



Consideraciones fiscales en el cierre del ejercicio 2009

Para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es necesario analizar determinados aspectos de la contabilidad de la empresa. Además, de cara al cierre fiscal es preciso repasar el tipo, bonificaciones o deducciones que inciden en la cuantificación del impuesto y las novedades que afectan a ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2009



Luis del Amo Carbajo

Registro de Economistas Asesores Fiscales - REAF
Consejo General de Colegios de Economistas de España

Como la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se determina partiendo del resultado contable, en general podemos decir que habrá que analizar todos los aspectos de la contabilidad que se han mencionado anteriormente⁽¹⁾ o, por lo menos, todos los que inciden en el resultado.

Por lo tanto, a continuación señalaremos sobre todo aquellos puntos de la contabilidad en los que es más frecuente que el importe del gasto, del ingreso o el momento de la imputación fiscal puedan diferir de lo contabilizado. Todo ello, naturalmente, a título enunciativo, ya que sería prácticamente imposible abarcar todos los aspectos a considerar.

Seguidamente nos referiremos al tipo, bonificaciones o deducciones, que son los elementos que, después de la base imponible, inciden en la cuantificación del impuesto a pagar, señalando, tanto en lo que respecta a la determinación de la base como en lo referente a la cuota, especialmente las novedades que afectan a ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2009.

PRINCIPALES ASPECTOS A REVISAR PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE

- **Deterioro de la cartera de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.** Con la nueva normativa contable, el deterioro de esta cartera se calcula por diferencia, a principio y final de ejercicio, entre el valor en libros y el valor que se estime recuperable que, salvo mejor evidencia, será el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes a la fecha de valoración, mientras que bajo el PGC 90 la comparativa se hacía con el valor teórico de las participaciones al final del ejercicio corregido con las plusvalías tácitas existentes cuando se adquirió la participación que subsistieran a la fecha en que se realiza la comparación. Por ello, resulta más improbable en la actualidad que se contabilice un deterioro en esta cartera. Pues bien, la norma fiscal permite deducir un importe equivalente al que se podía deducir vigente la norma contable anterior, que, por simplificar, equivale a las pérdidas del ejercicio de la participada en proporción al porcentaje de participación que se detente, si bien en el cálculo de los fondos propios de la filial no se tendrán en cuenta los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles. Naturalmente esta deducción en base no está condicionada a la contabilización del gasto. Por otra parte, si en el pasado hemos tenido en cuenta un gasto fiscal no contabilizado y la filial ha obtenido beneficios, habrá que considerar ahora la reversión fiscal correspondiente. Como novedad, y si el proyecto de ley que regula las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado hipotecario (ley SOCIMI) se publica como ley conservando las enmiendas aprobadas a día de hoy en el Senado, ya en 2009 la deducción de pérdidas de las filiales se extenderá también a las pérdidas de las subfiliales.

- **Fondo de Comercio.** Con la nueva norma contable el fondo de comercio no se amortiza sistemáticamente. Únicamente podrá contabilizarse, en su caso, el deterioro que se calcule al realizar todos los años el preceptivo *test*. Por ello, el texto refundido de la ley permite la deducción máxima de una veintea parte, cada año, del precio de adquisición del fondo de comercio, sin que dicha deducción esté condicionada a su contabilización. Sí se exige que el fondo se haya adquirido a título oneroso, que no se haya hecho a una entidad del grupo (entendiendo por tal el definido en el artículo 42 del Código de Comercio) y que se dote una reserva indisponible, bien en el ejercicio o, si no es posible, con los primeros beneficios obtenidos, por el mismo importe que se va a deducir.
- **Activos intangibles de vida útil indefinida.** Al igual que sucede en el caso del fondo de comercio, para este tipo de activos no se prevé una amortización contable. Por ello, y al objeto de mantener la neutralidad con el pasado, se establece la deducibilidad fiscal de los mismos por décimas partes cada año y sin necesidad de contabilizar el gasto. Los requisitos también consisten en que la adquisición de estos intangibles se haya realizado a título oneroso y que no se haya efectuado a empresas del grupo.
- **Provisión de estabilización de empresas aseguradoras.** También persiguiendo la neutralidad, en estas compañías se permite la deducibilidad fiscal del importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización, hasta la cuantía mínima establecida por la normativa de seguros, aunque no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por supuesto, cuando se aplique dicha reserva, el importe asignado habrá de integrarse en la base imponible.
- **Instrumentos financieros.** Será muy conveniente revisar las categorías en las que los ha clasificado la empresa y si la valoración al cierre del ejercicio es la correcta. A este respecto conviene precisar que las

Ficha Técnica

AUTOR: del Amo Carbajo, Luis.

TÍTULO: Consideraciones fiscales en el cierre del ejercicio 2009

FUENTE: Estrategia Financiera, nº 266. Noviembre 2009.

LOCALIZADOR: 91/2009

RESUMEN: De cara al cierre fiscal de 2009, es preciso revisar los principales aspectos contables en los que es más frecuente que el importe del gasto, del ingreso o el momento de la imputación fiscal puedan diferir de lo contabilizado. Además, hay que tener en cuenta las bonificaciones o deducciones que después de la base imponible inciden en la cuantificación del impuesto a pagar. El siguiente artículo recoge todos estos aspectos, explicando especialmente las novedades que afectan a ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2009.

DESCRIPTORES: Fiscalidad, Plan General Contable, Impuesto sobre Sociedades, fondo de comercio, activos, provisiones, instrumentos financieros, operaciones vinculadas, amortizaciones, pérdidas, gastos no deducibles, arrendamiento, base imponible.

(1) Revisar artículo anterior sobre cierre contable. «Aspectos contables en el cierre del ejercicio 2009». Autores: Salvador Marín Hernández y Marcos Antón Renart. *Estrategia financiera* nº 266, noviembre 2009.



variaciones de valor por aplicación del valor razonable, aplicables a determinados elementos cuando sólo inciden en el patrimonio neto y no en pérdidas y ganancias, no tienen efectos fiscales.

- **Reducción fiscal de un 50% de los ingresos.** Respecto a la reducción fiscal de un 50% de los ingresos procedentes de la cesión de derechos de uso de patentes y otros intangibles creados por la empresa, si la entidad ha creado estos intangibles y los cede, utilizándolos el cesionario en una actividad económica siempre que no resida en paraíso fiscal o país de nula tributación, podrá aplicarse este incentivo fiscal hasta que la suma de los ingresos con derecho a reducción lleguen a un importe equivalente al coste del intangible multiplicado por seis.
- **Operaciones vinculadas.** Será preciso hacer un chequeo de las operaciones vinculadas desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, que no tienen por qué coincidir exactamente con las operaciones realizadas con partes vinculadas, de las cuales debemos informar en la memoria de las cuentas anuales.
Una vez hecha esa labor, se deberá analizar si la contabilización se realizó, como ocurrirá normalmente, a valor de mercado y, en caso contrario, estudiar si la contabilización fue correcta. Además, salvo en los casos previstos reglamentariamente, es preciso preparar la documentación que justifique la fijación del valor de mercado.
- **Amortizaciones.** Revisar si existen diferencias entre la amortización contable y la fiscal, bien sea porque el ritmo de depreciación contable es más rápido que el que consienta la normativa tributaria, bien porque la fiscalidad consienta, vía libertad de amortización o amortización acelerada, un mayor gasto a nivel tributario que el contabilizado.
Asimismo, habrá que estar atentos cuando un elemento tenga totalmente amortizado su valor fiscal y, sin embargo, se siga amortizando contablemente, para hacer el correspondiente ajuste positivo.
- **Libertad de amortización para activos nuevos del inmovilizado material.** En cuanto a la libertad de amortización para activos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias adquiridas en 2009 ó 2010, al contrario de la libertad de amortización con creación de empleo aplicable a las empresas de reducida dimensión (ERD), este incentivo se aplica a cualquier entidad.
Se debe tratar de elementos puestos a disposición de la entidad en ejercicios iniciados en 2009 ó 2010, sin que sea precisa la contabilización de dicho gasto, pero a condición de que la plantilla media de los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo, al menos, se mantenga respecto a la de los 12 meses anteriores.

- **Pérdidas por deterioro.** Ver si cumplen los límites y requisitos fiscales en el deterioro de créditos por posibles insolvencias o de cartera.
- **Gastos no deducibles.** Chequear gastos correspondientes a multas y sanciones, así como donativos que no son deducibles fiscalmente. Los donativos, donaciones y aportaciones realizados a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo, aunque no son deducibles como gasto, por lo que exigen un ajuste positivo al resultado contable, darán derecho a una deducción del 35% de su importe en cuota, aunque sujeta a límite.
- **Operaciones de arrendamiento financiero.** Ver si se cumplen los requisitos necesarios para poder deducir, en lugar de la amortización contabilizada, el importe correspondiente a la parte de las cuotas satisfechas en el período impositivo por recuperación del coste del bien, hasta un máximo del doble del coeficiente máximo de amortización admitida fiscalmente o hasta el triple en caso de empresas de reducida dimensión.
En el supuesto de aplicación del plan de pymes, utilizando los criterios de las micropymes, coincidirá el gasto contable con el fiscal en el importe de las cuotas pagadas.
Como novedad, ya en ejercicios iniciados en 2009, si se ha producido una refinanciación del *leasing* con alargamiento del período de pago que haya producido un decrecimiento de la cuota de amortización, por disposición transitoria que se incluirá en la ley SOCIMI no se perderá el régimen especial.
Cuando tengamos en nuestro activo algún bien adquirido en régimen de arrendamiento financiero que haya disfrutado del régimen especial y ya se haya pagado totalmente, si aún lo estamos amortizando contablemente, habrá que analizar si esa amortización contable es totalmente deducible o tenemos que realizar un ajuste positivo al resultado contable para llegar a la base imponible.
- **Criterios de imputación.** Revisar los criterios de imputación, sobre todo si hemos realizado operaciones a plazo en ejercicios anteriores, y hemos cobrado importes en éste, por si tenemos que imputarnos la renta correspondiente al cobro o cobros que se hayan producido. Igualmente puede suceder que la entidad haya realizado una venta en 2009 a plazo, cuyo ingreso esté contabilizado íntegramente, existiendo la opción de imputarlo en parte en ejercicios futuros en proporción a los cobros. En ese caso se hará un ajuste negativo.
- **Transmisión con plusvalía de inmuebles del activo fijo.** En relación a la transmisión con plusvalías de inmuebles del activo fijo o de los clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, hay que analizar estas transmisio-

nes para deducir el importe de la corrección monetaria antes de integrar la plusvalía en la base imponible.

- **Participaciones en entidades no residentes.** Habrá que examinar si se han contabilizado dividendos o plusvalías procedentes de estas participaciones y si se cumplen los requisitos para realizar el ajuste fiscal negativo correspondiente a la exención prevista para corregir la doble imposición internacional.

- **Empresas de reducida dimensión.** Habrá que analizar la aplicación de los incentivos propios:

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

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

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

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

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

- ✓ Dedución por inversiones y gastos del período relacionados con la capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet y con la mejora de los procesos internos mediante el uso de los TIC.

TIPOS IMPOSITIVOS, BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES

- **Tipos impositivos.** Los tipos aplicables en 2009 son los que se puede apreciar en el Cuadro 1. No obstante, si el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2010 se publica en los mismos términos en los que ha tenido entrada en

el Parlamento, se gravarán al 20% (los primeros 120.202,41 euros de beneficio) y al 25% el exceso sobre dicho importe de las siguientes pymes:

- ✓ Importe de la cifra de negocios inferior a 5 millones de euros.

- ✓ La plantilla media en el ejercicio sea inferior a 25 trabajadores.

- ✓ Al menos mantenga plantilla en los 12 meses posteriores al inicio del ejercicio respecto a los 12 meses anteriores.

- **Deducciones y bonificaciones.** Los porcentajes aplicables en ejercicios iniciados en 2009 son los que se aprecian en el Cuadro 2.

- **Deducción por doble imposición interna e internacional.** Será preciso detectar los ingresos por dividendos o plusvalías procedentes de transmisiones de participaciones en entidades residentes para ver si tenemos derecho a la deducción y, en ese caso, si procede aplicar la misma al 100%, para porcentajes de participación de, al menos, el 5%, o al 50% en caso contrario.

Asimismo, tendremos que localizar las rentas provenientes del extranjero que puedan dar derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional.

- **Transmisiones de inmovilizado y de valores cuyo porcentaje de participación represente, al menos, el 5%.** Si tenemos este tipo de transmisiones conviene analizar si se han producido plusvalías y, en ese caso, si las mismas pudieran acogerse a la deducción por reinversión en el supuesto de que ésta se haya realizado en el mismo tipo de bienes o valores en el año precedente o de que se produzca en los tres siguientes a la transmisión.

Cuadro 1. Tipos impositivos

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	
Entidades sin fines lucrativos	10
Instituciones de inversión colectiva	1
ZEC	1-5

Cuadro 2. Deducciones y bonificaciones

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 que aprovecha energías 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	

Asimismo, habrá que ver si en ejercicios pasados se ha producido una plusvalía de esas características, y en caso de que en el ejercicio presente se hayan realizado inversiones válidas a efectos de la deducción por reinversión, podremos aplicar en 2009 la deducción.

Conviene recordar que el porcentaje de deducción aplicable viene determinado por el ejercicio en el que se produjo la transmisión, que coincide con el de integración de la plusvalía en la base imponible. Por ejemplo, si en 2006 se integró una plusvalía con derecho a deducción, en 2009, año de la reinversión, la deducción no se hará al 12%, sino al tipo vigente para ese beneficio fiscal en 2006 (20%), y con los requisitos asimismo vigentes entonces.

- **Inversiones y gastos.** Es aconsejable chequear la existencia de determinadas inversiones o gastos que nos puedan otorgar el derecho a alguna de-

ducción o bonificación para incentivar determinadas actividades.

- **Integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC.** A la hora de calcular el impuesto sobre beneficios a pagar, y de contabilizar el gasto por impuesto, no podemos olvidar que en el primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2008 existía la posibilidad de integrar, por terceras partes, el saldo de los cargos y abonos a reservas con efecto fiscal realizados con motivo de la primera aplicación de la nueva norma contable, junto con la aplicación de la disposición transitoria relativa a las correcciones de valor de participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Por lo tanto, si la entidad se acogió a esta opción, tendremos que tener en cuenta el correspondiente importe a integrar en la base imponible de 2009. ■