

**SUMARIO**

- ***NOVEDADES EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. INCENTIVO A LAS ACTIVIDADES DE I+D+i***
- ***CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN UNA SOCIEDAD QUE TRIBUTA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES. AJUSTES TEMPORALES Y PERMANENTES QUE PUEDEN PLANTEARSE***
- ***MANDATO SOBRE LAS MEDIDAS DE IMPULSO A LA PRODUCTIVIDAD***

**NOVEDADES EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. INCENTIVO A LAS ACTIVIDADES DE I+D+i**

Mediante la Orden EHA/748/2005, de 21 de marzo, publicada en el B.O.E. del día 29 del mismo mes se aprobó el modelo de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 o de los iniciados en este año.

Como todos los años, las empresas cuyo ejercicio social sea coincidente con el año natural, tendrán que presentar la declaración entre el 1 y el 25 de julio ya que la normativa vigente establece que debe formalizarse en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.

Las declaraciones de este año no presentan prácticamente novedades pues son las mismas que en el año anterior, siendo posible la presentación tanto en papel impreso como por vía telemática para los modelos 200 (declaración “normal”), 201 (declaración simplificada) y 225 (declaración para sociedades patrimoniales), y sólo en papel para el modelo 220 (declaración para la tributación de los grupos de sociedades).

La principal novedad destacable es la encaminada a incentivar la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación (I+D+i), que se introdujo en la Ley de Acompañamiento para el año 2004. Así, la deducción adicional de gastos de personal en investigadores cualificados y proyectos de investigación contratados con organismos públicos se amplía del 10 al 20 por 100, se aumenta, además, el límite de la base de la deducción de los gastos correspondientes a la adquisición de patentes de tecnología avanzada de 500.000 a un millón de euros, y se eleva del 45 al 50 por 100 cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 35 y 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio periodo impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Los aludidos artículos 35 y 36 del TRLIS establecen qué se entiende por actividades de I+D y tecnologías de la información y de la comunicación que dan derecho a practicar esta deducción:

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de I+D la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental. También se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que estén destinados a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software.

Por su parte, el artículo 36 se refiere a la deducción por inversiones para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, la cual es aplicable a las empresas de reducida dimensión. Se trata de inversiones relacionadas con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación. El acceso a Internet incluye la adquisición de equipos y terminales, con su software y periféricos asociados. También la adquisición de equipos de comunicaciones específicos para conectar redes internas de ordenadores a Internet, la instalación e implantación de dichos sistemas, así como la formación del personal de la empresa para su uso.

El comercio electrónico incluirá la adquisición de equipos, con su software y periféricos asociados, para la implantación del comercio electrónico a través de Internet con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad de las transacciones.

## **CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN UNA SOCIEDAD QUE TRIBUTA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES. AJUSTES TEMPORALES Y PERMANENTES QUE PUEDEN PLANTEARSE**

Las sociedades patrimoniales son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y tributan en dicho Impuesto aunque no apliquen la normativa reguladora del mismo, sino la relativa al IRPF.

La tributación de la sociedad patrimonial en el I.S. se pretende que sea una tributación definitiva, de suerte que el posterior reparto de beneficios no vuelva a tributar en sede del socio. Esto, sin embargo, sucederá solamente respecto de los socios que sean contribuyentes por el IRPF ya que, a diferencia de lo que ocurría hasta ahora con el extinto régimen de transparencia fiscal, las sociedades patrimoniales que cuenten con socios no residentes, tributarán por la totalidad de su beneficio en el régimen especial, sin que la parte de beneficio proporcional a la participación de los socios no residentes, tribute en el régimen general del impuesto.

Seguidamente realizamos un análisis técnico de la cuantificación de la renta de la sociedad patrimonial así como de la cuantificación de la base imponible, analizando cuáles pueden ser las posibles diferencias entre el resultado contable obtenido con criterios del Impuesto sobre Sociedades y el resultado fiscal determinado por aplicación de la normativa del IRPF.

### **Cuantificación de la renta de la sociedad patrimonial**

La sociedad patrimonial calculará su renta o base imponible aplicando la normativa del IRPF con las siguientes restricciones:

- No aplicará la reducción en concepto de mínimo personal o por descendientes (resulta obvio).
- No aplicará el diferimiento por reinversión previsto para las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de participaciones en instituciones de inversión colectiva.
- No aplicará los coeficientes de abatimiento para las plusvalías previstos en la D.T. 9ª del TR de la LIRPF.
- Cuando la sociedad patrimonial desarrolle alguna actividad económica, siempre determinará su rendimiento neto en estimación directa normal.
- No aplicará las reducciones previstas en la legislación del IRPF para los rendimientos irregulares o para los rendimientos netos procedentes del arrendamiento de viviendas, salvo que todos los socios fueren contribuyentes del IRPF.

La remisión a la normativa del IRPF, puede llevarnos a las siguientes observaciones:

- a) Las sociedades patrimoniales calcularán su base imponible distinguiendo cada fuente de renta: rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario y mobiliario, de actividades económicas, ganancias o pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta, buscando en cada una de ellas la diferencia entre ingresos y gastos deducibles, y así lo ha establecido definitivamente el modelo 225 de declaración por el Impuesto sobre Sociedades para las sociedades patrimoniales. Debemos remarcar, no obstante, que en principio, este procedimiento establecido en dicho modelo se trata solamente de una técnica liquidatoria.
- b) Resultará laborioso determinar la base imponible a partir de la información contable y además, a veces, complicado, discriminar qué gastos reflejados en el Debe de la cuenta de Pérdidas y Ganancias se relacionan con el Haber de la misma.  
Conviene recordar que en artº 47.3 del Reglamento del I.S. se dispone que la Memoria deberá contener información detallada sobre los cálculos efectuados para determinar el resultado de la distribución de los gastos entre las distintas fuentes de renta.
- c) La contabilización del I.S. en las sociedades patrimoniales va a estar salpicada de impuestos anticipados o impuestos diferidos ya que se van a producir múltiples diferencias temporales y permanentes (lo cual veremos en el punto siguiente).

- d) La remisión a las normas del IRPF, no es sólo a efectos de determinar los ingresos computables y los gastos deducibles en cada fuente de renta ya que también afecta a sus criterios de imputación temporal y así lo viene reconociendo de forma expresa la doctrina administrativa y en concreto la Resolución de la DGT de fecha 13 de mayo de 2004.

Veamos algunos ejemplos con respecto a los criterios de imputación temporal:

- Contrato de alquiler de varios años de duración con abono íntegro de la renta al inicio o al final del contrato. Contablemente se trata de un ingreso que se periodificará a lo largo de la duración del contrato, pero atendiendo a la normativa del IRPF, nos encontraremos ante un rendimiento imputable al periodo en que la renta resulte exigible.
- Participaciones en FIAMM. Contablemente debe imputarse anualmente la diferencia entre el valor liquidativo de las participaciones al inicio y al cierre del ejercicio, mientras que con la normativa del IRPF no se producirá renta alguna mientras no se transmitan o reembolsen las participaciones.

### **Cuantificación de la base imponible. Diferencias entre el resultado contable y el aplicable en el Impuesto sobre Sociedades**

A continuación analizaremos de forma no exhaustiva las posibles diferencias distinguiendo entre las posibles rentas de la sociedad.

Rendimientos del trabajo: Únicamente existirán en el caso de que la sociedad patrimonial fuese consejera de otra sociedad y se retribuyera el cargo. En principio no se producirán diferencias entre la renta contabilizada y la computable a efectos de cuantificar la base imponible de la sociedad patrimonial.

Rendimientos del capital inmobiliario: Para este tipo de rendimientos, el tratamiento es radicalmente distinto en IS y en el IRPF.

Veamos cuáles podrán ser y de qué tipo las diferencias que pueden producirse con más frecuencia:

Causa de la diferencia	Tipo de diferencia
<p><u>Distintos criterios de imputación temporal:</u> No se periodificarán los ingresos y gastos plurianuales. a) Existen ingresos imputados contablemente, pero no exigibles (ejemplo de los alquileres con cobro único al principio o al final del contrato). b) Existen ingresos exigibles pero no imputados contablemente.</p>	<p>Diferencia temporal Diferencia temporal</p>
<p><u>Rentas percibidas por el socio administrador:</u> Las que no guarden relación directa con el arrendamiento de los inmuebles (por ejemplo: las derivadas del cumplimiento de obligaciones genéricas como la llevanza de la contabilidad, presentación de declaraciones de impuestos, etc.) no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles (Resolución DGT en consulta 1227/2004 de 13 de mayo de 2004). <u>Comentario:</u> El gasto del socio/administrador sólo podrá atribuirse a cada tipo de rendimiento en función de que sea necesario para la obtención de cada uno de ellos. El sistema de reparto entre las distintas fuentes de renta habrá de establecerse por la propia sociedad (Resolución de la DGT de fecha 13 de mayo de 2004 en Consulta 1228/2004).</p>	<p>Diferencia permanente por la parte fiscalmente no deducible.</p>
<p><u>Limitación a que el importe de los gastos deducibles no pueden exceder al de los ingresos</u></p>	<p>Diferencia permanente por el exceso de gastos sobre el total de ingresos.</p>
<p><u>Amortización de los inmuebles cedidos en alquiler:</u> Contablemente se amortizará el 2 por 100 del valor contable de la edificación, mientras que el gasto fiscal será el 3 por 100 del mayor de dos valores: el de adquisición o el catastral.</p>	<p>Diferencia temporal que además obligaría a tener un impuesto diferido sobrevalorado ya que se calculará al 40 por 100 aunque el exceso del gasto fiscal sobre el contable sólo revertirá, normalmente, como una mayor ganancia patrimonial de la base imponible especial, que se gravará al 15 por 100.</p>
<p><u>Reducción del 50 por 100 de los rendimientos netos procedentes del arrendamiento de viviendas:</u> La reducción se aplicará cuando todos los socios sean personas físicas y contribuyentes en el IRPF y <u>no es aplicable al rendimiento de locales alquilados.</u></p>	<p>Diferencia permanente por la reducción del 50 por 100.</p>
<p><u>Obtención de rendimientos irregulares:</u> Cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y sea de aplicación la reducción del 40 por 100 sobre el importe neto de los mismos.  Cuando se trate de rendimientos irregulares por tener un plazo de generación superior a los dos años.</p>	<p>Diferencia permanente por la reducción del 40 por 100.  Diferencia temporal por la anticipación o diferimiento de la tributación que provocará la imputación fiscal al periodo en que el rendimiento sea exigible frente a la periodificación que se hará contablemente, y diferencia permanente por la reducción del 40 por 100.</p>

**Rendimientos del capital mobiliario:** Estos pueden ser otro componente habitual en la renta de una sociedad patrimonial que originen diferencias entre el tratamiento contable y el tratamiento fiscal, a saber:

<b>Causa de la diferencia</b>	<b>Tipo de diferencia</b>
<p><i>Dividendos:</i> Se integrarán en la forma prevista por la legislación del IRPF, ponderándolos, como regla general, por 1,4 y generando una deducción en la cuota del 40 por 100 del dividendo recibido.</p>	Diferencia permanente positiva por la ponderación del 1,4 y diferencia permanente negativa por la deducción fiscal.
<p><i>Rendimientos procedentes de activos financieros:</i> No imputación fiscal de la diferencia entre los valores liquidativos al principio y al final del ejercicio de las participaciones en FIAMM</p> <p>En los “unit linked” la sociedad patrimonial no tendrá que imputar anualmente la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al principio y al final del ejercicio. No tendrá rendimiento hasta que se dé el vencimiento de la póliza, o la misma se rescate, en cuyo caso existirá un rendimiento irregular del capital mobiliario</p>	Diferencia temporal
<p><i>Limitación de los gastos deducibles:</i> Se limitan los gastos deducibles en esta fuente de renta a los de administración y custodia</p>	Diferencia permanente por los gastos no deducibles
<p><i>Provisiones por depreciación de los valores mobiliarios:</i> No resultan deducibles</p>	Diferencia temporal

**Rendimientos de actividades económicas:** No habrá prácticamente diferencias con la regulación del I.S. y por lo tanto, las diferencias que se produzcan serán las mismas que se hubiesen dado en este impuesto, aunque se deberá atender a las que se puedan producir como consecuencia de la regla de valoración imperativa a precios de mercado de los posibles autoconsumos de bienes o servicios que se produzcan en el desarrollo de la actividad y también a la regla especial de valoración de las operaciones vinculadas que tengan por objeto una entrega de bienes o una prestación de servicios realizados por la patrimonial en desarrollo de una actividad económica.

**Ganancias y pérdidas patrimoniales:** Este es otro capítulo en el que se van a producir mayores diferencias que las que se producirían aplicando la normativa del IS. Citamos algunas de las diferentes que se pueden producir.

Causa de la diferencia	Tipo de diferencia
Obtención de pérdidas no computables fiscalmente por no tener la sociedad ganancias con las que poderlas compensar	Diferencia temporal
Diferencia por reversión del posible exceso de amortización fiscal sobre la contable que tuviese el activo transmitido. Este exceso minorará el valor de adquisición dando lugar a una mayor ganancia patrimonial o a una menor pérdida	Diferencia temporal si en el momento de las amortizaciones se ha considerado la diferencia entre amortización contable y amortización fiscal
Diferencia por deflactación de las plusvalías de origen inmobiliario. Si la ganancia procede de inmuebles afectos a actividad empresarial, la deflactación se hará aplicando los coeficientes previstos a efectos del IS. Si se trata de inmuebles no afectos, se hará con los coeficientes de actualización previstos en la normativa del IRPF	Diferencia permanente

**Imputación de renta inmobiliaria:** Las sociedades patrimoniales deberán tributar por las imputaciones de renta correspondientes a los inmuebles urbanos edificados que tuvieran y que no constituyan su domicilio social, ni estén afectos a una explotación económica, ni estén cedidos a terceros en su uso. Ello originará dos diferencias permanentes positivas: una por el ingreso ficticio computable y otra por la no deducibilidad de los gastos relacionados con los citados inmuebles.

**Otras posibles diferencias:** Además de las diferencias que se originarán fruto de las distintas fuentes de renta de la sociedad, se producirán otras tantas diferencias permanentes como gastos contabilizados que resulten no deducibles por la aplicación de la normativa del IRPF, tales como: gastos de personal no afecto a ninguna actividad económica, amortizaciones de activos no afectos ni cedidos a terceros, aprovisionamientos que no resulten para ninguna actividad económica, servicios exteriores no afectos a una actividad ni relacionados con el arrendamiento de inmuebles, etc.

Hasta aquí, un repaso no exhaustivo aunque con bastante profundidad de lo que dan de sí las sociedades patrimoniales en uno de sus aspectos más relevantes cual es el aspecto fiscal.

## **MANDATO SOBRE LAS MEDIDAS DE IMPULSO A LA PRODUCTIVIDAD**

En las últimas semanas el Gobierno anunció un paquete de casi cien medidas que pretende fomentar la competitividad de la economía española, que fueron recogidas en el Real Decreto-ley 5/2005 publicado en el B.O.E. del pasado 14 de marzo, cuya entrada en vigor reviste “una verdadera urgencia”, evitando incluir mandatos o medidas que han de regularse mediante proyectos de ley.

Según el Gobierno está previsto que los tres proyectos de ley que conforman el Plan sean aprobados próximamente una vez que reciban los dictámenes pertinentes de los correspondientes órganos consultivos y reguladores.

Una resolución publicada en el B.O.E. número 79 de fecha 2 de abril, dispone la publicación del acuerdo del Consejo de Ministros del día 25 de febrero de 2005 sobre este Plan, sin que ello signifique su entrada en vigor pero que puede significar una buena referencia para que las empresas y sectores implicados puedan consultar las medidas que les afectan.

## **DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE EL MES DE ABRIL DE 2005**

### **Arancel de Aduanas**

Resolución de 22 de marzo de 2005 del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se actualiza el Arancel Integrado de Aplicación.

*Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 78 de fecha 1 de abril de 2005.*

### **Medidas de impulso a la productividad**

Resolución de 1 de abril de 2005, de la Subsecretaría, por la que se dispone la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros, de 25 de febrero de 2006, por el que se adoptan mandatos para poner en marcha medidas de impulso a la productividad.

*Ministerio de la Presidencia. B.O.E. número 70 de fecha 2 de abril de 2005*

### **Heladas. Medidas urgentes**

Real decreto Ley 6/2005, de 8 de abril, por el que se establece la aplicación del Real Decreto Ley 1/2005, de 4 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños ocasionados en el sector agrario por las heladas acaecidas en el mes de enero de 2005, a los daños ocasionados por las heladas acaecidas en los meses de febrero y marzo de 2005.

*Jefatura del Estado. B.O.E. número 87 de fecha 12 de abril de 2005.*

### **Medidas económicas**

Resolución de 7 de abril de 2005, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto Ley 5/2005, de 11 de marzo, de reformas urgentes para el impulso a la productividad y para la mejora de la contratación pública.

*Cortes Generales. B.O.E. número 89 de fecha 14 de abril de 2005.*

### **Víctimas del terrorismo**

Resolución de 7 de abril de 2005, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto Ley 4/2005, de 11 de marzo, por el que se concede un plazo extraordinario de solicitud de ayudas para las víctimas del terrorismo

*Cortes Generales. B.O.E. número 89 de fecha 14 de abril de 2005.*

### **Avales. Gestión informatizada**

Resolución de 11 de abril de 2005, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que modifica la de 27 de diciembre de 1999, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las Entidades de crédito y por las Sociedades de Garantía Recíproca y presentados por los interesados ante la Administración Tributaria, introduciendo un modelo normalizado de aval para garantizar el cobro de las deudas que pudieran derivarse de las actas de inspección con acuerdo.

*Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 95 de fecha 21 de abril de 2005.*

## CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE MAYO DE 2005

### SEMANALMENTE

#### Impuestos Especiales

- \* Relación de documentos de acompañamiento expedidos y recibidos en tráfico intracomunitario durante la semana anterior. Modelos 551, 552

### HASTA EL DÍA 6

#### Impuestos Especiales

- \* Marzo 2005. Grandes Empresas (\*) Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- \* Marzo 2005. Todas las empresas (\*) Modelos 570, 580.
- \* Primer trimestre. Excepto Grandes Empresas. Modelos 554, 555, 556, 557, 558.
- \* Abril 2005. Todas las empresas. Soporte magnético. Modelos 511.  
Operadores autorizados. Modelos 500, 503, NE.

(\*) Los Operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el Modelo 510.

### HASTA EL DÍA 12

#### Estadística comercio intracomunitario (Intrastat)

- \* Abril 2005. Modelos N-I, N-E, O-I, O-E

### HASTA EL DÍA 20

#### Renta y Sociedades

**Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades profesionales, agrícolas y ganaderas, premios y determinadas imputaciones de renta, rentas o ganancias de transmisiones o reembolso de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, arrendamiento de inmuebles urbanos y capital mobiliario.**

Abril 2005. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

#### Impuesto sobre el Valor Añadido

- \* Abril 2005. Grandes Empresas. Modelo 320
- \* Abril 2005. Exportadores y otros Operadores Económicos. Modelo 330
- \* Abril 2005. Grandes Empresas inscritas en el Registro de exportadores y otros operadores económicos. Modelo 332.
- \* Abril 2005. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380

### **Impuesto General Indirecto Canario**

- \* Grandes Empresas. Declaración-liquidación mes de Abril. Modelo 410
- \* Exportadores y otros Operadores Económicos. Declaración-liquidación mes de Abril. Modelo 411
- \* Grandes Empresas, Exportadores y otros Operadores Económicos fabricantes o comercializados de labores de tabaco rubio: Declaración-liquidación mes de Abril. Modelo 490

### **Impuesto sobre la Prima de Seguros**

- \* Abril 2005. Modelo 430.

### **Impuestos Especiales**

- \* Febrero 2005. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- \* Primer Trimestre 2005. Excepto Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- \* Abril 2005. Todas las empresas. Modelos 564, 566.
- \* Abril 2005. Impuesto sobre la Electricidad. Grandes Empresas. Modelo 560.

### **DESDE EL 2 DE MAYO HASTA EL 30 DE JUNIO**

#### **Renta y Patrimonio 2004**

Declaración anual. Modelos D-100, D-101 y D-714.

Confirmación de borrador de declaración con resultado a ingresar