

Una cita obligada. La declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008

Como es habitual, la elaboración de la declaración del Impuesto sobre Sociedades supone una cita importante en la gestión tributaria de las empresas españolas. La declaración correspondiente al ejercicio 2008 se plantea con especial complejidad, dados los cambios significativos habidos en materia contable y fiscal y que afectan a dicha declaración.

Se expone a continuación los principales cambios y novedades que afectan a la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008.

1-. Introducción

Como es conocido, la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008¹ tiene como fecha límite para su presentación el día 25 de julio de 2009, todo ello sin perjuicio de los plazos previos existentes en el caso de domiciliación del pago del impuesto.

Para el ejercicio 2008 se han producido cambios muy significativos, debidos fundamentalmente a la entrada en vigor del Plan General Contable, aplicable tanto a las empresas de ámbito general como a las PYMES. La normativa relativa al Impuesto sobre Sociedades ha sufrido asimismo modificaciones para adaptarse a un cambio tan relevante que afecta a la fuente primaria (resultado contable) necesaria para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades. Las modificaciones más significativas introducidas han sido las siguientes:

- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa europea
- Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria
- Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

En todo caso, conviene recordar que el primer cambio sustancial para el ejercicio 2008 es la aplicación del tipo de gravamen general del 30%², frente al tipo impositivo del 32,5% correspondiente al ejercicio 2007. Para las PYMES el tipo de gravamen es del 25% para el tramo de base imponible hasta 120.202,41 euros y del 30% para el exceso que supere dicho umbral (dichos tipos impositivos para las PYMES tenían vigencia desde el ejercicio 2007).

En el momento de redactar el presente artículo no ha sido publicada todavía la Orden Ministerial por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades, si bien se ha hecho público por parte de la Agencia Tributaria un borrador del modelo de declaración, por lo que nos referiremos a los cambios más significativos contenidos en el mismo.

2-. Principales novedades de la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008

¹ Se asume que el ejercicio social coincide con el año natural y el cierre se ha producido el 31 de diciembre de 2008.

² Dicho tipo de gravamen fue introducido por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio.

Al margen del cambio del tipo de gravamen aplicable al ejercicio 2008 que se ha reseñado anteriormente, a continuación se exponen los principales cambios que afectan a la declaración del Impuesto sobre Sociedades en relación con periodos impositivos anteriores.

A) Modificaciones derivadas de la nueva normativa contable

Como consecuencia de la armonización de la normativa contable española y la promulgación del Plan General Contable de ámbito general y para PYMES³, la normativa fiscal ha adaptado asimismo su normativa al objeto de adecuarla a dichos cambios contables, ya que pervive la vigencia del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que establece la vigencia del resultado contable para determinar la base imponible, sin perjuicio de las especialidades contenidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. En dicho sentido, la mencionada Ley 16/2007 introdujo determinadas modificaciones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para reflejar dichos cambios.

Las modificaciones más relevantes, al margen de la adaptación terminológica de numerosos preceptos de la normativa tributaria a la nueva denominación contable fueron las siguientes:

- Regulación de la amortización del inmovilizado intangible y, en particular, del fondo de comercio (su deducibilidad no está supeditada a la imputación contable, siempre que se cumplan determinados requisitos)
- Se estableció un nuevo incentivo fiscal consistente en una reducción del 50% de la base imponible en relación con los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de patentes y otros activos intangibles creados en el marco de una actividad innovadora
- Regulación del régimen contable de las variaciones de valor de los activos. La novedad principal se refiere a que los cambios de valor originados por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales hasta que no se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por ello, las imputaciones de cambio de valor que se reflejen en el patrimonio neto, no tendrá impacto fiscal.
- Modificación de la regulación relativa a la deducción por reinversión, al objeto de mejorar su redacción y evitar determinados supuestos de aplicación del incentivo a situaciones que no se derivaban de una adecuada utilización del mismo

B) Tratamiento fiscal de los ajustes de primera aplicación

Como consecuencia de determinados cambios contables y su impacto en las cuentas anuales del ejercicio 2008, la Ley 4/2008 ha regulado los efectos fiscales de los denominados ajustes de primera aplicación. En síntesis:

- Como regla general, los cargos y abonos a reservas que tengan la consideración fiscal de ingresos y abonos se integrarán en la base imponible del ejercicio 2008 mediante ajustes extracontables
- No obstante lo anterior, no tienen efecto fiscal los cargos o abonos relacionados con ingresos o gastos que se hubieran devengado y contabilizado en ejercicios anteriores y se hubiesen integrado en la base imponible. En consecuencia, no se computarán en la base imponible la contabilización en ejercicios posteriores de dichos gastos o ingresos
- Los abonos a reservas derivados de gastos previos relativos a dotaciones por provisiones tendrán validez fiscal
- Se ha introducido una disposición transitoria que permite a opción del sujeto pasivo diferir en los ejercicios 2008, 2009 y 2010, por partes iguales, el saldo neto de los cargos y abonos a reservas que tuvieron impacto fiscal

³ Aprobados por el Real Decreto 1514/2007 y 1515/2007 respectivamente.

C) Tratamiento fiscal del deterioro de determinadas entidades participadas

La Ley 4/2008 ha introducido una nueva regulación fiscal de las dotaciones por deterioro de entidades del grupo, multigrupo y asociadas. En síntesis, se permite el cómputo de un gasto fiscal mediante ajuste extracontable, en el caso de que no se produzca su imputación contable, de la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio en proporción a la participación ostentada. Se establecen determinadas limitaciones contenidas en el artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de la forma de cálculo del importe del deterioro a considerado fiscalmente deducible.

Adicionalmente, se ha introducido una disposición transitoria⁴ en el Impuesto sobre Sociedades que permite deducir, aunque no se hubiera producido la imputación contable, la pérdida por deterioro, calculada en función de la evolución de los fondos propios de la entidad participada, generada desde el momento de adquisición de la participación hasta el cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, siempre que se corresponda a provisiones deducibles y se hubiera revertido a reservas con motivo de la primera aplicación del Plan General Contable.

D) Principales novedades en el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades

Si bien a la fecha de redactar este artículo, no ha sido publicado el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008, se conocen sus principales novedades:

- Se suprime el modelo 201 aplicable a las PYMES. En consecuencia, todas las sociedades deberán cumplimentar el modelo 200, suponiendo ello unos mayores requerimientos de información para las empresas que utilizaban anteriormente el modelo 201
- Se incorporan en la declaración los nuevos modelos contables del Plan General Contable; en particular, el estado de cambios en el patrimonio neto
- Existe un mayor detalle de la tipología de los ajustes extracontables al resultado contable, ordenándose conforme a su regulación en la normativa del impuesto. Asimismo, se crea un apartado específico al objeto de efectuar el seguimiento de las recuperaciones de ajustes en ejercicios futuros
- Se exige detallar el desglose de los ajustes de primera aplicación, cuyo saldo neto se computa para determinar la base imponible⁵

⁴ Disposición transitoria vigésimonovena de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

⁵ La Ley 4/2008 prevé que el sujeto pasivo puede optar por incorporar el saldo neto de los ajustes de primera aplicación por terceras partes durante los ejercicios 2008, 2009 y 2010.