

B) Recetas para el Impuesto sobre Sociedades 2007

1.- Revise algunas de las operaciones del ejercicio cuya incidencia contable no coincide con la fiscal

- ✓ Operaciones a plazo (periodo desde la entrega al vencimiento del último plazo es mayor de un año): en estas operaciones la norma fiscal, si no se opta por devengo, dispone que los ingresos se entienden obtenidos a medida que se realicen los cobros, al contrario de lo recogido en el resultado contable que, por el mencionado principio de devengo, habrá tenido en cuenta la venta íntegramente.

Por lo tanto, si imputamos fiscalmente a medida que se cobra, habrá que considerar el correspondiente ajuste negativo al resultado contable.

- ✓ Permutas: aunque la contabilidad no reconoce beneficios en estas operaciones, sin embargo la norma fiscal obliga a incluir en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

En consecuencia, es muy posible que, si al revisar nuestra contabilidad encontramos en ejercicios iniciados en 2007 este tipo de operaciones, tengamos que realizar un ajuste positivo al resultado contable.

- ✓ Aportaciones no dinerarias a entidades: si bien la cuenta de pérdidas y ganancias no reflejará beneficios en esta operación, sin embargo, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto obliga a reconocer una renta fiscal de la diferencia entre el valor de mercado del elemento aportado y su valor contable.

Por consiguiente, si estamos en este caso, tendremos que calcular el correspondiente ajuste positivo.

- ✓ Adquisiciones por leasing: si la entidad está adquiriendo algún bien en régimen de arrendamiento financiero, habrá contabilizado como gasto la amortización del inmovilizado inmaterial, en función de la vida útil del bien, y la carga financiera. La norma fiscal a este tipo de operaciones le otorga una ventaja similar a la amortización acelerada.

Así pues, si tenemos en nuestra empresa una adquisición de este tipo, deberíamos ver todas las cuotas pagadas y, si se cumplen los requisitos del contrato (duración mínima, 2 años para muebles y 10 para inmuebles, y cuotas de recuperación de coste iguales o crecientes), podremos deducir como gasto fiscal el importe anual de la parte de cuotas correspondientes a la recuperación de coste del bien, con un máximo del doble del importe resultante de aplicar el coeficiente máximo de amortización según tablas sobre el coste del bien (el triple si la empresa es de reducida dimensión), lo cual originará un ajuste negativo al resultado contable.

- ✓ Corrección monetaria: si hemos transmitido un bien inmueble, nuestra cuenta de pérdidas y ganancias estará recogiendo la diferencia entre el importe obtenido por la venta y el valor contable del elemento.

Pues bien, nos conviene revisar estas operaciones ya que si el elemento formaba parte del inmovilizado, la renta obtenida se reducirá fiscalmente al contemplar la norma tributaria la actualización monetaria, del valor de adquisición y de las amortizaciones, que se regula cada año en Ley de Presupuestos. Por lo que tendremos que tener en cuenta el correspondiente ajuste negativo.

- ✓ Gastos no deducibles: conviene chequear nuestros gastos para identificar aquellos que no sean deducibles fiscalmente como multas, sanciones o donativos y donaciones, haciendo el correspondiente ajuste positivo.

No obstante, los donativos y donaciones, si se han realizado a entidades beneficiarias del mecenazgo (fundaciones, asociaciones de utilidad pública, etc.) otorgarán el derecho a aplicar una deducción en cuota del 35%, limitándose la base de esta deducción en el 10% de la base imponible del ejercicio.

2.- Diferir ingresos y anticipar gastos

- ✓ Para una empresa con beneficios será interesante, si puede, tener un ingreso en 2008 mejor que en este ejercicio o anticipar el gasto a 2007. Conseguirá, en principio, diferir parte del Impuesto.
- ✓ Además, si está próxima a superar el límite establecido para ser calificada como empresa de reducida dimensión (cifra de negocios inferior a 8.000.000 euros), trasladando el ingreso puede permanecer un período más en el mismo aprovechando sus incentivos.
- ✓ Por otra parte, una entidad que tribute en régimen general, además del diferimiento, obtendrá la ventaja de 2,5 puntos porcentuales en el tipo impositivo, ya que éste pasa del 32,5% en 2007 al 30% en 2008.

3.- Revisar las operaciones vinculadas

- ✓ Como ya ha sido ampliamente comentado, la ley de medidas para la prevención del fraude fiscal ha modificado la regulación respecto a estas operaciones, de tal forma que pasa a ser obligatoria la valoración a mercado por las partes de las operaciones vinculadas. Esto nos lleva a recomendar que, antes de terminar el ejercicio, se identifiquen todas las operaciones vinculadas.
- ✓ Desde el punto de vista contable, en general, y según la doctrina del ICAC, la valoración debería ser similar, por lo que en muchos casos no deberíamos encontrar diferencia entre la contabilidad y la base imponible del Impuesto.
- ✓ Es muy probable tener vinculación en operaciones socio persona física-sociedad en prestaciones de trabajo personal o en servicios profesionales. Asimismo es frecuente que pueda haber alquileres de los socios a sus sociedades, operaciones con administradores o préstamos a/de socios o administradores-sociedad, sin perder de vista las operaciones entre sociedades participadas o sociedades en que personas del grupo familiar tengan como mínimo un 25% del capital.
- ✓ Una vez identificadas las operaciones tendremos que establecer su valor normal de mercado por uno de los métodos que establece la norma. Aunque no se ha aprobado el desarrollo reglamentario de la obligación de documentación relativa a estas operaciones, parece conveniente conservar la justificación de la valoración dada a efectos de tener más argumentos para defenderla si es cuestionada por la Administración en una comprobación.

4.- Aproveche las bases imponibles negativas

- ✓ Las bases imponibles negativas tienen un plazo para poder compensarse de 15 años, por lo que 2007 es el último para compensar bases negativas de 1992. En el caso de entidades de nueva creación, el plazo de los 15 años se empieza a contar desde el primer ejercicio en el que hayan obtenido renta positiva.
- ✓ Conviene advertir que la Administración podrá exigir la acreditación de las bases que se compensan, en la comprobación del ejercicio en el que se ha realizado dicha compensación, mediante la exhibición de la autoliquidación del ejercicio en el que se generó la pérdida, así como de la contabilidad y de los justificantes documentales de aquél período.

- ✓ Como no existe obligación de compensar todo el saldo disponible de bases negativas, lo más interesante es conjugar las mismas, en su caso, con los saldos de las deducciones que tengamos pendientes de aplicar y que podamos perder por agotamiento de su plazo.

5.- Adelantar gastos o inversiones que den derecho a aplicar deducciones en cuota

- ✓ Si la entidad va a tener base imponible positiva en 2007, le interesará, en la medida de lo posible, adelantar los gastos o inversiones que le dan derecho a aplicarse deducción en cuota (ver cuadro con calendarios de deducciones al final del documento), con ello conseguirá dos ventajas:
 - Anticipar el beneficio fiscal reduciendo en 2007 su tributación.
 - Conseguir un mejor tipo de deducción, ya que en 2008 y siguientes será menor.

6.- Si la entidad ha transmitido un elemento de inmovilizado o valores con plusvalía y piensa aplicar la deducción por reinversión, le interesa reinvertir 2007

- ✓ La deducción por reinversión se aplica en el ejercicio en el que se realiza la reinversión, siempre que ésta sea posterior a la transmisión. Si la plusvalía se ha generado en 2007, habrá que tributar por ella en este ejercicio y el beneficio fiscal de la deducción no se disfrutará hasta que no se haya materializado la reinversión. Por lo tanto, para adelantar la rebaja es interesante reinvertir cuando antes, de esa forma sólo pagaremos en 2007 el 18% de la plusvalía.
- ✓ De igual forma, si transmitió con plusvalía un elemento o valores en 2005 ó 2006, antes de fin de año puede reinvertir y aplicarse la deducción, además al tipo vigente en aquellos años, el 20% si tributa en régimen general o en el de empresas de reducida dimensión.
- ✓ No conviene perder de vista los nuevos requisitos de la deducción por reinversión tras las modificaciones que ha producido en la misma la Ley de reforma del IRPF y la Ley de reforma de la legislación mercantil en materia contable:
 - Necesidad de que los elementos del inmovilizado material o inmaterial transmitidos se encuentren afectos a actividades económicas y que hubiesen entrado en funcionamiento al menos durante un año dentro de los tres anteriores a la transmisión.
 - Los elementos objeto de reinversión deben de entrar en funcionamiento dentro del plazo máximo establecido para la reinversión.
 - No son aptas para reinvertir las participaciones en entidades no residentes que no otorguen derecho a la exención de dividendos o los representativos de Instituciones de Inversión Colectiva de carácter financiero.
 - Cuando la deducción se aplique a una plusvalía generada por la transmisión de valores o la reinversión se materialice en valores (en ambos casos tienen que otorgar un porcentaje de participación, al menos, del 5% del capital), si la entidad participada tiene más de un 15% de activos no afectos y éstos no representan más del 50% (en ese caso los valores no serían válidos para este incentivo), la deducción se aplicará proporcionalmente a la parte de activos afectos. En principio, se valorarán los activos a valor contable, salvo que el sujeto pasivo decida aplicar valor de mercado.
- ✓ Si se piensa reinvertir en valores representativos de entidades no residentes que otorguen más del 5% de su capital, debemos aprovechar el ejercicio iniciado en 2007, ya que será el último en que la deducción, reinvertiendo en esos valores, sea compatible con la deducción de la veintava parte del fondo de comercio financiero.

7.- Si entre sus actividades se encuentra el alquiler de vivienda, le conviene analizar si le es posible optar por el régimen especial

- ✓ El Texto Refundido de la Ley del Impuesto establece un régimen especial para entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas cuyo incentivo es la bonificación del 85% para las rentas procedentes de alquiler vivienda, que puede llegar al 90%, si el arrendatario es discapacitado y se han realizado en la vivienda obras de adecuación.
- ✓ Para la aplicación de este régimen, que se ha flexibilizado en 2006, se han de cumplir una serie de requisitos:
 - El número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, en cualquier momento del período impositivo ha de ser, como mínimo 10.
 - La superficie construida no puede superar 135 m².
 - Las viviendas tienen que estar arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, como mínimo, 7 años.
 - Se ha de contabilizar separadamente, en su caso, las actividades de arrendamiento y de promoción inmobiliaria.
 - Si la entidad desarrolla actividades complementarias al arrendamiento de viviendas, al menos el 55% de las rentas del período deben proceder del arrendamiento.

8.- Si es empresa de reducida dimensión y ha creado empleo, quizás le interese invertir en ejercicios iniciados en 2007 en inmovilizado material nuevo

- ✓ Primero deberá comprobar el número de trabajadores/año que ha incrementado su plantilla. Para ello deberá hallar la plantilla media de los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en el que los bienes adquiridos han entrado en funcionamiento y compararla con la media de los 12 meses anteriores. El incremento de plantilla se habrá de mantener otro período de 24 meses.
- ✓ Por cada trabajador/año de incremento de plantilla tendrá derecho a 120.000 euros de amortización libre del elemento de inmovilizado material nuevo.
 - Ejemplo: una entidad en 2007 tiene una plantilla media de 7,5 trabajadores y en 2008 esperar tener 8, y mantenerla en 2008 y 2009. En 2006 tuvo 6,2 trabajadores de media. Decide adquirir una máquina nueva por 400.000 euros en diciembre de 2007. En el supuesto la entidad podrá amortizar libremente un importe de 186.000 euros.

$$\Delta \text{ plantilla } 2007-08 \text{ respecto } 2006 = \frac{7,5+8}{2} - 6,2 = 1,55$$

$$\text{Amortización libre} = 1,55 \times 120.000 = 186.000 \text{ euros.}$$

En 2007, suponiendo que la entidad tuviera antes de este incentivo una base imponible de 200.000 euros, se ahorraría 55.800 euros (el 30% de 55.800 euros).

9.- Las plusvalías latentes en un Fondo de Inversión que invierte en activos del mercado monetario, FIAMM, tributan

- ✓ El ICAC ha establecido que las participaciones en un FIAMM deben valorarse, a fin de ejercicio, por su valor liquidativo. Como la norma fiscal no regula este supuesto, si el valor de la participación se ha incrementado respecto al valor de adquisición o al valor liquidativo a finales del ejercicio anterior, ese incremento formará parte de la base imponible del Impuesto y, por consiguiente, tributará.
- ✓ Este criterio de valoración contable es el antecedente más próximo que existe en la norma contable vigente del criterio de valor razonable que se habrá de aplicar en ejercicios iniciados en 2008 en la valoración de instrumentos financieros calificados como mantenidos para negociar, instrumentos híbridos y disponibles para la venta, en las partidas monetarias o en las operaciones intragrupo.

10.- Revisar las amortizaciones

- ✓ Al cierre del ejercicio habrá que analizar si la amortización contable no excede de la admitida fiscalmente, estudiando si interesa alguno de los sistemas de amortización degresiva que permite la norma tributaria.
- ✓ Si la empresa se califica como de reducida dimensión, es posible amortizar fiscalmente, utilizando el coeficiente máximo de las tablas aprobadas por el Reglamento del Impuesto multiplicado por 2, los elementos del inmovilizado inmaterial y los elementos nuevos del inmovilizado material. Además, no es preciso que contablemente se recoja ese exceso sobre la depreciación efectiva, con lo que procederá hacer, por la diferencia, un ajuste negativo. Asimismo, las empresas que tributan por este régimen, pueden amortizar libremente elementos del inmovilizado material nuevo que tengan escaso valor (máximo de 601,01 euros), con el límite anual de 12.020, 24 euros.

ANEXOS:

Cuadro N° 1

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

Cuadro N° 2

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	10	4	8	6.000	14,5-12	8	8
2008	30	25-30	75	25	17	8	12	8	9	9	12	15	4	6	6	6	8	3	6	6.000	12	6	6
2009	30	25-30	62	25	17	8	12	8	6	6	10	13	4	4	4	4	5	2	4	6.000	12	4	4
2010	30	25-30	50	25	17	8	12	8	3	3	8	10	3	2	2	2	3	1	2	6.000	12	2	2
2011	30	25-30	38	25	17	8	12	8	0	0	6	8	2	0	0	0	0	0	0	6.000	12	0	0
2012	30	25-30	25	0	0	0	0	0	0	0	4	5	2	0	0	0	0	0	0	6.000	12	0	0
2013	30	25-30	13	0	0	0	0	0	0	0	2	3	1	0	0	0	0	0	0	6.000	12	0	0
2014	30	25-30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6.000	12	0	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

i Un: 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 Discapacitados 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: Reversión de beneficios extraordinarios sólo para régimen general, para el resto ver cuadro anterior.

DPS: Previsión social

Cuadro N° 3

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