

Aspectos clave en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009

Como consecuencia del actual escenario económico, se hace especialmente interesante conocer las novedades en el Impuesto sobre Sociedades a efectos de tratar de minimizar la factura fiscal de las compañías. A continuación seleccionamos aquéllas que entendemos más significativas para preparar la declaración correspondiente al periodo impositivo 2009.

Para poder realizar un primer contacto a las novedades a tener en cuenta en la liquidación del próximo Impuesto sobre Sociedades, debe hacerse mención a la importante dispersión normativa en que se han introducido, así como las especialidades de su entrada en vigor, dado que gran parte de las mismas se han introducido con carácter retroactivo. Por este motivo, con carácter previo, interesa indicar los distintos textos que han configurado el marco normativo aplicable.

- Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2009.
- Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica.
- Real Decreto-ley 5/2010, de 31 de mayo, por el que se amplía la vigencia de determinadas medidas económicas de carácter temporal.
- Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

1. Libertad de amortización por mantenimiento de plantilla

La figura de la libertad de amortización de elementos nuevos, había venido siendo aplicable para aquellas entidades de reducida dimensión que incrementaban su plantilla, limitando el importe de la misma a 120.000 euros por cada trabajador nuevo que incorporaran.

Sin perjuicio de que dicho beneficio fiscal se mantiene en el ordenamiento, y con la finalidad de fomentar la inversión e intentar mantener el nivel de empleo, se introduce en el ordenamiento la posibilidad de que todas las entidades apliquen libertad de amortización, sin excepción por razón de su cifra de negocios, sin exigir creación de empleo (únicamente requiere que el mismo se mantenga) y sin importe límite.

Dado que se trata de una medida prevista para fomentar la inversión y evitar la destrucción de empleo dada la perspectiva económica, se configuró con una aplicación restringida para los ejercicios 2009 y 2010. Sin embargo el reciente Real Decreto-ley 6/2010 ha extendido los efectos de la misma a los ejercicios 2011 y 2012.

Respecto de los requisitos, en primer lugar debe prestarse atención a la determinación de la plantilla media. La ley no exige que a los efectos de cómputo el trabajador esté contratado a jornada completa, como ocurre en la libertad por incremento de plantilla prevista para las ERD, por lo que podría concluirse que sólo deban tenerse en cuenta el número de personas con contrato laboral dependientes de la entidad, cualquiera que sea el tipo de contrato, la duración del mismo y que la jornada desarrollada por el trabajador sea completa o no.

A este respecto, la Consulta Vinculante V1701-09, de 16 de julio, emitida por la Dirección General de Tributos no realiza por lo tanto ninguna referencia en relación al requisito de la jornada completa. *“En relación con el cálculo de la plantilla media total correspondiente a los veinticuatro meses siguientes (2009-2010) a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento (2009), la cual no deberá resultar inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores (2008), deberá tomarse en consideración tanto los trabajadores que formen parte de la plantilla fija de la empresa como los contratados con carácter temporal, siempre que se trate de personas empleadas en los términos previstos por la legislación laboral. (...) En relación con los trabajadores eventuales, los mismos se computarían a efectos del cálculo de la plantilla media total de la entidad consultante, en la medida en que ésta tenga la condición de empleado en los términos de la legislación laboral”.*

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, consideramos que resulta apropiado mantener un criterio prudente a la hora de calcular el número de trabajadores existentes en las plantillas de los ejercicios que permitirán la aplicación del incentivo. En particular, entendemos que sería conveniente seguir el criterio mantenido en la normativa aplicable a las ERD, que tal y como se ha expuesto, exige que los trabajadores a computar lo sean por entero, es decir que hayan estado contratados a jornada completa (8 horas) durante la totalidad del periodo impositivo (365 días). Para aquellos trabajadores cuya jornada sea menor, o que hayan estado contratados por un periodo inferior, únicamente procedería computar la fracción que resulte en cada caso.

Bajo esta premisa, la plantilla media de cada periodo impositivo será el cociente de dividir el sumatorio de los trabajadores o porcentajes de los mismos por el número de días del ejercicio que cada uno de ellos ha permanecido en la compañía, entre 365 días, este método de cálculo ha sido refrendado en distintas ocasiones por la DGT para el cálculo de la libertad de amortización por incremento de plantilla.

Por último, y a pesar de que la norma de libertad de amortización por mantenimiento de plantilla omite referencia alguna al respecto, y en consonancia con el razonamiento que hemos venido siguiendo, el cociente resultante deberá ser tomado con dos decimales, criterio exigido para la aplicación de la libertad de amortización por incremento de plantilla.

Otro de los requisitos exigidos por la ley reside en que los elementos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias objeto de libertad de amortización tienen que tener la consideración de nuevos. Resulta interesante destacar el criterio evacuado por la Dirección General de Tributos (Consulta Vinculante 1367-09), en referencia a los inmuebles que tienen la consideración de nuevos, no cabe la posibilidad de tratar como tales, aquéllos que tengan dicha consideración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.4 del Reglamento de la LIS por tener una antigüedad inferior a diez años.

En cuanto a qué debe entender por “puestos a disposición del sujeto pasivo” la DGT ha interpretado en su reciente Consulta V0451-09 de 17 de septiembre que en el supuesto de que la propia entidad haya procedido a la promoción de los inmuebles tenga la intención de afectarlos a su actividad de arrendamiento, debe interpretarse que la puesta a disposición en el sentido de que ésta se produce con el certificado final de obra a que se refiere el artículo 6 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre de Ordenación de la Edificación, por lo que si dicho certificado fuera anterior al ejercicio 2009, no cabrá la aplicación de la misma respecto de dichos bienes.

En relación con la aplicación de este incentivo a bienes del inmovilizado situados fuera de España, cabe decir, que la Ley del Impuesto no hace ninguna previsión al respecto. Sin embargo, a raíz de la consulta de la DGT V1388-09, entendemos que siempre que el beneficio obtenido en dicho territorio no lo sea como consecuencia de contar con establecimiento permanente (EP), los elementos del inmovilizado podrán disfrutar del incentivo.

2. Obligaciones relativas a entidades vinculadas

Una de las novedades a tener en cuenta en la cumplimentación del impreso del ejercicio en curso, consiste en la obligación de cumplimentar un apartado relativo a las operaciones realizadas entre las distintas compañías vinculadas, su importe y método valorativo aplicable.

A este respecto, conviene tener en cuenta las distintas modificaciones que se han introducido a lo largo del ejercicio 2009 y 2010 en relación con las obligaciones derivadas de la aplicación del artículo 16 de la LIS relativas a las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, que podemos clasificar en tres áreas:

Simplificación de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas para entidades de reducida dimensión.

Para los periodos impositivos que concluyan a partir del 19 de febrero de 2009, la obligación de documentación no será exigible a las personas o entidades cuya cifra neta de negocio habida en el ejercicio sea inferior a 8 millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en el periodo con personas o entidades vinculadas no supere en conjunto los 100.000 euros de valor de mercado. Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que esta dispensa no será en ningún caso aplicable a las operaciones realizadas con paraísos fiscales.

A este respecto, para determinar la cifra de negocios de la entidad se tendrán en cuenta los criterios establecidos por el artículo 108 de la Ley del IS, relativo a las entidades de reducida dimensión.

Restricciones en el régimen sancionador de las operaciones vinculadas

Se establece un límite máximo a las sanciones aplicables a las personas o entidades que aun teniendo, una cifra de negocio inferior a los 8 millones de euros, no les resulte de aplicación exoneración anterior por haber superado el límite de los 100.000 euros.

En este sentido, cuando no proceda efectuar correcciones valorativas, la sanción máxima aplicable quedará limitada a la menor de las siguientes cantidades:

- El 10% del importe conjunto de las operaciones del ejercicio sobre las que no quepa efectuar corrección valorativa.
- El 1% del importe de la cifra neta de negocios.

Adaptación de las obligaciones de documentación a la jurisprudencia comunitaria

Sin perjuicio de lo señalado en los dos puntos anteriores, la Disposición Adicional Única del Real Decreto Ley 6/2010, el Gobierno tramitará, en los tres meses siguientes a su entrada en vigor (es decir, hasta 14 de julio de 2010), una modificación en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de reducir estas obligaciones formales, atendiendo a los siguientes factores: que se trate de operaciones internas, que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales.

En todo caso, habrá que esperar para conocer si finalmente esta modificación se llevará a cabo y en su caso, cuáles serán los términos de la misma.

3. Tipo de gravamen reducido para las entidades de reducida dimensión

Una de las principales novedades del ejercicio consiste en la introducción de un tipo de gravamen reducido (20%), cuya aplicación se restringe a los ejercicios 2009, 2010 y 2011, para aquellas entidades que cumplan los siguientes requisitos:

- En primer lugar debe tratarse de entidades cuyo importe neto de negocios en los ejercicios anteriormente descritos sea inferior a 5 millones de euros.
- Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que para determinar el importe neto de la cifra de negocios, deberán aplicarse las normas previstas en el apartado 3 del artículo 108 de la ley relativas a grupos de sociedades.
- Por otra parte, existe una particularidad para aquellas entidades que sean de nueva creación, tengan un período impositivo inferior al año, o hayan desarrollado la actividad por un periodo de tiempo también inferior, en estos casos, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.
- Además, la plantilla media deberá ser inferior a 25 empleados. Para el cálculo de dicha plantilla media, la ley prescribe que se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

En todo caso, la aplicación de la escala reducida está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos periodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

En concreto, la escala que se les resultará aplicable será la siguiente:

- Por la parte de la base imponible entre 0 y 120.020,41 €: 20%
- Por la parte de la base imponible restante: 25%

Finalmente, debe matizarse que la escala de gravamen anterior, no será aplicable para aquellas entidades que determinen el pago fraccionado, de conformidad con lo previsto en el artículo 45.3 de la LIS (Base imponible del ejercicio en curso).

Dicho cambio de tipo impositivo, presentará adicionalmente distintas incidencias de índole contable, particularmente porque la variación de los tipos impositivos dará lugar a la correspondiente modificación de los importes de todos los activos y pasivos fiscales por Impuesto sobre Sociedades que tenga registrados la empresa, los cuáles deberán quedar cuantificados de acuerdo con el tipo de gravamen al que los mismos van a revertir o se van a compensar.

4. Deducciones

El Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica, introdujo con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir

de 1 de enero de 2009, una modificación en el apartado 2 de la disposición transitoria vigésimo primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, de forma que las deducciones establecidas en el apartado 2 del artículo 38 de esta Ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, mediante el que podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta Ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2011.

Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en periodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.

5. Cómputo de la cifra de fondos propios de las compañías

Sin perjuicio de que no se trata de una norma de naturaleza estrictamente fiscal, debe indicarse que el Real Decreto-Ley 10/2008, de 12 de diciembre, por el que se adoptan medidas financieras, introdujo una modificación interesante en la Ley de Sociedades, consistente en que no se computarán las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias a los efectos de determinar la causa de disolución obligatoria previstas en los artículos 260.1.4.º de la Ley de Sociedades Anónimas y 104.1.e) de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Sin perjuicio de que dicha modificación inicialmente estaba prevista con carácter excepcional para los dos ejercicios sociales que se cerraran a partir de su entrada en vigor (es decir 2008 y 2009), el Real Decreto 5/2010, de 31 de mayo, ha ampliado su aplicación a los ejercicios 2010 y 2011.