la contable, precisando que los Activos financieros disponibles para la venta (categoría que no tienen las pymes) se valoran a fin de ejercicio por su valor razonable, revertiendo las diferencias directamente a patrimonio neto, sin tributación. Dichas diferencias se integrarán en la base imponible cuando, de acuerdo a la norma contable, pasen por Pérdidas y Ganancias.

21. Gastos financieros: tenderemos que comprobar que hemos activado los gastos financieros en aquellos inmovilizados, inversiones inmobiliarias o existencias que necesiten más de un año para estar en condiciones de funcionamiento, tanto si se han adquirido a terceros como si los ha producido la propia empresa. Según la Consulta del ICAC N.º 9 del BOICAC 75, si con la normativa contable anterior no veníamos activando estos gastos y hemos optado por mantener valores, en el primer ejercicio iniciado en 2008 deberíamos haber activado los gastos financieros producidos para financiar inmovilizados con un período de puesta en funcionamiento o de fabricación por la empresa superior al año, contando el plazo desde el inicio del primer ejercicio

iniciado en 2008. En caso contrario, los gastos financieros deberían ser gastos de aquél período.

22. Capitalización de gastos financieros en inmobiliarias: según la Consulta N.º 3 del BOICAC 75, no corresponde la incorporación de los gastos financieros a un terreno en el período de tiempo que media entre la incorporación del mismo al patrimonio de la empresa y el comienzo de la obras. Tampoco se activarán los gastos financieros correspondientes a los períodos de tiempo en los que las obras estén interrumpidas.

23. Amortizaciones contabilizadas: habrá que comprobar si hemos excedido del máximo que permite la norma fiscal por cualquiera de los métodos previstos: tablas, números dígitos o coeficiente constante. También hemos de asegurarnos si, en su caso, hemos aplicado una mayor amortización a los elementos usados o que funcionan en más de un turno de trabajo, ya que por ser más rápida nos puede beneficiar fiscalmente. En caso de tener una amortización contable superior a la permitida por la fiscalidad, hay que tenerlo en cuenta para realizar un ajuste positivo al resultado contable.

24. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo: es aplicable a todas las entidades (a diferencia de la libertad de amortización con incremento de plantilla que es para empresas de reducida dimensión –ERD–). Se podrá aplicar en ejercicios iniciados en 2009 y 2010 a elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que se hayan puesto a disposición de la entidad en períodos iniciados en 2009 ó 2010. El requisito del mantenimiento de empleo se concreta exigiendo que la plantilla media de los 24 meses siguientes al inicio del primer período impositivo en el que entre en funcionamiento el elemento ha de ser, como poco, igual a la de los 12 meses anteriores.

25. Libertad de amortización con incremento de plantilla: este incentivo, como hemos dicho, data de antiguo y se aplica, asimismo, a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, pero únicamente a las ERD, con un máximo de 120.000 euros por hombre/año de incremento de platilla, exigiéndose unos requisitos más estrictos que en el beneficio anterior.

26. Libertad de amortización para bienes de escaso valor: sólo en ERD y para elementos que unitariamente no sobrepasen el valor de 601,01 euros, sin que el importe total amortizado libremente pueda ser mayor de 12.020,24 euros.

27. Amortización acelerada: las ERD pueden tomar como coeficientes máximos de amortización los de las tablas reglamentarias pero con el beneficio de poder multiplicar por 2 los coeficientes máximos.

28. Amortización de gastos de I+D: fiscalmente se pueden amortizar libremente, con independencia de la norma contable a este respecto.

29. Amortización del Fondo de Comercio y de los intangibles de vida útil indefinida: aunque estos elementos del inmovilizado inmaterial no se amortizan contablemente, sin embargo la norma fiscal permite la deducción a unos porcentajes máximos de 5 y 10% del valor de adquisición, respectivamente, cumpliendo determinados requisitos. En el caso del Fondo de Comercio es preciso dotar contablemente una reserva indisponible de, al menos, el gasto deducido fiscalmente.

30. Activos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero: si estamos adquiriendo bienes en régimen de arrendamiento financiero, lo más probable es que, desde el punto de vista contable también tenga esa consideración (cuando de las condiciones económicas del arrendamiento se deduzca que se han transferido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien). En ese caso la entidad estará contabilizando como gasto, además de los gastos financieros satisfechos, la amortización que corresponda al bien, ya que se trata la operación como una adquisición financiada. La norma fiscal permite la deducción como gasto, del importe de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien, hasta el doble del coeficiente máximo de amortización según tablas fiscales (el triple si se trata de una ERD). Para ello realizará un ajuste negativo por el exceso de dicho gasto con respecto a la cantidad amortizada contablemente. Esto será posible sólo en aquellos casos en los que se cumplan una serie de requisitos como que la duración del contrato sea de un mínimo de dos años si se trata de bienes muebles, y de diez si tiene por objeto bienes inmuebles, que en el contrato aparezcan separadas la parte de recuperación de coste del bien y la carga financiera en cada una de las cuotas a pagar, y que el importe anual de la parte de cuotas por recuperación del coste del bien sea constante o creciente a lo largo del período contractual. Respecto a este último requisito, y en atención a los problemas de liquidez por el que atraviesan muchas empresas, el legislador ha permitido que no se pierda este régimen especial cuando se incumpla en ejercicios iniciados en 2009, 2010 y 2011, normalmente debido a una refinanciación ampliando el plazo.

31. Activos no corrientes mantenidos para la venta: la empresa habrá clasificado un activo como tal si piensa que su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y si además se cumplen una serie de requisitos como que su venta sea muy probable. En este caso debemos asegurarnos de que no los hemos amortizado, aunque sí pueden haber sufrido deterioro que será deducible fiscalmente. A efectos de la aplicación de la deducción por reinversión a la renta obtenida en su transmisión, será preciso que hubiesen estado en funcionamiento (afectos) al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión.

32. Deterioro del Inmovilizado: comprobar si ha existido deterioro y, en ese caso, contabilizarlo. En general ese gasto contable también lo será desde el punto de vista fiscal, con la salvedad del deterioro del Fondo de Comercio o intangibles sin vida útil definida respecto de los que habrá que tener en cuenta la valoración fiscal del elemento. Naturalmente, tampoco será deducible, por ejemplo, el deterioro de un inmovilizado amortizado en su totalidad por una libertad de amortización.

33. Deterioro de créditos: contablemente habremos dotado deterioro por la diferencia entre el valor en libros de éstos y el valor actual de los flujos de efectivo futuro que se estima van a generar. Sin embargo fiscalmente debemos tener en cuenta que no podemos deducirnos el deterioro correspondiente a saldos garantizados, a los que mantengamos con entidades de derecho público o con entidades o personas vinculadas, excepto insolvencia judicialmente declarada. Además, para deducir el deterioro deberá concurrir uno de los siguientes supuestos: al cierre del ejercicio hayan transcurrido al menos seis meses desde el vencimiento de la obligación, que el deudor esté declarado en concurso, que se le haya procesado por alzamiento de bienes o que la deuda se haya reclamado judicialmente. Si la empresa acreedora es ERD, es posible deducir como

gasto, si ha sido contabilizado, el 1% de los saldos deudores cuyo deterioro individual no se haya deducido y sin computar los saldos excluidos por la norma fiscal.

34. Deterioro de la cartera de empresas del grupo, multigrupo y asociadas: contablemente deberá reconocerse el deterioro por la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable que, salvo mejor evidencia, será la parte proporcional del patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes a la fecha de valoración. Sin embargo, la normativa fiscal es más laxa, permitiendo deducirse como gasto sin contabilización, la diferencia, proporcional a la participación, entre los fondos propios al inicio y al final del período impositivo, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios al cierre corregido en el importe de las plusvalías tácitas que existían en el momento de la adquisición y subsistan. Los fondos propios de la participada se han de corregir por los gastos del ejercicio no deducibles (incluyendo diferencias permanentes y temporarias, así como la reversión de las mismas) y extendiendo esta mecánica por toda la cadena de filiales.

35. Deterioro en la cartera de disponibles para la venta: si la empresa tiene activos financieros clasificados en esta categoría, cosa que sólo puede suceder si no es pyme (ya que en ellas no existe), en la que se incluyen los valores representativos de deuda en instrumentos de patrimonio de otras empresas que no se hayan clasificado en ninguna otra categoría, para que se contabilice un deterioro tiene que existir evidencia objetiva del mismo motivado por acontecimientos sucedidos después de su reconocimiento inicial. En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio esta evidencia objetiva es presumida por el PGC cuando ha caído durante un año y medio y un 40% la cotización. A este respecto conviene traer a colación la Consulta del ICAC N.º 4 del BOICAC 77 en la que se aclara que, para contabilizar el deterioro, basta una caída de año y medio o una bajada del 40% en la cotización, pero que no es preciso que se den ambas circunstancias simultáneamente. Fiscalmente este criterio contable es el admitido para dar la pérdida fiscal. Recordemos que en estos activos el ajuste anual a valor razonable se lleva directamente a patrimonio neto sin incidencia fiscal hasta su paso por Pérdidas y Ganancias.

36. Quita de créditos a un concursado: si la empresa tiene un crédito y se aprueba el convenio de acreedores con quita, caben dos posibilidades: que el crédito resultante sea sustancialmente diferente (valor actual de los flujos difiera en más de un 10% del original) o que no difiera más de un 10%. En el primer caso habremos de reconocer el gasto por la diferencia (y la concursada el ingreso) y, en el segundo, simplemente variará el tipo de interés efectivo al que se reconoce el ingreso o gasto financiero a lo largo de la vida del crédito. Este criterio expresado por el ICAC en la Consulta N.º 1 del BOICAC 76 se admitirá fiscalmente.

37. Deterioro de existencias: el deterioro producido en estos elementos y contabilizado es plenamente deducible fiscalmente, aunque, como ocurre en todo tipo de gastos se precisa la prueba correspondiente.

38. Provisiones para riesgos y gastos: las provisiones que, contablemente, pueden reconocerse por disposición legal o contractual, o por obligaciones implícitas o tácitas, la norma fiscal sólo va a permitir su deducibilidad como gastos en los dos primeros casos. Así por ejemplo, si una entidad se ha comprometido, en una campaña en medios

de comunicación, a ser escrupulosamente responsable con los criterios mediambientales y, como es preceptivo por la norma mercantil dota una provisión por la contaminación que ha realizado en el terreno donde almacena su maquinaria, el gasto no será deducible fiscalmente si una norma legal o el contrato firmado con el propietario de los terrenos no le obliga a descontaminar.

39. Donativos, multas y sanciones: en caso de tener contabilizada alguna de estas partidas tenemos que tener en cuenta que se tratan de gastos no deducibles, por lo que debemos realizar un ajuste positivo al resultado contable para llegar a la base imponible. En el caso de donaciones y donativos, si se hubieran realizado a entidades beneficiarias del mecenazgo, darían derecho a una deducción en cuota.

40. Retribuciones a los Administradores: si las hemos satisfecho debemos analizar si son deducibles fiscalmente. Para ello deberían estar previstas en los Estatutos Sociales. Si se trata de una sociedad anónima, para poder pagar a los Administradores una participación en beneficios es preciso que la reserva legal y estatutaria estén dotadas y que los accionistas reciban un mínimo del 4% del capital.

41. Gastos que se han de activar: debemos tener buen cuidado de que determinados gastos que supongan la mejora de un inmovilizado (porque aumenten su vida útil, capacidad o productividad) se contabilicen como mayor valor y no como un gasto de reparación y conservación. Asimismo, las contribuciones especiales aumentan el valor de los bienes y no son gastos de tributos.

42. Permutas: después de la modificación de la norma mercantil, el tratamiento contable y fiscal de estas operaciones se ha acercado bastante. Cuando la permuta es comercial, esto es, cuando los flujos del elemento recibido difieren de los flujos del activo entregado en riesgo, calendario e importe o bien el valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado por la operación, la norma fiscal y contable coinciden sustancialmente. Todavía existiría diferencia en el caso de permutas no comerciales, en el que no se genera plusvalía contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor contable del bien entregado.

43. Incidencia de los bienes vendidos por la empresa que retornan: en los casos, hoy no tan infrecuentes, en que la empresa vendió un bien con cláusula resolutoria y, por impago de la cantidad adeudada, dicho bien retorna a la empresa, el ingreso se contabilizó en el momento de la venta, y en la fecha del retorno tendrá que dar entrada al bien por el valor contable previo a la enajenación (con el límite del valor razonable) contabilizando un gasto por la diferencia. Este criterio contable que el ICAC ha expresado en la Consulta N.º 5 del BOICAC 75, es aceptado por la Dirección General de Tributos.

44. Transmisión de bienes inmuebles que formen parte de los elementos del activo fijo o estén clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta: si la entidad ha realizado en el ejercicio alguna de esas operaciones, obteniendo rentas positivas, tendremos que deducir de las mismas el importe de la depreciación monetaria atendiendo a los coeficientes de actualización que se publicaron en la Ley de

Presupuestos Generales del Estado para 2009, aplicándose los al valor de adquisición y a las amortizaciones acumuladas.

45. Chequeo de operaciones vinculadas: respecto a este tipo de operaciones lo primero que debemos hacer es averiguar si han tenido lugar. Para ello haremos una recapitulación de las realizadas con socios con participación de, al menos, un 5% (1% si son empresas cotizadas), sus cónyuges o familiares, administradores, el cónyuge o familiares de estos, empresas participadas en al menos un 5%, otras empresas del grupo contable, sus socios, cónyuges o familiares de ellos, o con los administradores de esas sociedades, así como las operaciones realizadas con entidades controladas al menos en un 25% por el mismo grupo familiar que la nuestra.

46. Valoración a valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: todas estas operaciones habrán de valorarse a valor normal de mercado, independientemente del valor dado por las partes a la operación. Para llegar a este valor habremos de aplicar uno de los cinco métodos de valoración que prevé la norma fiscal (tres métodos prevalentes y dos subsidiarios).

47. Documentación y justificación de operaciones vinculadas: quizá sea esta la obligación más importante que la norma fiscal nos impone, ya que de su incumplimiento se pueden derivar fuertes sanciones. Por lo tanto debemos hacer un esfuerzo en este aspecto para que, podamos aportarla si la Administración la solicita, cosa que podrá hacer a partir de que haya finalizado el período voluntario de presentación de la autoliquidación del Impuesto del ejercicio iniciado en 2009. Si dejamos la recopilación de los documentos para ese momento, será difícil que podamos encontrar los soportes documentales. Conviene recordar que, aunque el perímetro de vinculación contable y fiscal no coinciden exactamente, ni tampoco son exactamente iguales los métodos de valoración, sin embargo existe cierta similitud y buena parte de la información que hemos de dar en la Memoria de las Cuentas Anuales sobre las operaciones entre partes vinculadas nos puede servir para la documentación contable. Hay que tener presente que las obligaciones de documentación son para el grupo y para el obligado tributario. En cuanto al grupo, no tendrán que realizarla los grupos con cifra de negocios inferior a 8 millones de euros, y los obligados tributarios tienen distinta intensidad en las obligaciones de documentación, siendo la más baja la que corresponde a operaciones en las que interviene una persona física o una ERD.

48. Caso especial de operaciones socio profesional con sociedad de profesionales: en atención a las especialidades que presentan los servicios que los socios profesionales prestan a su sociedad cuya principal actividad sea también prestar servicios profesionales (más del 75% de los ingresos procedan de actividad profesional), se ha previsto la posibilidad de que la Administración no pueda cuestionar la valoración dada por las partes a esos servicios siempre que se cumplan una serie de requisitos: las retribuciones de los socios profesionales han de ser, al menos, del 85% del rendimiento neto previo a la minoración de las mismas, la retribución de cada uno de los socios se ha de determinar en función de su contribución a la marcha del negocio, constanding por escrito los criterios de reparto, y ha de alcanzar al menos el duplo del salario medio de los empleados que cumplan funciones análogas y, si no existen, del salario medio de los declarantes del IRPF. En el supuesto de que no se puedan o no se quieran cumplir esos estrictos requisitos, el socio o socios se encontrarán en una situación similar a la de otros socios que presten servicios a su sociedad.

49. Bases imponibles negativas compensables: la base imponible negativa más antigua que podremos compensar en ejercicios iniciados en 2009 es la de 1994. Si la empresa es de nueva creación, el plazo de compensación de la base negativa obtenida se empezará a contar a partir del primer ejercicio cuya base previa sea positiva. Es importante recordar que debemos conservar la autoliquidación y los soportes documentales del ejercicio en el que hayamos generado una base negativa, ya que nos los pueden exigir y comprobar cuando se inspeccione el ejercicio en el que la hayamos compensado.

50. Tipos impositivos aplicables en 2009:

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

51. Tipo 20 (hasta 120.202,41 euros)-25% al resto de base para empresas con menos de 5 millones de cifra de negocios y con menos de 25 empleados que mantengan plantilla: se aplica a períodos 2009, 2010 y 2011. La plantilla media del primer ejercicio iniciado en uno de esos años ha de ser, como mínimo, de un empleado, y mayor o igual a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2009. Se establecen normas especiales para el caso de constitución en uno de esos ejercicios, teniendo una plantilla media inferior a uno, y para cuando la entidad se haya constituido en los 12 meses anteriores al primer período iniciado a partir de 1 de enero de 2009. Por último, no se tienen en cuenta estos tipos para el cálculo de los pagos fraccionados.

52. Deduciones por doble imposición interna: si la compañía ha recibido dividendos o ha integrado rentas procedentes de la transmisión de participaciones, hemos de estar atentos para aplicar, en su caso, la deducción por doble imposición interna que será del 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible de dichos beneficios o, si la participación es superior al 5%, la deducción será del 100%. No podemos perder de

vista los supuestos previstos en el artículo 30 del TRLIS en los que no se puede aplicar dicha deducción, entre los que se cuenta, para dividendos, que los valores se hubieran adquirido en los dos meses anteriores a la fecha en que se satisficieron los mismos cuando, con posterioridad a esa fecha, dentro del mismo plazo, se hubieran transmitido los valores. Si la empresa es una ERD, para aplicar la deducción hay que considerar el tipo medio de gravamen: cuota íntegra dividida entre la base imponible. Las deducciones que tengamos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores se aplicarán en 2009 teniendo en cuenta el tipo o tipos aplicables en este ejercicio, y no los vigentes en el período en el que se percibió el dividendo o se integró la renta. Como los tipos han ido bajando, es posible que si activamos el crédito por estas deducciones, ya hayamos realizado el ajuste del saldo de dicho crédito con cargo a Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios en ejercicios anteriores.

53. Deducciones por doble imposición internacional: si percibimos dividendos procedentes de una participación de, al menos, un 5% de una entidad no residente que hayamos integrado en la base imponible (incompatible con la exención de rentas de fuente extranjera), es posible que podamos deducirnos el impuesto pagado por la filial en el extranjero que corresponda proporcionalmente a los dividendos recibidos. También se podrá aplicar la deducción cuando la compañía haya integrado rentas de una sucursal radicada en el extranjero que hayan sido gravadas allí. En ese caso podrá deducirse la menor de dos: el importe del impuesto satisfecho en el extranjero o el de la cuota correspondiente a esos ingresos que habría que haber pagado si se hubiera obtenido en nuestro país.

54. Bonificaciones y deducciones para incentivar actividades aplicables en ejercicios iniciados en 2009:

	Bonificación o deducción	Tipo	
Bonificación	Bonificación actividad exportadora de producciones audiovisuales, libros, etc.	62	
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	8	
	Fomento de las tecnología de la información y comunicación (ERD)	6	
	Actividades de exportación	6	
	Inversiones en bienes de interés cultural	10	
	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	4	
	Inversiones en movilidad por viajeros discapacitados en vehículos de transporte público por carretera	4	
	Inversiones y gastos en guarderías para hijos de sus trabajadores	4	
	Contribuciones a planes de pensiones y patrimonios protegidos	4	
	Inversiones en activo material para reducir contaminación	4	
	Parte de inversión en vehículos nuevos de transporte por carretera que contribuye a reducir contaminación	5	
	Inversiones en activo material nuevo aprovecha energía renovables	4	
	Gastos formación profesional	2	
	Exceso sobre ejercicio anterior de formación profesional	4	
	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	

De cara al futuro hay que tener presente que excepto las deducciones por I+D+i, la de inversiones o gastos medioambientales, la deducción por contratación de empleados discapacitados y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, el resto de bonificaciones y deducciones desaparecerán en 2011, 2012 ó 2014 (respecto a una de las deducciones medioambientales ver el punto siguiente). No obstante, las deducciones pendientes de aplicar a la fecha de desaparición podrán aplicarse en los ejercicios siguientes con los plazos y requisitos previstos en la norma vigente en el período anterior a su desaparición.

55. Deducciones por innovación tecnológica y por inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente: deberíamos tener en cuenta que, si finalmente se aprueba como ley el Anteproyecto de ley de Economía Sostenible que ahora conocemos, no se eliminará la deducción medioambiental mencionada aplicándose ya en 2010 un porcentaje del 8% (4% en ejercicios iniciados en 2009) y que la deducción por innovación tecnológica será del 12% (8% en 2009).

56. Deducción para el fomento de las TIC: esta deducción sólo puede ser aplicada por las ERD y gira sobre la suma de las inversiones y gastos del período relacionados con la capacidad de acceso y manejo de información, de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de los procesos internos mediante el uso de las TIC.

57. Porcentajes de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios: los porcentajes de deducción, aplicables en ejercicios iniciados en 2009, son los reflejados

en el cuadro de bonificaciones y deducciones que han ido cambiando en función de los tipos impositivos del Impuesto. En 2010, a pesar de que cambiará en el IRPF el tipo impositivo aplicable a la renta del ahorro, del 18% vigente en la actualidad, a una escala de dos tramos a tipos del 19 ó 21% (el primero para los 6.000 primeros euros y el segundo para el resto), sin embargo, no se modificará el porcentaje de la deducción por reinversión, aunque en general, hasta ahora, la tributación combinada de las rentas reinvertidas con deducción resultaba al mismo tipo de la base del ahorro.

58. Algunas particularidades de la deducción por reinversión: aunque la base de la deducción es la renta integrada (plusvalía menos gastos inherentes a la transmisión) que se generó en la transmisión de determinados bienes, sin embargo, se excluyen de la base deducción los siguientes conceptos: el importe de las pérdidas por deterioro deducidas o la parte de renta que generó derecho a la deducción por doble imposición, si se transmitieron valores; y si se transmitieron bienes de inmovilizado, las cantidades a las que se aplicó libertad de amortización o el extragasto deducido en caso de adquisiciones de los elementos en régimen de arrendamiento financiero. En el supuesto de transmisión o reinversión en valores de entidades que tengan en su activo bienes o derechos no afectos que signifiquen más de un 15% del mismo, la deducción será proporcional al porcentaje de activo afecto a actividades económicas en relación al importe total del activo.

59. Mantenimiento de la inversión y régimen transitorio de la deducción por reinversión: los bienes objeto de reinversión habrán de mantenerse en el patrimonio de la entidad en general cinco años, y tratándose de bienes muebles, tan sólo tres, excepto pérdida justificada, que la vida útil sea inferior a los plazos antedicho o reinversión en nuevos bienes o valores. Si en el ejercicio iniciado hemos materializado la reinversión de una renta integrada en un ejercicio anterior, es preciso saber que se aplicará el porcentaje de deducción y la normativa correspondiente al período en el que se integró la renta.

60. Información que la normativa fiscal obliga a incluir en la memoria de las Cuentas Anuales: a título de ejemplo, ya que hacerlo con carácter exhaustivo excedería de los objetivos de estas Notas, podemos enumerar la siguiente: la relativa al importe del saldo de los ajustes de primera aplicación que hubiéramos decidido integrar por terceras partes en el primer ejercicio iniciado en 2008 y en los dos siguientes, al gasto fiscal por pérdidas de filiales, a la reinversión de beneficios extraordinarios durante el plazo de mantenimiento de la inversión, a algunos datos en relación con las operaciones de reestructuración acogidas al régimen de diferimiento, de las entidades de tenencia de valores extranjeros que se refieren a las rentas exentas y a los impuestos satisfechos en el extranjero, a las antiguas sociedades patrimoniales para llevar un control de las reservas generadas y repartidas en ejercicios en los que aplicaron el régimen especial. A este respecto conviene recordar que los modelos de Cuentas Anuales del PGC también exigen dar información sobre las diferencias entre resultado contable y base imponible.