

Declaración de Sociedades 2006 conviviendo con las reformas

**Rueda de prensa 12-06-2007
Servicio de Estudios del REAF**



ÍNDICE

1.	Introducción.....	<u>3</u>
2.	Números.....	<u>5</u>
3.	Sociedades 2006.....	<u>12</u>
3.1.	Novedades normativas.....	<u>12</u>
3.2.	Novedades en los modelos.....	<u>14</u>
4.	Algunas pautas para elaborar la declaración.....	<u>14</u>
4.1.	Modelos, forma, lugar de presentación y plazos.....	<u>14</u>
4.2.	Metodología de trabajo.....	<u>17</u>
5.	La Reforma fiscal para 2007.....	<u>20</u>
5.1	Principales aspectos de la reforma.....	<u>20</u>
5.2.	Una visión crítica de la reforma de sociedades.....	<u>24</u>
6.	Incidencia fiscal de la Reforma mercantil.....	<u>25</u>
6.1.	Incidencia de la nueva contabilidad.....	<u>25</u>
6.2.	Algunas modificaciones contables con incidencia en la base imponible del Impuesto.....	<u>26</u>
6.3	Modificaciones tributarias introducidas en la ley de reforma mercantil.....	<u>27</u>

1. Introducción

La declaración que la mayor parte de las empresas van a realizar dentro de poco, al menos aquellas en las que su ejercicio coincide con el año natural, es la última antes de la reforma llevada a cabo por las leyes 35/2006 y 36/2006, cuyas modificaciones, en general, se aplican a ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

Además en la tramitación parlamentaria de la ley de reforma mercantil, que en breve se aprobará por el Pleno del Congreso, se han introducido enmiendas que vuelven a modificar este Impuesto con motivo, sobre todo, de adaptarlo a la reforma contable que entrará en vigor para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

En este documento intentaremos abarcar todos estos frentes: declaración de 2006 que, aunque pocas, presenta algunas novedades respecto a 2005, reforma aplicable a ejercicios iniciados en 2007 y modificaciones que afectan a ejercicios iniciados en 2008. Todo ello completado con unas referencias numéricas que nos den una visión global de lo que este impuesto significa en nuestro sistema tributario.

Empezando por los números, el resumen de lo que nos sugieren podría ser el siguiente: este impuesto, desde el punto de vista recaudatorio, tiene una importancia creciente, significando en 2005 el 17,5% de los ingresos tributarios del estado central y de las Comunidades Autónomas, superado sólo por IRPF (30%) e IVA (28%); el número de declaraciones presentadas fue en 2004 de 1.167.974 (488.243 con base positiva) que, además, no se concentran tanto en una época del año como el IRPF (debido a los ejercicios económicos que no coinciden con el año natural), factores que hacen que el esfuerzo gestor para la Administración no sea comparable al de Renta; por último, el grueso de la recaudación se consigue con un porcentaje muy pequeño de empresas que tienen fuertes ingresos, el 0,1% de los declarantes (con ingresos superiores a 1,000 millones de euros) aportan el 25% de la recaudación, y el 50% recaudado lo pagan el 1,22% de los declarantes que tienen ingresos superiores a 75 millones de euros.

Si hubiera que resumir lo expuesto posteriormente respecto a la declaración de 2006 que se avecina, nos quedaríamos con una novedad de gestión: la presentación obligatoria por Internet del modelo 201 (simplificado y que utilizan la mayor parte de las empresas) para Sociedades Anónimas y Limitadas. Esto supone un salto muy significativo en la forma de relación de los obligados tributarios y la AEAT.

En un principio la presentación telemática de declaraciones fue una posibilidad que agradecemos contribuyentes y asesores, pudiendo estos últimos presentar declaraciones de sus clientes por Internet siempre que estuviesen autorizados para ello y, naturalmente, que el asesor (que debe formar parte de un colectivo con Convenio con la AEAT) deseara utilizar esta posibilidad.

A lo largo del tiempo se fueron incorporando a esta forma de presentación los modelos más comunes. Más adelante, se obligó a las grandes empresas (volumen de operaciones superior a 6 millones de euros) a presentar la mayor parte de las autoliquidaciones por esta vía y, ya en 2006, se debieron presentar telemáticamente las declaraciones

informativas (modelos 190 ó 347...) cuando el número de registros excede de 15. Con la presentación obligatoria por internet del modelo 201 se da un paso muy importante en la dirección expuesta: presentaciones telemáticas obligatorias.

Ciertamente, muchas de estas empresas bien por su dimensión, bien porque estén prácticamente inactivas, no dispondrán de ordenadores ni, sobre todo, de firma digital que permita la presentación telemática, por lo que recurrirán a su asesor, el cual ya venía elaborando la declaración en papel.

En el REAF pensamos que este no es el camino adecuado para fomentar la sociedad de la información. Las empresas presionarán a los profesionales y estos se verán obligados a presentar declaraciones con un marco jurídico (el del colaborador social) muy difuso, en el que carecen de derechos, dependiendo sobre ellos diferentes obligaciones e incertidumbres. En conclusión, si también en este aspecto se quiere utilizar al economista asesor fiscal como pieza clave del sistema, se debería avanzar para definir un régimen que aporte más seguridad jurídica.

En cuanto a las novedades de 2007, desde el punto de vista técnico, las más sobresalientes son la supresión del régimen de patrimoniales, las modificaciones en la deducción por reinversión y la valoración de operaciones vinculadas. Para las patrimoniales cuyo período impositivo coincida con el año natural el tiempo de tomar decisiones se está terminando. La deducción por reinversión vuelve a reformarse y con efectos retroactivos a períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, flexibilizándola en lo que respecta a la transmisión y reinversión por medio de valores. Por último, el peliagudo tema de las operaciones vinculadas está pendiente del importantísimo desarrollo reglamentario que regulará la justificación documental.

Por lo que se refiere a la reducción de tipos impositivos, parece que existe consenso de que la rebaja se ha quedado corta, por lo menos en las actuales condiciones de nuestra economía.

En cuanto a la importante reforma contable proyectada, cuya razón de ser es la adaptación parcial de las cuentas individuales a las NIIF, tendrá, sin duda una notable incidencia cualitativa en la tributación de las empresas, ya que la base imponible se calcula partiendo del resultado contable. No obstante, desde el punto de vista cuantitativo no creemos que el impacto sea preocupante, y más si se tiene en cuenta que, aunque el inmovilizado inmaterial de vida indefinida no podrá amortizarse contablemente, sin embargo, la norma fiscal permitirá deducir un gasto equivalente a la amortización actual.

Desde luego, es preciso que se publique cuanto antes el nuevo Plan General Contable (PGC) para que profesionales y empresas lo conozcan con tiempo suficiente y que se puedan adaptar los programas informáticos. Asimismo, habrá que estar muy atentos a la norma transitoria que regule la adaptación del último balance elaborado con el Plan antiguo al nuevo y de la fiscalidad de las diferencias.

Aprovechando la reforma contable y la adaptación del balance inicial del primer ejercicio iniciado en 2008, se debería permitir una actualización de balances, tal y como

ha ocurrido en anteriores reformas, y de forma similar a lo prevenido para las entidades financieras, cuando el Banco de España adaptó su normativa contable a las NIIF.

2. Números

Hemos recogido los siguientes cuadros numéricos para tener unos datos que nos sirvan de referencia al objeto de situar el Impuesto y la campaña que se avecina en el conjunto del sistema tributario.

Desde el punto de vista recaudatorio, con el Impuesto sobre Sociedades, en 2005, se recaudó casi el 35% de lo que obtuvieron el Estado central y las Comunidades Autónomas por los impuestos directos, significando el 17,5% del total de ingresos tributarios.

Comparando Sociedades con Renta, IVA e Impuestos Especiales, que son los impuestos que más recaudación aportan, de cada 100 euros recaudados por ingresos tributarios, 30 se obtienen por IRPF, 28 por IVA, 17,5 por Impuesto sobre Sociedades y 10 por los Impuestos Especiales, quedando a bastante distancia otras figuras tributarias.

En lo referente a su evolución, podemos ver que el incremento de recaudación en 2005, con respecto al ejercicio anterior, fue espectacular, un 24,8%, siguiendo la tónica de los últimos años. Por lo tanto, podemos afirmar que este impuesto ha ido incrementando su importancia relativa.

Por lo que concierne al número de declaraciones, en 2004 se presentaron 1.167.974, naturalmente, una cifra que nada tiene que ver con el esfuerzo de ciudadanos y Administración en el IRPF, 16.474.150 de liquidaciones y comunicaciones en ese mismo año.

Como es sabido, son muchos los regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades y, concretamente, el de empresas de reducida dimensión lo utilizan, en 2005, el 85% de los declarantes, según el cuadro 3.

En cuanto a los incentivos fiscales, según el cuadro 4, en 2004 el más importante es la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, seguido muy de lejos por la deducción por I+D+i.

Es revelador el cuadro 5 que nos relaciona, en el ejercicio 2004, y para cada tramo de ingresos, el número de declarantes, su base, cuota líquida y tipos medio y efectivo. Así vemos que de 1.117.005 declarantes, sólo 488.243 declaran bases positivas, poco más del 1% superan los 10 millones de euros de ingresos y únicamente 108 declarantes con ingresos que superan 1.000 millones de euros de ingresos concentran el 25% de la cuota líquida, aunque el tipo efectivo de este último tramo es del 23,05%, con un nominal del 35%.

Por abajo, con ingresos de hasta un millón de euros se concentra casi el 85% de los declarantes, aunque sus cuotas líquidas sumadas no llegan al 8% de las totales.

Resumiendo, las empresas pequeñas y medianas (ver en cuadro los acumulados hasta 7,5 millones de euros de ingresos) son casi el 98% de las declaraciones totales, pero sus cuotas aportan menos del 25% de la recaudación, lo mismo que el 0,1% de los declarantes con mayores ingresos (más de 1.000 millones).



Recaudación Consolidada

Cuadro 1

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	%(05/04)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	37.022,6	38.484,6	39.935,9	44.799,2	47.943,6	50.231,6	51.521,3	58.992,1	14,5%
Impuesto sobre Sociedades	14.962,0	15.696,1	18.396,8	18.449,6	22.781,6	23.258,2	27.501,4	34.326,6	24,8%
Impuesto sobre la Renta de no Residentes		750,4	1.189,2	959,4	1.086,4	968,3	1.430,4	1.402,2	-2,0%
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	1.019,4	1.168,9	1.293,6	1.403,3	1.490,4	1.715,4	1.972,8	2.392,6	21,3%
Impuesto sobre el Patrimonio	894,2	1.031,0	1.190,6	1.182,3	1.166,8	1.193,0	1.223,2	1.391,3	13,7%
Resto	-0,4	0,9	-2,4	0,5	-2,6	1,1	5,0	0,9	-81,7%
Total Impuestos Directos	54.020,9	57.131,9	62.003,6	66.794,2	74.466,2	77.367,6	83.654,1	98.505,7	17,8%
Impuesto sobre el Valor Añadido	29.190,5	33.936,8	36.910,5	38.201,4	40.704,6	44.647,6	49.058,7	55.040,6	12,2%
Impuestos Especiales	15.568,4	16.694,8	17.477,9	17.954,1	17.619,2	18.386,9	19.195,6	19.780,4	3,0%
Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos					607,9	898,3	982,0	1.171,6	19,3%
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales	3.022,8	3.556,8	4.093,7	4.336,6	4.936,1	6.261,3	7.528,2	8.781,0	16,6%
Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados	1.533,2	1.789,1	1.970,6	2.039,1	3.015,5	4.003,1	5.435,7	6.840,0	25,8%
Tráfico exterior	798,1	867,0	969,2	952,8	923,1	1.020,2	1.232,0	1.458,5	18,4%
Cotización y Exacción de Azúcar e Isoglucosa	42,7	48,0	48,9	33,6	23,0	18,0	20,3	27,0	32,8%
Impuesto sobre las Primas de Seguros	724,3	739,8	848,2	942,3	1.072,8	1.200,2	1.312,6	1.402,7	6,9%
Resto	17,9	13,3	12,1	2,1	5,2	-0,1	0,7	7,3	-901,2%
Total Impuestos Indirectos	50.898,0	57.645,6	62.331,1	64.461,9	68.907,4	76.435,7	84.765,8	94.509,0	11,5%
Tasa sobre el Juego	1.375,0	1.396,1	1.513,5	1.632,7	1.710,9	1.770,1	1.883,3	1.900,4	0,9%
Otros Ingresos	860,8	836,8	824,7	1.323,0	1.269,2	1.240,5	1.179,3	1.395,3	18,3%
Total Tasas y Otros Ingresos	2.235,8	2.232,9	2.338,2	2.955,7	2.980,2	3.010,6	3.062,6	3.295,7	7,6%
TOTAL	107.154,70	117.010,40	126.672,90	134.211,90	146.353,70	156.813,90	171.482,40	196.310,40	14,5%

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



Cuadro 2

Evolución del número total de declarantes en IS

Ejercicios	Número de declarantes	Tasas de variación
2000	876.530	
2001	928.897	5,97%
2002	1.008.744	8,60%
2003	1.083.564	7,42%
2004	1.167.974	7,79%

Memoria AEAT 2005

Cuadro 3

Número de declarantes en Regímenes Especiales del IS

	2.003	2.004	Variación
Empresas de reducida dimensión	880.460	992.947	12,78%
Sociedades Patrimoniales	42.037	50.969	21,25%
Transparencia Fiscal	8.770	3.444	-60,73%
Canarias	33.157	38.709	16,74%
Cooperativas	23.066	32.708	41,80%
Agrupaciones de interés económico y UTE's	12.749	13.916	9,15%
Entidades sin fines lucrativos	7.466	8.299	11,16%
Consolidación fiscal	9.088	10.469	15,20%
Instituciones de Inversión Colectiva	5.698	5.892	3,40%
Entidades parcialmente exentas	9.414	10.216	8,52%
Comunidades titulares de montes vecinales	992	1.052	6,05%
Entidades de tenencia de valores extranjeros	492	298	-39,43%
Minería	321	360	12,15%
Sociedades y fondos de capital-riesgo	106	98	-7,55%
Investigación y explotación de hidrocarburos	28	12	-57,14%
Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	42	169	302,38%
Sociedades de desarrollo industrial regional	21	7	-66,67%
Entidades navieras en función del tonelaje	6	12	100,00%
Fusiones, escisiones, aport. de activos y canje de valores	278	288	3,60%
Otros regímenes especiales	2.387	2.567	7,54%
Total declarantes	1.083.564	1.167.974	

Dirección General de Tributos. S.G. Política tributaria

Cuadro 4

Minoraciones en la cuota íntegra del IS en 2004

BONIFICACIONES	353.462
Explotaciones navieras establecidas en Canarias	55.663
Act. Exportación de producciones cinematográficas, audiovisuales y editoriales y de prestación de servicios públicos locales	140.579
Resto	157.220
DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN	7.689.034
Interna	5.611.362
Internacional	238.211
Saldos pendientes de ejercicios anteriores	1.839.461
DEDUCCIONES POR INVERSIONES Y CREACIÓN EMPLEO	3.314.460
Reinversión de beneficios extraordinarios	1.736.626
Investigación y desarrollo e innovación tecnológica	299.781
Inversiones en Canarias	175.657
Actividades de exportación	170.699
Apoyo fiscal a la inversión	132.312
Protección medio ambiente	89.590
Donaciones a entidades sin fines lucrativos	82.095
Fórum Universal Culturas Barcelona 2004	66.509
Contribuciones a planes de pensiones	36.898
Resto	524.293
TOTAL	11.356.956

Dirección General de Tributos. S.G. Política tributaria

Declarantes por tramos de ingresos, bases, cuota líquida y tipos medio y efectivo

Cuadro 5

Tramos de ingresos	Declarantes	% acumulado	Declarantes BI (+)	BI (+)	% acumulado	Declarantes con C. Líquida	Cuota Líquida	% acumulado	Tipo medio	Tipo efectivo	Diferencia
(miles de euros)				(miles de euros)			(miles de euros)				
0	110.254	9,87%	250	4.881	0,00%	184	1.032	0,00%	22,96%	21,14%	1,82%
0 - 10	112.739	19,96%	12.240	49.644	0,04%	11.054	10.516	0,04%	23,81%	21,18%	2,63%
10 - 50	141.381	32,62%	39.790	274.025	0,24%	38.416	71.154	0,25%	28,01%	25,97%	2,04%
50 - 100	124.700	43,78%	48.242	489.481	0,60%	46.938	133.405	0,66%	29,19%	27,25%	1,94%
100 - 250	204.332	62,08%	99.496	1.825.381	1,95%	96.943	486.217	2,15%	29,14%	26,64%	2,50%
250 - 500	141.484	74,74%	82.981	2.708.256	3,94%	81.072	719.671	4,35%	30,07%	26,57%	3,50%
500 - 1.000	109.930	84,59%	73.440	4.143.176	6,99%	71.747	1.073.376	7,63%	30,24%	25,91%	4,33%
1.000 - 3.000	105.323	94,01%	79.019	10.213.007	14,50%	76.987	2.614.274	15,63%	30,72%	25,60%	5,12%
.3000 - 5.000	27.231	96,45%	21.755	6.358.356	19,18%	21.062	1.627.151	20,60%	30,83%	25,59%	5,24%
5.000 - 6.000	7.381	97,11%	5.985	2.520.785	21,03%	5.762	662.015	22,63%	31,39%	26,26%	5,13%
6.000 - 7.500	5.915	97,64%	4.577	2.730.801	23,04%	4.365	693.067	24,75%	33,05%	25,38%	7,67%
7.500 - 10.000	6.279	98,20%	4.900	3.970.308	25,97%	4.672	978.296	27,74%	31,41%	24,64%	6,77%
10.000 - 25.000	12.066	99,28%	9.408	13.781.568	36,11%	8.892	3.343.432	37,97%	31,19%	24,26%	6,93%
25.000 - 50.000	4.221	99,66%	3.275	10.492.339	43,83%	3.052	2.570.104	45,83%	31,08%	24,50%	6,58%
50.000 - 75.000	1.312	99,78%	1.007	5.794.015	48,09%	937	1.457.725	50,29%	31,12%	25,16%	5,96%
75.000 - 100.000	679	99,84%	506	4.485.506	51,39%	468	1.047.927	53,49%	32,97%	23,36%	9,61%
100.000 - 250.000	1.099	99,94%	829	10.832.700	59,36%	749	2.635.355	61,55%	31,88%	24,33%	7,55%
250.000 - 500.000	357	99,97%	283	10.719.585	67,25%	264	2.313.525	68,63%	33,18%	21,58%	11,60%
500.000 - 750.000	136	99,98%	105	7.167.254	72,52%	92	1.571.517	73,43%	32,75%	21,93%	10,82%
750.000 - 1.000.000	40	99,99%	34	2.600.566	74,44%	31	677.328	75,51%	34,85%	26,05%	8,80%
> 1.0000.000	146	100,00%	121	34.741.421	100,00%	108	8.008.365	100,00%	34,30%	23,05%	11,25%
TOTAL	1.117.005		488.243	135.903.053		473.795	32.695.452		32,30%	24,06%	8,24%

Dirección General de Tributos. S.G. Política tributaria

3. Sociedades 2006

3.1. Novedades normativas

➤ Deducciones:

- Actividades de exportación: según la Resolución de la Dirección General de Tributos 1/2006, no dan derecho a aplicar esta deducción (25%) los actos o negocios jurídicos que tengan por objeto el establecimiento y explotación de una red de distribución.
- Deducción por inversiones medioambientales: el porcentaje de deducción (según la Ley 25/2006) pasa del 10 al 12 % cuando se trata de adquisición de vehículos nuevos de transporte por carretera, aplicándose a períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2006.
- Deducción para el fomento de las TIC: se incrementa del 10 al 15% el porcentaje de deducción aplicable sobre las inversiones y gastos relacionados con el acceso a Internet y la mejora de los procesos internos con las nuevas tecnologías de la información y la comunicación. La modificación tuvo lugar por la Ley 23/2005 y se aplica a los períodos impositivos iniciados a partir de 20 de noviembre de 2005.

Conviene recordar que esta deducción sólo la pueden aplicar las entidades que tributan por el régimen especial de entidades de reducida dimensión.

- Deducción para evitar la doble imposición internacional: por la modificación introducida por la Ley 25/2006, con vigencia para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2005, se amplía la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero por filiales de entidades residentes sin limitarla a las filiales de tercer nivel como ocurría con anterioridad.

➤ Regímenes especiales

- Sociedades de Inversión Inmobiliaria y Fondos de Inversión Inmobiliaria: se permite a estas instituciones de inversión colectiva que tributen al 1% cuando promuevan viviendas para el arrendamiento, siempre que contabilicen separadamente esta actividad por cada inmueble, que el arrendamiento sea por un mínimo de 7 años y que la inversión en inmuebles para la promoción no supere el 20% de su activo. Esta modificación, incorporada por la Ley 23/2005, se aplica a los períodos impositivos iniciados a partir del 20 de noviembre de 2005.
- Arrendamiento de viviendas: este régimen especial, también por la ley 23/2005 y para períodos impositivos que se inicien a partir del 20 de noviembre de 2005, se flexibiliza en relación al vigente con anterioridad. Por



ejemplo, se permite que estas entidades, sin perder los beneficios del régimen, realicen actividades complementarias, siempre que las rentas con derecho a bonificación sean iguales o superiores al 55% de las rentas totales. Por otra parte, se regula de una forma más clara el régimen.

- Cooperativas agrarias: a partir de noviembre de 2005, según lo dispuesto en la Ley 24/2005, las cooperativas agrarias pueden comercializar productos petrolíferos a terceros sin que ese volumen de operaciones se tenga en cuenta para la limitación de operaciones con terceros a efectos de la pérdida del régimen fiscal especial.
- Sociedades de capital-riesgo: se establecen una serie de cautelas que restringen la posibilidad de aplicar la exención del 99% de las rentas obtenidas por estas entidades cuando transmiten participaciones. Por ejemplo, se limita la posibilidad de gozar del beneficio fiscal cuando en la participada tengan mucho peso los inmuebles, salvo que estén afectos, o cuando las participaciones se adquieran o transmitan a personas o entidades vinculadas, aplicándose esta nueva redacción, dada por la Ley 25/2005, a ejercicios iniciados a partir de 26 de diciembre de 2005.
- Reestructuración empresarial: la Ley 25/2006 adapta el régimen especial a la Directiva modificando la definición de escisión parcial, que ya recogía el Texto Refundido, en el sentido de exigir, cuando se segregan ramas de actividad, que estas existiesen tanto en la escindida como en la entidad adquirente. Esta nueva reducción se aplicará a las operaciones acordadas a partir de 19 de julio de 2006, aunque la doctrina administrativa venía exigiendo el requisito con anterioridad.
- Entidades navieras en función del tonelaje: se modifica por la Ley 4/2006 adaptando a las nuevas Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo.
- Régimen económico fiscal de Canarias: se modifica el régimen de la Reserva para Inversiones en Canarias prorrogando la posibilidad de materializar las dotaciones a la Reserva en deuda pública de la Comunidad Autónoma, de corporaciones locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos Autónomos. Con la redacción anterior se podrían materializar los beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2003 y, ahora, se prorroga a beneficios obtenidos hasta 31 de diciembre de 2006.

➤ Otras novedades normativas

- La Ley de Presupuestos Generales del Estado, Ley 30/2005, regula los coeficientes correctores aplicables a las transmisiones de inmuebles producidas en los períodos impositivos que se inicien en 2006.

- También la Ley de Presupuestos aprobó dos programas de excepcional interés público para este ejercicio: “Año Lebaniego 2006” y “Expo Zaragoza 2008”.

3.2 Novedades en los modelos

- El modelo 200 se modifica en la página correspondiente al activo del balance de situación para recoger las nuevas cuentas previstas por el ICAC (en resolución de 8 de febrero de 2006) para facilitar el registro de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero.
- Sujetos pasivos y sociedades dominantes o entidades cabeceras de grupos que tributen de forma conjunta a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales del País Vasco o a la Comunidad Foral de Navarra:
 - Los documentos de ingreso o devolución que se aprueban en la Orden de modelos estatales sólo valen para ingresar o solicitar la devolución del porcentaje correspondiente al Estado. Para el ingreso del porcentaje correspondiente a las Diputaciones forales o a la Comunidad de Navarra, se deberá utilizar el documento de ingreso o devolución aprobado por esas administraciones.
 - El modelo 201 no se puede utilizar cuando se tribute conjuntamente a diferentes Administraciones.
 - En el modelo 200 se habilitan una claves específicas, corrigiendo las especialidades de las normas forales, para que los declarantes sometidos a normativa foral puedan utilizar los modelos de la Orden estatal cuando presenten la declaración a la Administración del Estado.
- Modelo 200: se individualiza, dentro de las correcciones al resultado contable, la información que se refiere a la deducibilidad del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto al adquirir participaciones de entidades no residentes.
- Modelo 201: se hace obligatoria la presentación por vía telemática para sociedades anónimas y limitadas. Será posible la presentación, por asesores pertenecientes a colectivos que tenga convenio con la AEAT, de las declaraciones de sus clientes.
- Modelo 220: este año, por vez primera, se podrá presentar por vía telemática.

4. Algunas pautas para elaborar la declaración

4.1. Modelos, forma, lugar de presentación y plazos

<i>Modelo</i>	<i>Puede utilizar</i>	<i>Forma de presentación</i>	<i>Lugar</i>	<i>Plazos</i>
200	<p>Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los EP¹ y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.</p> <p>Obligatorio para aquellos que no deban utilizar el modelo 225 y no puedan utilizar el modelo 201.</p>	Vía telemática.		<ul style="list-style-type: none"> • En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. • Si el plazo de declaración se inició antes del 26 de mayo de 2007 deberán presentar la declaración antes del 20 de junio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos del ejercicio correspondiente a 2005. • 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.
201	<p>Sujetos pasivos que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Su volumen de operaciones sin IVA en ejercicio iniciado en 2006 \leq 6.010.121'04 €. • No incluyan rentas en transparencia fiscal internacional (TFI). • No estén obligados a llevar contabilidad conforme normas del Banco de España. • No formen parte de un Grupo Fiscal. • No apliquen el P.C.G. de Entidades Aseguradoras. • No determinen su base imponible según el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje. 	<p>Impreso.</p> <p>Impreso por programa ayuda.</p> <p>Vía telemática: obligatoria para S.A y S.L cuyo período impositivo finalice con fecha 31/12/2006 o posterior.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria². • Personalmente en la AEAT³. 	Ídem que para el modelo 200.

¹ Establecimientos Permanentes.

² La domiciliación bancaria puede realizarse desde el 1 de julio hasta el 19 de julio de 2007.

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 realizara mediante cheque cruzado.



	<ul style="list-style-type: none">• No sea una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero.• No estén obligados a presentar declaración conjunta a la Administración del Estado y a las diferentes Administraciones forales por razón del volumen de operaciones.			
225	Sociedades Patrimoniales.	Impreso. Impreso por programa ayuda. Vía telemática.	<ul style="list-style-type: none">• Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.• Personalmente en la AEAT.	<ul style="list-style-type: none">• En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.• Si el plazo de declaración se inició antes del 26 de mayo de 2007 deberán presentar la declaración antes del 20 de junio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos del ejercicio correspondiente a 2005.
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal.	Impreso. Vía telemática.	<ul style="list-style-type: none">• Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.• Personalmente en la AEAT.	Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.

4.2. Metodología de trabajo

Normalmente el trabajo tendrá lugar cuando se vaya a realizar el cierre contable del ejercicio y, en muchos casos, lo deseable será que el asesor, con cierta periodicidad (por ejemplo trimestralmente), chequee los Estados Financieros y algunas partidas de los mismos con el fin de hacer unas proyecciones anuales que orienten sobre el impuesto a pagar finalmente.

En todo caso, como hemos dicho, antes del cierre para determinar el Impuesto sobre Beneficios ya habrá que calcular toda la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

➤ Documentación base:

- Balance de situación.
- Cuenta de pérdidas y ganancias
- Balance de sumas y saldos a fin de ejercicio.
- Declaración ejercicio anterior
- Autoliquidaciones y resúmenes anuales de otros impuestos u obligaciones tributarias.
- A partir del examen de esta documentación puede ser necesario examinar otra que nos la aclare, pudiendo citar a título de ejemplo, la siguiente:
 - Mayores de algunas cuentas como las de inmovilizado material o inmaterial, solicitando documentos relacionados como pueden ser los contratos de arrendamiento financiero o determinados justificantes y contratos de adquisición de elementos.
 - Documentos que aclaren y justifiquen la dotación de provisiones, examinando los mayores de las dotaciones y reversiones.
 - Cuadros o fichas de amortización.
 - Aclaración del cálculo de existencias finales y, en su caso, la provisión dotada.
 - Ventas a plazos
 - Cálculo de las dotaciones por garantías de reparación y revisión o de las dotaciones para cubrir los gastos de las devoluciones de ventas.
 - En una promotora habrá que saber el número de contratos de venta firmados y el grado de terminación de los inmuebles pendientes de entregar.
 - Si en balance tenemos cuentas de Impuesto sobre beneficios diferidos o anticipado, habrá que saber cómo se originaron por si en este ejercicio se ha de producir la reversión.
 - Gastos contabilizados que no sean deducibles como sanciones o donaciones.
 - Mayor de la cuenta “Hacienda pública retenciones y pagos”, para saber el importe de los pagos a cuenta realizados.
 - Toda la documentación que pueda justificar beneficios fiscales como materialización de una reinversión, gastos o inversiones de I+D+i, gastos de formación, contratación de trabajadores discapacitados, actividad exportadora, etc.



- Plantilla media del ejercicio.
- Documentación, si se participa en ellas, de UTE's o Agrupaciones de Interés Económico, asegurándose que los ingresos y gastos de estas entidades se han contabilizado en la sociedad.

➤ Programa de trabajo:

- Analizar el borrador de las cuentas anuales del ejercicio comparando con las del año anterior y analizando las desviaciones más significativas. Leer el borrador de Memoria del ejercicio y la Memoria del anterior para ver si reflejan aspectos que puedan tener incidencia tributaria.
- Revisión de los sistemas de amortización:
 - Ver si la amortización contable se adecua a la admitida fiscalmente, examinando los coeficientes aplicados.
 - Examinar la posibilidad y conveniencia de aplicar una amortización fiscal adecuada o libre, por ejemplo por ser empresa de reducida dimensión (creación de empleo, activos de escaso valor, activos de inmovilizado material nuevos o del inmovilizado inmaterial o activos donde se reinvirtió).
 - Valorar si existe la posibilidad de aplicar un sistema de amortización más beneficioso: bienes usados, turnos de trabajo, amortización degresiva, etc.
- Provisiones:
 - Provisión para insolvencias: verificar si se cumplen los requisitos para su deducibilidad fiscal, que el deudor esté en concurso o procesado por alzamiento de bienes, que a fin de ejercicio hayan transcurrido 6 meses desde que venció la obligación, que la deuda se haya reclamado judicialmente o sea objeto de litigios. Descartar los créditos que no pueden dotarse como los de Administraciones Públicas o entidades vinculadas.
 - Provisión de cartera: comparar la valoración en libros con el menor valor entre el de cotización a fin de ejercicio y la cotización media del último trimestre, si hablamos de empresas que cotizan, y con el teórico contable, si la participada no cotiza.
 - Examinar las participaciones en entidades no residentes por si en la adquisición se puso de manifiesto un fondo de comercio financiero y podemos amortizarlo fiscalmente.
- Revisar los bienes adquiridos por leasing por si procede realizar un ajuste negativo por la parte de recuperación del coste del bien que excede a la amortización. Asimismo, habrá que detectar si han de revertir en el ejercicio diferencias por leasing ya pagados.
- Examinar las operaciones vinculadas socio-sociedad cuando no se trate de sociedades que presten servicios profesionales y tengan una estructura mínima. En estos casos, el ajuste a valor de mercado es obligatorio cuando el socio presta servicios como trabajador o que se califiquen como actividad económica y la valoración a mercado supone un mayor ingreso para el socio.



- En caso de endeudamiento con vinculadas que no residen en territorio UE, salvo paraísos fiscales de la propia UE, habrá que analizar si se produce subcapitalización y, por lo tanto, los intereses devengados no son deducibles.
- Análisis de la imputación temporal de ingresos y gastos: habrá que ver cómo interesa imputar los ingresos de operaciones a plazo o con precio aplazado, revisar las periodificaciones de ingresos y gastos y, seguramente, sea un buen momento para plantearse si conviene solicitar la aplicación del criterio de caja si la compañía, por ejemplo, tiene plazos muy largos para el cobro de ingresos.
- Examinar las ventas de inmovilizado correspondientes a inmuebles para aplicar los coeficientes de corrección monetaria
- Examinar, en general, las ventas de inmovilizado material, inmaterial y de participaciones de más del 5% en el capital de entidades para ver la posibilidad de aplicar la deducción por reinversión por las plusvalías producidas en el ejercicio. Asimismo, habrá que tener en cuenta, si se aplicó la deducción en ejercicios anteriores, que no se haya incumplido el requisito de mantenimiento de la inversión.
- Verificar los dividendos o plusvalías de participaciones de entidades extranjeras por si se puede hacer un ajuste negativo al resultado contable si se cumplen los requisitos para la exención de esos ingresos.
- Analizar si se han adquirido participaciones en entidades no residentes que hayan dado la mayoría de los derechos de voto para ver si es posible deducir en la base el importe invertido. Asimismo, habrá que revisar el cálculo del Impuesto en los cuatro ejercicios anteriores por si se redujo la base por estas inversiones, por si hubiera que integrar la parte correspondiente en este período.
- Revisar si algunas de nuestras participadas no residentes se han de someter a Transparencia Fiscal Internacional y, en ese caso, obtener las certificaciones que deberán emitir donde se refleje la base, deducciones, etc.
- Visto lo anterior, se podrá calcular la base imponible mediante los pertinentes ajustes al resultado contable.
- Si la base imponible es positiva, habrá que revisar los declaraciones de ejercicios anteriores por si existen bases negativas pendientes de compensar. En caso de que sea posible, habrá que tener en cuenta que la Administración podrá comprobar los justificantes de la declaración que generó las pérdidas hasta que prescriba el ejercicio en el que se compensaron.
- Detectado el cobro de dividendos o plusvalías, se calculará la deducción por doble imposición interna (al 50 o 100%) o internacional.
- Bonificaciones y deducciones: habrá que calcular estos incentivos en el ejercicio y revisar las declaraciones de ejercicios anteriores por si quedara remanente pendiente de aplicar que se pueda utilizar en este.
- Sociedades patrimoniales:
 - Habrá que clasificar los ingresos y gastos según las fuentes de renta contempladas en el IRPF: capital mobiliario, capital inmobiliario, actividades económicas y ganancias y pérdidas patrimoniales, sin olvidar la existencia de inmuebles no efectos a actividades económicas (para imputar rentas inmobiliarias).



- Luego deberemos realizar los ajustes al resultado contable que se producen por aplicación de la normativa del IRPF.
- Asimismo, habrá que separar, en su caso, las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en más de un año, que pasarán a formar parte de la base imponible especial.
- En entidades parcialmente exentas es preciso clasificar los ingresos en exentos y no exentos y asignar gastos a cada tipo de actividad, exenta y no exenta, prorrateando los comunes proporcionalmente al importe de los ingresos.

5. La Reforma fiscal para 2007

5.1. Principales aspectos de la reforma

Las Leyes 35/2006 y 36/2006, de reforma del IRPF y de prevención del fraude fiscal, respectivamente, introdujeron importantes modificaciones en este impuesto que, en general, se aplican a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007.

Por consiguiente, estas modificaciones no atañen a la declaración que ahora se presenta, pero, para entidades cuyo ejercicio coincide en el año natural, afectarán a las rentas que se vayan produciendo en el 2007.

Resumiendo, los aspectos más importantes de la reforma son los siguientes:

- Supresión de la deducción en base por implantación de empresas en el extranjero.
- Reducción de tipos impositivos según el siguiente cuadro:

Cuadro 6

Comparación de tipos impositivos				
		2006	2007	2008 y siguientes
Régimen General		35	32,5	30
Reducida dimensión	Primer tramo	30	25	25
	Segundo tramo	35	30	30
Explotación yacimientos hidrocarburos		40	37,5	35

- Deducciones: pervive la deducción por creación de empleo para trabajadores discapacitados y, con los cambios que veremos, la de reinversión de beneficios extraordinarios. Respecto a las deducciones por I+D+i se prevé que se analice hasta 2011 su utilización y efectos y, en principio, que desaparezcan en 2012.

El resto de deducciones se reducen paulatinamente hasta su desaparición según el cuadro siguiente:

Cuadro 7

Calendario de deducciones en el Impuesto sobre Sociedades

Años	Tipo	TERD	BEC	G (I+D)	G(I+D)+	I (I+D)	i Un	i	TIC	Exp	BIC	Cine	Lib	Trans	I.D.	Gua	MA	MAV	FP	FP+	TM	DR	DPS
2006	35	30-35	99	30	20	10	15	10	15	25	15	20	5	10	10	10	10	12	5	10	6.000	20	10
2007	32,5	25-30	87	27	18	9	13	9	12	12	14	18	5	8	8	8	8	10	4	8	6.000	14,5-12	8
2008	30	25-30	75	25	17	8	12	8	9	9	12	15	4	6	6	6	6	8	3	6	6.000	12	6
2009	30	25-30	62	25	17	8	12	8	6	6	10	13	4	4	4	4	4	5	2	4	6.000	12	4
2010	30	25-30	50	25	17	8	12	8	3	3	8	10	3	2	2	2	2	3	1	2	6.000	12	2
2011	30	25-30	38	25	17	8	12	8	0	0	6	8	2	0	0	0	0	0	0	0	6.000	12	0
2012	30	25-30	25	0	0	0	0	0	0	0	4	5	2	0	0	0	0	0	0	0	6.000	12	0
2013	30	25-30	13	0	0	0	0	0	0	0	2	3	1	0	0	0	0	0	0	0	6.000	12	0
2014	30	25-30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6.000	12	0

Fuente: REAF

TERD: Tipo empresas de reducción dimensión

BEC: Bonificación rentas reinvertidas de actividad exportadora de producciones cinematográficas, libros, etc.

G (I+D): Gastos de I + D

G (I+D) +: Exceso de gastos de I+D respecto a período anterior

i Un: Innovación a través de Universidades

TIC: Deducción tecnologías información y comunicación

Exp: Exportación. Para el establecimiento y explotación de una red de distribución no se aplicará esta deducción a partir del 21-03-2006 (Resolución 1/2006 DGT)

BIC: Bienes de interés cultural

Cine: Inversiones en producciones audiovisuales

* Se autoriza al Gobierno a bonificar las cotizaciones por el personal investigador dedicado a I+D+i, siendo incompatible esta bonificación con las deducciones en cuota

Lib: Inversiones en edición de libros

Trans: Sistemas navegación en transporte

I.D.: Inversiones para Discapitados en transportes

Gua: Por guarderías

MA: Medioambientales

MAV: Medioambiental vehículo transporte

FP: Formación profesional

FP +: Excesos de gastos F.P.

TM: Empleo trabajadores minusválidos

DR: Reinversión de beneficios extraordinarios sólo para régimen general, para el resto ver cuadro anterior.

DPS: Previsión social



- Las deducciones por doble imposición interna e internacional no sufren ninguna modificación, si bien hay que tener en cuenta, en caso de que en el primer ejercicio iniciado en 2007 existan saldos pendientes de deducir, que dicha deducción se realizará según el tipo impositivo del ejercicio en el que se aplique, no al correspondiente al del ejercicio en el que se generó.
- Este régimen transitorio general de las deducciones consiste en que los saldos pendientes de aplicar minorarán la cuota de ejercicios siguientes, en los plazos y con la normativa vigente en el último ejercicio en el que fue de aplicación la deducción.
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios:
 - Esta deducción por reinversión se adapta a los tipos rebajados de sociedades y al nuevo porcentaje de gravamen de las ganancias patrimoniales en el IRPF que, como es sabido, pasa del 15 al 18%. Según el régimen del Impuesto aplicable, los nuevos porcentajes de deducción pueden resumirse en el siguiente cuadro:

Cuadro 8

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios															
	Hidrocarburos			Reducida dimensión			General			Par. exentas			Cooperativas		
	06	07	08	06	07	08	06	07	08	06	07	08	06	07	08
Tipo de gravamen	40	37,5	35	30-35	25-30	25-30	35	32,5	30	25	25	25	20	20	20
Tipo deducción	25	19'5	17	20	12	12	20	14,5	12	10	7	7	5	2	2

Fuente: REAF

- Requisitos de los elementos transmitidos: el cambio fundamental es la exigencia, para los elementos del inmovilizado material e inmaterial, de que estén afectos y que lleven un año en funcionamiento. Con la norma antigua bastaba un año de posesión.
- Requisitos de los elementos en los que se reinvierte: los elementos del inmovilizado material e inmaterial deben entrar en funcionamiento dentro del período de reinversión (ahora basta con la puesta a disposición).
- Valores no aptos ni para la transmisión ni para la reinversión: participaciones en entidades no residentes sin derecho a la exención de beneficios y plusvalías, los de Instituciones de Inversión Colectiva de carácter financiero, los de las antiguas patrimoniales y, el requisito más restrictivo, los representativos del capital de entidades en que más de la mitad del activo no sea inmovilizado material, inmaterial o valores que sirvan para transmisión y reinversión, con lo que se dejan fuera a las participaciones en empresas promotoras (el peso de las existencias supera el de otros activos), comerciales, etc.
- Régimen transitorio: cuando la plusvalía haya sido integrada en ejercicios iniciados antes del 1 de enero de 2007, el tipo y la normativa que regulan la deducción que se aplicará en el ejercicio de reinversión serán los correspondientes al período de integración.



- Supresión del régimen de sociedades patrimoniales:
 - La supresión es efectiva para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2007, por lo que en caso de ejercicios que no coinciden con el año natural, es posible que se aplique el régimen hasta bien entrado 2007.
 - Se establecen unas normas para la transición de patrimonial a régimen general para que no queden rentas sin tributar o que tributen dos veces, para la deducción futura de bases negativas y para la distribución de dividendos o la tributación de plusvalías generadas cuando la entidad estaba sometida a este régimen.
 - Se regula un régimen de diferimiento para las entidades que, ante el cambio, decidan disolverse y liquidarse:
 - Para acogerse a esta posibilidad, la sociedad debe haber sido patrimonial en todos los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2006, acordar la disolución en los 6 primeros meses del primer ejercicio iniciado desde 1 de enero de 2007 y, en los 6 meses siguientes a dicho acuerdo, debe realizar los actos necesarios para la cancelación registral.
 - En el período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2007 en el que se toma el acuerdo, y hasta la liquidación, seguirá tributando como patrimonial.
 - El contenido del régimen consiste, resumiendo, en que la entidad no tributará por plusvalías que se pongan de manifiesto con la disolución, ni los socios tampoco por la diferencia entre el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos menos el coste de adquisición y titularidad. Cuando lo que se recibe son bienes y derechos estos entrarán en el patrimonio del socio por el valor de adquisición y titularidad más las deudas asumidas, por lo que la tributación se difiere al momento en el que se transmitan.
 - Si los socios de una patrimonial tienen que decidir si optan por la disolución con liquidación habrían de tener en cuenta lo siguiente:
 - Asegurarse de que la sociedad ha sido patrimonial ininterrumpidamente desde el 1 de enero de 2005. Si se opta por el régimen y después la Administración Tributaria comprobase que no se podía acoger a él, la operación tendría un altísimo coste impositivo.
 - Analizar los costes de la nueva tributación en régimen general o en el de empresas de reducida dimensión de la sociedad, comparándola con la tributación que se soportará si los bienes y derechos de la entidad pasan a los socios.
 - Estudiar la viabilidad mercantil de la disolución.

- Valoración de las operaciones vinculadas:



- La Ley 36/2006 obliga a valorar a valor de mercado las operaciones vinculadas.
- Se incrementan los supuestos de vinculación.
- Las diferencias entre el valor de mercado y el dado por las partes tendrá la naturaleza de la renta puesta de manifiesto pero, en caso de operaciones socio-sociedad se especifica que la diferencia a favor del socio se tratará como una participación en beneficios, y la diferencia a favor de la sociedad como una aportación a los fondos propios, siendo esta calificación concordante con la doctrina del ICAC para la contabilización de las operaciones intragrupo.
- Se establece la obligación de las empresas de guardar documentación que justifique la valoración de las operaciones vinculadas, aunque esa obligación está pendiente de desarrollo parlamentario.
- Se regula un régimen sancionador para casos en los que no se documenten estas operaciones o para cuando esté completa la documentación pero el valor consignado en el Impuesto no concuerde con el que se deduce de las mismas.

5.2. Una visión crítica de la reforma de sociedades

- Desde nuestro punto de vista, la orientación general de la reforma era la correcta: reducción de tipos impositivos y limpieza en la maraña de deducciones.
- No obstante, en el contexto de competencia fiscal internacional, y más en concreto dentro de la UE con los nuevos socios, es posible que la reforma haya pecado de prudente, y ello por varias razones:
 - La bajada de tipo ha sido de sólo 5 puntos y, en el caso del régimen general, que afecta sólo a las grandes empresas pero que, como hemos visto, aportan la mayor parte de la recaudación, la rebaja se hace en dos ejercicios.
 - La eliminación de deducciones ha sido demasiado drástica en cuanto a los incentivos suprimidos, añadiendo complicación por que se reducen en varios años con calendarios diferentes.
 - Entre las deducciones que se prevé eliminar están las de I+D+i, incentivo que, en principio, y dado el déficit de nuestro país en estas actividades, debería tener todas las papeletas para permanecer. Como se promete un análisis de los efectos de esta deducción antes de su supresión, no perdemos la esperanza de que se pueda recuperar.
- Deducción por reinversión: reconociendo que esta deducción necesitaba matices y que la antigua regulación podría proporcionar, con la literalidad de la norma, situaciones que pudieran parecer de abuso, siguiendo un movimiento pendular, la reforma la ha herido de muerte, al menos en lo que respecta a transmisiones y reinversiones por medio de valores.

La cortapisa de que los valores no son aptos para la transmisión o para la reinversión si representan participaciones en el capital de entidades que no

tengan más del 50% del activo constituido por elementos del inmovilizado material o inmaterial, deja fuera del incentivo muchas operaciones con valores de entidades productivas.

Esta situación se corregirá con las modificaciones tributarias que introducirá la Ley de reforma mercantil.

- Valoración obligatoria a valor de mercado de las operaciones vinculadas: esta modificación, que tiene sentido cuando las operaciones se realizan entre entidades domiciliadas en diferentes países, pierde importancia si nos referimos a operaciones internas. De hecho desde la Ley 43/1995, que comenzó a aplicarse en 1996, la valoración a valor de mercado, salvo en unas supuestos muy concretos, sólo la podía hacer la Administración si consideraba que la tributación conjunta fue inferior por la valoración dada por las partes.

Con la reforma, además se establece una obligación, pendiente de desarrollo reglamentario, de justificar estas operaciones que puede constituir una pesada carga para las empresas.

No digamos nada de las operaciones efectuadas entre los socios de una sociedad profesional y la sociedad. En estos casos, las dificultades aumentan por la dificultad propia de valorar estos servicios y por las complejas relaciones y de muy diferentes tipos que se mantienen en el seno de los despachos profesionales, complicándose aún más la situación con la publicación de la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales. Asusta un poco la conflictividad que estos mecanismos puedan desencadenar.

Cabe esperar que el desarrollo reglamentario que se tiene que producir libre de la obligación de documentar la mayor parte de esas operaciones y dé paso a criterios de valoración que concedan mayor seguridad jurídica.

- En cuanto a la supresión del régimen especial de sociedades patrimoniales, nuestra opinión es positiva. Este régimen desde un principio ha dado tantos o más problemas que su antecesor, el de transparencia fiscal, también reformado en diferentes ocasiones. Estimamos que la supresión del régimen es lo más acertado.

6. Incidencia fiscal de la Reforma mercantil.

6.1. Incidencia de la nueva contabilidad

Como es conocido, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina partiendo del Resultado Contable y corrigiendo éste conforme a lo dispuesto por la normativa fiscal. Este sistema, utilizado desde 1996, resulta práctico pero exige, por el principio de reserva de ley, que la determinación del resultado contable quede regulada, en sus aspectos esenciales por normas con rango legal. Por ello, para adaptar la contabilidad de las empresas individuales a las NIIF cabían dos soluciones: hacer una remisión al Reglamento del Parlamento Europeo, lo cual exigiría que la base del

Impuesto se determinara íntegramente por la normativa fiscal sin partir del resultado contable; o la solución adoptada, modificar nuestro derecho contable para adaptarlo a las NIIF. Ahora bien, con las nuevas normas contables, aunque para la mayor parte de las entidades los cambios no sean importantes, evidentemente se modificará el resultado contable y, por ende, la base imponible.

Ante esta situación, el legislador, atendiendo una demanda generalizada, ha creído conveniente modificar la normativa fiscal en cuatro aspectos: adaptando la terminología tributaria a los nuevos términos contables, para aclarar la deducibilidad de alguna partida, posibilitando que se pueda seguir deduciendo de manera sistemática el valor de algunos intangibles sin vida definitiva y, finalmente, ha aprovechando para introducir alguna modificación que nada tiene que ver con la reforma contable.

6.2. Algunas modificaciones contables con incidencia en la base imponible del Impuesto.

- Inmovilizado material:
 - Los gastos financieros producidos antes de la entrada en funcionamiento se activarán obligatoriamente y nunca serán gastos del ejercicio (antes podían activarse si se cumplían determinados requisitos).
 - En permutas “de carácter comercial” (cuando los flujos de efectivo del inmovilizado entregado difieren de los del recibido) se reconocen beneficios o pérdidas. Antes nunca se generaba un beneficio contable al valorar el bien recibido por el neto contable del entregado, aunque fiscalmente se ajustaba el resultado contable para reconocer el beneficio.
- Inmovilizado intangible (antes denominado inmovilizado inmaterial):
 - Los intangibles con vida indefinida no se amortizan, aunque cada año habrá que chequear si han sufrido deterioro y, si así fuera, se contabilizará éste.
 - El Fondo de Comercio no se amortizará, siendo sometido cada año a test de deterioro.
- Activos no corrientes mantenidos para la venta.
 - Son aquellos en que su valor no se recuperará por el uso, sino por la transmisión, y ésta es altamente probable.
 - No se amortizan.
- Arrendamiento financiero: aunque cambia su contabilización, ésta no tiene incidencia en el resultado contable.
- Instrumentos financieros:
 - En la actualidad no se llevan a pérdidas y ganancias las revalorizaciones producidas antes de su transmisión (excepto participaciones en FIAMM), sin embargo, con el nuevo PGC esa situación solo se mantiene para préstamos y



pérdidas a cobrar (créditos comerciales, activos no derivados y que no se negocian), inversiones mantenidas hasta el vencimiento y las inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas).

- Valoración al final de cada ejercicio a Valor Razonable, llevando los cambios en dicho valor a Pérdidas y Ganancias directamente: los activos financieros mantenidos para negociar y los activos financieros híbridos.
 - Los gastos de emisión de instrumentos del patrimonio propio como, por ejemplo, gastos de ampliación de capital, serán gastos del ejercicio en que se produzca la emisión, sin que se puedan distribuir en varios ejercicios.
- Existencias: la principal diferencia es que no se admitirá el método LIFO.
- Moneda extranjera:
- Hasta ahora, sólo se llevaban directamente a pérdidas y ganancias las diferencias en tesorería. En el resto de partidas sólo se llevaba a resultados las pérdidas, debiendo esperar las ganancias a su materialización.
 - Con el nuevo PGC las diferencias en créditos y deudas en moneda extranjera pasarán por pérdidas y ganancias. Además, en las llamadas “partidas no monetarias” las diferencias se tratarán conforme a la valoración a fin de ejercicio del elemento.
- Impuesto sobre Beneficios: aunque cambia su contabilización, no tendrá incidencia tributaria.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos de terceros: como en principio se contabilizarán como ingresos en el Patrimonio Neto, pasando a Pérdidas y Ganancias de acuerdo con la finalidad en que se empleen, tampoco producirán una diferencia en la base imponible.

6.3. Modificaciones tributarias introducidas en la ley de reforma mercantil.

- Según la exposición de motivos del Proyecto de Ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, las modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se han realizado “persiguiendo que afecten [los cambios mercantiles] lo menos posible a la cuantía de la base imponible en comparación con la regulación anterior.
- Principales modificaciones:
- Terminológicas: se adapta la terminología de la norma fiscal a las nuevas denominaciones contables, introduciendo términos como inmovilizado intangible (para sustituir al inmaterial), inversiones inmobiliarias, pérdida por deterioro (para sustituir a las dotaciones para la cobertura de riesgos), etc.
 - Permitir la amortización fiscal del Fondo de Comercio, con un máximo anual de la veintava parte de su importe, sin que dicha deducción de gasto esté condicionada a su contabilización en pérdidas y ganancias.



- Permitir asimismo la deducción fiscal, por décimas partes, del valor de otros inmovilizados intangibles con vida útil definida aunque, contablemente, estos elementos no sean amortizables.
 - Precisar que las variaciones de valor, por aplicación del criterio del valor razonable, en determinados elementos, cuando sólo tengan efectos en el Patrimonio Neto y no en Pérdidas y Ganancias, no tendrán efectos fiscales.
 - Se introduce un beneficio fiscal para los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles creados por la empresa en una actividad innovadora. Dicho beneficio consiste en la integración de dichos ingresos sólo en un 50% y dejará de aplicarse en el periodo impositivo siguiente a aquél en el que los ingresos procedentes del activo cedido superen 6 veces su coste. Se condiciona la aplicación efectiva de esta reducción a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.
- Régimen fiscal de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común: por un lado se permite reducir también la base imponible por los beneficios que se apliquen a gastos de conservación y mantenimiento del monte; por otro, se prevé la ampliación del plazo para aplicar los beneficios (ejercicio en que se generaron y 4 siguientes) si se formula un plan especial y es aceptado por la Administración.
- Se aprovecha para modificar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios con efectos retroactivos a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007, la cual fue reformada recientemente, como acabamos de comentar por la ley 35/2006.
- Para valores transmitidos y para la materialización en valores se suprime el requisito de que los mismos representen entidades en las que más de la mitad de su activo esté constituido por elementos del inmovilizado material, inmaterial o valores aptos. Indudablemente, este requisito limitaba mucho la posibilidad de utilizar este incentivo fiscal.
 - Con la nueva redacción se limita, proporcionalmente, la aplicación de la deducción cuando los valores transmitidos o los valores en que los que se materialice la reinversión sean representativos de entidades que tengan en su activo más de un 15% de activos no afectos. Ese porcentaje se determinará, en principio, con valores contables, excepto que el sujeto pasivo decida determinarlo según los valores de mercado de los elementos del activo.
 - Conviene advertir que continúan siendo no aptos, ni para generar la plusvalía ni para materializar la reinversión, los valores representativos de entidades de cartera o de mera tenencia de bienes no aptos para la exención en Patrimonio del valor de participaciones.
- Aplicación temporal: excepto la modificación introducida en la deducción por reinversión, el resto serán aplicables para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008.