



CIRCULAR DE INFORMACIÓN FISCAL ACTUALIDAD TRIBUTARIA

1. PRESENTACIÓN DE LA CIRCULAR Y RECOMENDACIÓN INICIAL.

Dada la extensión de esta circular recomendamos al lector que se detenga sólo en aquellas cuestiones que sean de su interés y, en todo caso, para cualquier ampliación de su contenido o aclaraciones sobre el mismo pueden dirigirse a UPM.

En esta circular analizaremos cuestiones fiscales de interés propias de la campaña de Impuesto sobre Sociedades 2004 y la publicación del modelo para optar por el régimen especial de impatriados en el IRPF para que puedan presentar su declaración correspondiente a 2004.

Sumario.

1. Presentación de la Circular y recomendación Inicial.	1
2. Campaña Impuesto sobre Sociedades 2004	1
3. Desarrollo del Régimen Fiscal de los Impatriados	9

2. CAMPAÑA IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2004

Como es habitual en estas fechas, es necesario recordar las posibles actuaciones que pueden minorar la carga tributaria del Impuesto sobre Sociedades.

2.1. Plazo.

Las declaraciones se deben presentar en los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Por lo tanto, en el caso de entidades con ejercicio coincidente con el año natural, el 1 de julio comenzará la campaña del Impuesto y terminará el 25 de julio.

La Orden EHA/748/2005, de 21 de marzo, aprobó los modelos de declaración para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2004. En consecuencia, aquellas entidades que iniciaron su período impositivo antes del 1 de enero de 2004 utilizarán los modelos de declaración correspondientes a 2003, aprobados por la Orden HAC/1163/2004, de 14 de abril.

En el caso especial de grupos fiscales, el modelo de declaración correspondiente (220) se presentará en el plazo establecido para la presentación de la declaración individual de la sociedad dominante.

2.2 Modelos

- Modelo 200: Volumen de operaciones > 6.0140.121,04 €.
- Modelo 201: Volumen de operaciones < 6.0140.121,04 €.
- Modelo 225: Entidades patrimoniales.
- Modelo 220: Grupos fiscales.

2.3. Novedades normativas relevantes para el ejercicio 2004.

3.a) **Subcapitalización**: no se aplicará esta norma cuando la entidad no residente resida en un Estado de la U.E. (excepto residencia en paraíso fiscal). Esta modificación viene motivada por la Sentencia de 12 de diciembre de 2002 del TSJCE.

3.b) **Exención de dividendos y rentas obtenidas de la transmisión de valores de entidades no residentes**: se suprime la posibilidad que hasta ahora tenía la Administración de probar en contrario respecto del requisito de que la entidad no residente estuviese sometida a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades en el caso de que sea residente en país con Convenio que contenga cláusula de intercambio de información.

3.c) **Deducción plena por doble imposición:** se flexibiliza el requisito de mantenimiento de 1 año de la participación mínima del 5 por 100, pudiéndose completar dicho plazo después del cobro del dividendo.

3.d) **Deducciones por incentivos:**

- Deducción por actividades de I+D: se incrementa del 10 al 20 por 100 el porcentaje de deducción adicional por gastos de personal investigador y de proyectos contratados con Universidades.
- Deducción por innovación tecnológica: se incrementa de 500.000 a 1 millón de euros el límite de la base de deducción en el caso de adquisición de patentes, licencias, know-how y diseños.
- Aumenta, del 45 al 50 por 100, el límite incrementado de las deducciones para incentivar determinadas actividades para el caso de que las deducciones por I+D+i y para el fomento de las tecnologías de la información excedan del 10 por 100 de la cuota íntegra minorada por las deducciones por doble imposición y bonificaciones.

3.e) **Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español fuera de nuestro territorio:** se establecen 2 requisitos: que los bienes se declaren de interés cultural o se incluyan en el Inventario de Bienes Muebles en el plazo de 1 año y que permanezcan 4 años en territorio español y en el patrimonio del adquirente.

3.f) **Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas:** Según proyecto normativo en tramitación parlamentaria, parece que este régimen se simplificará y se flexibilizarán los requisitos de aplicación.

3.g) **Sociedades de capital-riesgo:**

- Aumenta de 12 a 15 años el límite final del plazo durante el que estarán exentas el 99 por 100 de las rentas que obtengan estas entidades al transmitir participaciones que hayan adquirido en cumplimiento de su objeto social.
- Asimismo, se incrementa de 17 a 20 años el límite final del plazo antedicho cuando se admita la ampliación del mismo excepcionalmente.
- También pasa de 2 a 3 años el plazo para transmitir las participaciones en una empresa que accede a cotización pudiendo beneficiarse de la citada exención del 99 por 100 de la plusvalía.

- Cuando estas sociedades participen en entidades no residentes, las participaciones en beneficios de las mismas podrán gozar de la exención para evitar la doble imposición.
- Se extiende el derecho a la deducción por doble imposición de los preceptores de dividendos procedentes de sociedades de capital-riesgo, y por las rentas obtenidas por la transmisión de las participaciones en este tipo de entidades, a los no residentes con establecimiento permanente, salvo que la renta se obtenga a través de un paraíso fiscal (ahora sólo pueden deducirse por doble imposición los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades).
- En caso de que los dividendos, o las rentas de la transmisión de participaciones en estas entidades, se obtengan por contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, las rentas no se entenderán obtenidas en nuestro territorio.

3.h) **Transparencia fiscal internacional:** se exceptúa la aplicación del régimen respecto de las entidades no residentes que residen en un Estado miembro de la UE (salvo que fuera en un paraíso fiscal).

3.i) **Beneficios Fiscales, XV Juegos del Mediterráneo Almería 2005, IV Centenario del Quijote y Copa de América 2007:** se declaran estos eventos como acontecimientos de excepcional interés público, estableciendo los máximos beneficios fiscales, que consisten en una deducción del 15 por 100 de los gastos e inversiones que cumplan determinados requisitos.

Asimismo, los sujetos pasivos que realicen donaciones en relación con este evento podrán deducirse el 35 por 100 de las mismas.

3.j) Se incluye el **Museo Nacional de Arte de Cataluña** entre las entidades beneficiarias del mecenazgo.

3.k) Para los **activos nuevos adquiridos en 2003 y 2004**, los coeficientes de amortización lineales máximos establecidos en las tablas fiscales se entenderán sustituidos por los que resultan después de multiplicarlos por 1,1. El nuevo coeficiente será aplicable durante la vida útil de los activos. Conviene advertir que, para que ese gasto sea deducible fiscalmente será preciso que esté contabilizado en su totalidad (principio de inscripción contable).

2.4. Consideraciones de carácter general

A continuación vamos a repasar una serie de tareas preliminares y aconsejables en el momento de realizar la declaración del Impuesto sobre Sociedades:

- a. **Revisar la copia de la declaración del Impuesto de 2003** y analizar la incidencia que pudiera tener en la de 2004.
- b. **Analizar las Cuentas Anuales** del ejercicio.
- c. **Inmovilizado Material y Amortizaciones**
 Analizar los sistemas de amortización utilizados por la Sociedad y cuantificar los posibles excesos en la dotación para amortizaciones.
 Habrá que tener en cuenta:
- Que para activos nuevos adquiridos en 2003 y 2004 los coeficientes máximos se pueden multiplicar por 1,1.
 - Amortización en empresas que tienen más de un turno de trabajo.
 - Detectar existencia de elementos no amortizables para no incurrir en excesos de amortización.
 - En el supuesto de cambio de criterio de amortización, debe justificarse el cambio en la Memoria.
- d. **Activos propiedad de empresas de reducida dimensión:**
- Libertad Amortización.
 - Activos escaso valor.
 - Coeficiente de aceleración 1,5 y su aplicación a los activos en leasing.
 - Amortización acelerada de activos en los que se materializó la reinversión.
- e. **Inmovilizado Inmaterial-Amortizaciones.**
 Verificar requisitos para su deducibilidad fiscal, teniendo en cuenta que para activos nuevos adquiridos en 2003 y 2004, los coeficientes máximos se pueden multiplicar por 1,1.
 El Fondo de Comercio se puede amortizar a un porcentaje máximo anual del 5%. Cabe recordar que este es el límite máximo aunque hubiese sido adquirido cuando se permitía una amortización máxima del 10%.
- f. **Provisiones**
 Obtener desglose de las provisiones por conceptos y movimiento de las mismas durante el año (utilización, nuevas dotaciones y reversiones) con La finalidad de verificar su adecuación a las limitaciones establecidas en la Ley del Impuesto.
- g. **Cargos intercompañías**
 En el caso de cargos entre compañías vinculadas por servicios de apoyo a la gestión o por contribución a actividades de I+D verificar que existe un contrato escrito que soporta adecuadamente los servicios prestados y que para la aplicación del precio se aplican criterios de reparto de costes razonables.
- h. **Subcapitalización**
 Verificar que no se da el supuesto de subcapitalización en el caso de endeudamiento directo o indirecto con sociedades vinculadas no residentes en la UE.
- i. **Imputación temporal de ingresos y gastos:**
- Comprobar que la compañía ha aplicado, con carácter general, el principio de devengo.
 - Comprobar si es de aplicación el criterio de caja en operaciones como las ventas a plazo.
 - Si la sociedad se acogió en ejercicios anteriores al derogado diferimiento por reinversión comprobar si se van realizando en plazo las imputaciones y reinversiones que pudieran quedar pendientes.
- j. **Depreciación monetaria**
 Para las plusvalías procedentes de elementos de inmovilizado material e inmaterial, calcular el ajuste por corrección de la depreciación monetaria.
- k. **Beneficios en venta de elementos patrimoniales**
 Analizar la posibilidad de aplicar la deducción por reinversión.
- l. **Rentas de fuente extranjera exentas**
 Verificar si la sociedad ha obtenido en el ejercicio dividendos o plusvalías procedentes de filiales extranjeras (o establecimientos permanentes) que se puedan calificar como rentas exentas.
- m. **Imputaciones de UTES y de AIE españolas y europeas.**
 Si la sociedad participa en estas entidades, deberá obtener de ellas la certificación que contenga la cantidad total a imputar y la imputación individual que a ella le corresponde, según su participación, respecto al resultado contable, base imponible, base de deducciones, bonificaciones y retenciones.
- n. **Incentivos fiscales**
 Habrá que revisar el archivo histórico de la Compañía a fin de comprobar la existencia de remanente de créditos fiscales no aplicados en ejercicios anteriores, así como los incentivos fiscales vigentes en el ejercicio al objeto de comprobar si alguno de ellos es de aplicación a la Compañía.
- o. **Ajustes extracontables**
 Al realizar el cierre fiscal de la Compañía detectaremos una serie de diferencias entre el

resultado contable y la base imponible que nos obligarán a realizar ajustes. Los ajustes extracontables realizados en la base imponible del impuesto más usuales son los siguientes:

1) Ajustes extracontables de signo positivo

1. Exceso de dotación a la amortización.
2. Corrección en ejercicios posteriores de los ajustes negativos derivados de la libertad de amortización y del tratamiento fiscal del leasing.
3. Exceso de dotación a provisiones.
4. No deducibilidad fiscal de la provisión por insolvencias, en los casos de vinculación y cuando no hayan transcurrido los seis meses de morosidad.
4. Provisiones por depreciación de cartera no deducibles.
5. Provisión para riesgos y gastos por eventos probables pero no ciertos.
6. Dotaciones a fondos internos de pensiones y fórmulas análogas.
7. Gastos no deducibles, entre otros, el propio impuesto sobre sociedades, las multas, los recargos, las sanciones administrativas o las liberalidades.
8. Aplicación a valor de mercado en sustitución del valor contable de determinadas operaciones como la permuta u operaciones societarias.
9. Ajustes por aplicación de la norma de subcapitalización.
10. Bases imponibles positivas imputadas de UTE's o AIE's y rentas positivas imputadas por transparencia fiscal internacional.
11. Donativos y donaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo.
12. Gastos por servicios prestados desde paraísos fiscales.
 - o En caso de imputación de rentas a medida que se cobra, en operaciones a plazo, en los ejercicios en los que se perciben los plazos.
13. Reversión del diferimiento por reinversión por séptimas partes o a medida que se amortiza el bien objeto de reinversión.

b) Ajustes extracontables de signo negativo.

1. Corrección del defecto de amortización, en su caso, en ejercicios anteriores por debajo del coeficiente mínimo.
2. Gastos contabilizados en ejercicios anteriores a su devengo que se den ahora como gasto fiscal.
3. Incorporación del gasto fiscal de la recuperación del coste de los bienes adquiridos en leasing por encima de la

cantidad amortizables y hasta los límites máximos establecidos.

4. Aplicación de coeficiente de corrección monetaria, para corregir el efecto de la inflación en la transmisión de elementos de inmovilizado.
5. Rentas exentas procedentes de filiales o de sucursales en el extranjero.
6. Por ventas a plazo en el ejercicio de la venta.
7. Por libertad de amortización.
8. Por aceleración de amortizaciones.

2.5. Bases Imponibles Negativas

Una vez realizada la liquidación del ejercicio habrá que revisar si la entidad tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar. Las pérdidas más antiguas que pueden ser compensadas en 2004 son las de 1992, aunque hasta el 2007 no perderemos el derecho para aplicarlas.

Si la sociedad tributa en régimen general sólo existe una excepción al plazo de 15 años: si las pérdidas proceden de un ejercicio en el que se tributó por el régimen especial de las sociedades patrimoniales, en ese caso el plazo es de sólo 4 años.

Si la sociedad tributó como sociedad transparente generando pérdidas, el plazo es de 15 años tanto si ha pasado a ser patrimonial como si tributa en el régimen general.

Si la sociedad generó pérdidas en régimen general, y ha pasado a tributar por el régimen de patrimoniales, la Dirección General de Tributos interpreta que el plazo de compensación pasa a ser de 4 años y tornará a ser de 15 si la entidad volviese a régimen general.

Es importante resaltar que la compensación de base es optativa, no obligatoria. Podría interesar no compensar bases negativas, por ejemplo, si queremos aprovechar deducciones pendientes cuyo plazo de aplicación se va a agotar, en el caso de que, para aplicar las pérdidas, nos quede más tiempo.

2.6. Deducciones

Deducción por I + D + i

La base de deducción está constituida por los gastos (incluyendo la amortización de activos) y, en Investigación y Desarrollo, también por las inversiones en inmovilizado material e inmaterial (excluyendo inmuebles y terrenos). La deducción se puede practicar también sobre los gastos que tenga la empresa si dichas actividades son encargadas a otros.

Deducción en Investigación y Desarrollo:

- 30% de gastos del período y 50% del importe de gastos que exceda de la media de gastos de los 2 ejercicios anteriores. Además,

adicionalmente, un 20% sobre gastos de personal dedicado en exclusiva a estas actividades y de los gastos de proyectos contratados con universidades u organismos públicos.

- 10% de inversiones.

Deducción por innovación tecnológica:

- 15% de proyectos encargados a universidades u organismos públicos.
- 10% del resto de gastos.

Deducción por actividades de exportación

- 25% de las inversiones en Sucursales o filiales (adquisición de participaciones $\geq 25\%$) en el extranjero. Deben estar relacionados con la actividad exportadora de la entidad o con la contratación de servicios turísticos en España.
- 25% de gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual para lanzar productos, de prospección de mercados y de concurrencia a ferias (también celebradas en España si son internacionales).

Deducción por inversión en bienes de interés cultural

- 15% del gasto o la inversión en adquisición de bienes del patrimonio histórico español realizada en el extranjero para traerlos a nuestro país.
- 15% de la conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes de interés cultural.
- Rehabilitación de edificios, mantenimiento de tejados y fachadas o mejora de infraestructuras de conjuntos arquitectónicos o paisajísticos declarados Patrimonio Mundial.

Deducción en producciones cinematográficas

- 20% de las inversiones en largometrajes de cine o series audiovisuales para la confección del soporte físico previo a la producción industrial.

Deducción por edición de libros

- 5% de la inversión.

Deducción por inversión en sistemas de navegación y localización de vehículos

- 10% de la inversión incorporada a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera.

Deducción por adaptación de vehículos para discapacitados

- 10% de inversiones en plataformas para facilitar el acceso de los discapacitados a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.

Deducción por guarderías para hijos de trabajadores

- 10% de inversiones y gastos en locales destinados a guardería de los hijos de los trabajadores.

Deducción por inversiones medioambientales

- 10 por 100 de las inversiones en elementos del activo material destinadas a la protección del medio ambiente. Para practicar esta deducción será preciso obtener la certificación de convalidación de la inversión medioambiental de la Administración competente.
- También da derecho a la deducción la adquisición de vehículos industriales o comerciales para el transporte por carretera, por la parte de la inversión que contribuye a reducir la contaminación atmosférica.
- El mismo porcentaje se puede deducir por inversiones en activo material nuevo destinado al aprovechamiento de fuentes de energía renovables con las siguientes finalidades:
 - Aprovechamiento de energía solar para calor o electricidad.
 - Aprovechamiento de residuos como combustible.
 - Tratamiento de residuos biodegradables para su transformación en biogás.
 - Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes.

Deducción por gastos de formación profesional

- Deducción del 5% de los gastos del período minorados en el 65 por 100 del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades y, adicionalmente, del 10% del exceso de gastos sobre la media de los 2 años anteriores.
- La formación se puede dar directamente por la empresa o a través de terceros.

Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos

- Deducción de 6.000 € por persona y año de incremento de plantilla de trabajadores minusválidos, contratados por tiempo indefinido y a jornada completa.

Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social

- Deducción del 10% de las contribuciones a planes de pensiones o mutualidades de previsión social de trabajadores con retribuciones brutas anuales < 27.000 euros.
- La misma deducción se puede aplicar sobre las aportaciones realizadas a los patrimonios protegidos de los trabajadores discapacitados o que sean familiares de discapacitados con retribuciones brutas < 27.000 euros.
- En caso de retribuciones \geq 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional correspondiente de la contribución o aportación.

Deducción por reinversión

Es conveniente revisar los beneficios extraordinarios del ejercicio por si fuera posible aplicar esta deducción en 2004 o en los ejercicios futuros, en caso de que se haya producido la reinversión o se pueda acometer más adelante.

Tipo de gravamen	40	30-35	25	20
Deducción 2003 y ss.	25	20	10	5

Los elementos transmitidos pueden haber sido los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial poseídos con más de un año de antelación y las participaciones en el capital de entidades también poseídas por más de un año y en un porcentaje de, al menos, el 5 por 100. La reinversión se ha de materializar en bienes del inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas o en valores representativos de al menos el 5 por 100 del capital social.

Donaciones, donativos y aportaciones que dan derecho a deducción

Con la entrada en vigor de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, se ha incorporado un régimen de incentivos dirigidos al donante que consiste en una deducción del 35% en la cuota del Impuesto del importe de la donación. La base de la deducción no puede exceder del 10% de la base imponible del periodo impositivo.

Límite de las deducciones

El límite de las deducciones, a excepción de la reinversión de beneficios extraordinarios, que no está sujeta a ninguno, es del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna o internacional y las bonificaciones.

No obstante, el límite se aumenta hasta un 50% cuando el importe de la deducciones por I+D+ i y por fomento de las tecnologías de información y comunicación, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada por las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. A excepción de las deducciones por I+D+ i y por fomento de las tecnologías de información y comunicación que podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos sucesivos.

2.7. Sociedades Patrimoniales

- El régimen se aplica a sociedades de cartera y a sociedades de mera tenencia de bienes cuyo capital social pertenezca directa o indirectamente a 10 o menos socios o a un grupo familiar.
- Se consideran patrimoniales aquéllas en que más de la mitad del activo esté constituido por valores o por bienes y derechos no afectos a actividades.
- No se computa como activo no afecto los valores o elementos cuyo precio de adquisición no supere los beneficios no distribuidos por la entidad en los últimos 10 años.
- No se consideran valores, a estos efectos, los que otorguen por lo menos el 5 por 100 de los derechos de voto de otra entidad y se posean para dirigir y gestionar la participación.
- En el caso de compraventa o arrendamiento de inmuebles, se considera que la entidad realiza una actividad y, por lo tanto, que los edificios alquilados están afectos (no tributaría en régimen de patrimoniales), si para el desarrollo de la actividad cuenta con local y persona empleada. Si realiza la compraventa y el arrendamiento, bastaría con un local y una persona para ambas actividades.

La promoción inmobiliaria, para considerarse actividad económica, no precisa de local y persona empleada.

La tributación de las sociedades patrimoniales.

- En general, siguen las normas del IRPF, determinando también una base general (se grava al 40%) y una especial (tributa al 15%). Se aplican reducciones como en IRPF, por ventas irregulares y por alquiler vivienda

(50%). Estas reducciones no se aplican si alguno de los socios no es contribuyente del IRPF.

- Los beneficios de patrimonial repartidos a persona física no tributan en el socio y si se reparten a persona jurídica tributan con derecho a la deducción por doble imposición al 50%. Los beneficios que reparte una patrimonial a otra no se integran por la perceptora.
- La compensación de pérdidas de las patrimoniales y en las patrimoniales ya ha sido tratada en el apartado 2.5.

2.8. Empresas de reducida dimensión

El régimen es optativo para las entidades cuya cifra de negocios, en 2003, no llegó a los 6 millones de euros. En el caso de que existan varias entidades que formen grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, habrá que sumar la cifra de negocios de todas ellas a efectos de aplicación del régimen. En 2005 una sociedad será considerada empresa de reducida dimensión si la cifra de negocios en 2004 no ha superado 8 millones de euros.

Incentivos para estas empresas:

- Aplicación de un tipo reducido del 30% por los primeros 90.151'82 € de base imponible. En 2005 se aplicará el tipo reducido a los primeros 120.000 euros.
- Libertad de amortización con creación de empleo: se pueden amortizar libremente 90.151'82 euros de los elementos del activo material nuevo, adquirido en 2004, por cada hombre/año que se haya incrementado la plantilla de los 2 ejercicios, el de adquisición y el siguiente, respecto al ejercicio anterior, con el compromiso de mantener dicho incremento otros 2 años adicionales.

Para practicar la libertad de amortización no es preciso que se haya amortizado contablemente por el mismo importe. En 2005 el importe de libertad de amortización pasa de 90.151'82 euros a 120.000 euros.

- Libertad de amortización de inversiones de escaso valor: es aplicable a inversiones con valor unitario inferior a 601'01 euros con un límite conjunto anual de 12.020'24 euros. En este caso tampoco es preciso, para la consideración como gasto fiscalmente deducible, la amortización contable del mismo importe.

- Aceleración de amortización de inmovilizado material nuevo e inmovilizado inmaterial: estos elementos adquiridos en 2004 pueden amortizarse al coeficiente que resulte de multiplicar el coeficiente máximo según tablas por 1'5. Este coeficiente se puede aplicar después de haber tenido en cuenta el coeficiente 1'1 que se aplica, con carácter general, para activos nuevos adquiridos en 2003 y 2004.
- Los elementos del inmovilizado afectos en los que se haya materializado la reinversión del importe obtenido en la transmisión de otro inmovilizado material afecto se pueden amortizar hasta el triple del coeficiente máximo según tablas.
- Si la entidad está adquiriendo bienes mediante arrendamiento financiero que cumplen los requisitos pertinentes (bienes afectos, duración mínima de 2 años para muebles y 10 para inmuebles y la parte de cuota correspondiente a recuperación del coste sea creciente), se puede deducir la parte de recuperación de coste del bien satisfecha, con el límite de 3 veces el coeficiente máximo de amortización, en lugar del doble como en las empresas en general.
- Posibilidad de dotar una deducción por insolvencias del 1 por 100 de los saldos de los derechos de crédito a fin de período impositivo, después de restarle los saldos que no permite dotar la norma fiscal (con entes públicos, entidades vinculadas, garantizados...) y de los saldos dotados individualmente. Para deducir fiscalmente el gasto es preciso su contabilización.
- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.
- Deducción del 10% de las inversiones y gastos del período relacionados con la capacidad de acceso y de manejo de información de transacciones comerciales a través de internet y mejora de procesos internos con nuevas tecnologías.
 - Se aplica sobre las inversiones y gastos siguientes: equipos, software, conexión, redes internas, instalación de esos sistemas y formación del personal para su uso.
 - Los gastos en inversiones enumerados deben perseguir el acceso a Internet, la presencia en Internet, la implantación de correo electrónico o la incorporación de las nuevas tecnologías en los procesos empresariales.

2.9. Entidades parcialmente exentas

El régimen se aplica a:

- Entidades sin ánimo de lucro que no se rijan por la Ley 49/2002.
- Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores y partidos políticos.
- Fondos de promoción de empleo.
- Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.
- Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.

Tributación

- Rentas exentas: las procedentes de actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, las derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo en el cumplimiento de sus fines y las generadas en la transmisión onerosa de bienes afectos a su objeto social cuando se reinvierta en otros bienes afectos a su finalidad específica.
- Rentas no exentas: las procedentes de explotaciones económicas, las provenientes de la cesión de su patrimonio y las plusvalías no exentas.
- Para determinar la base imponible habrá que tener en cuenta los ingresos no exentos y los gastos producidos para obtenerlos. En cuanto a los gastos comunes aplicados a rentas exentas y no exentas, habrá que imputarlos proporcionalmente al cociente rentas no exentas dividido por rentas totales. Las rentas no exentas se gravan el tipo del 25%, aplicándose las deducciones y bonificaciones del régimen general (siempre relacionadas con las actividades no exentas).
- Estas entidades deben presentar siempre declaración, excepto cuando se cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:
 - Ingresos totales \leq 100.000 euros.
 - Todas las rentas no exentas estén sometidas a retención.
 - Los ingresos de rentas no exentas sometidos a retención \leq 2.000 euros/año.

2.10. Información que la normativa fiscal exige incluir en la memoria de las cuentas anuales

Para gozar de determinados beneficios fiscales son requisito formal las siguientes menciones en la Memoria:

- Si se ha practicado la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios deberá hacerse constar la renta acogida a la deducción y la fecha en la que se realizó la reinversión.
- Si en su momento la entidad se acogió al diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios, mientras reste renta por integrar, deberá hacer constar en la Memoria determinados datos al respecto.
- En el caso de sociedades patrimoniales:
 - a) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que la sociedad no tributó en régimen de las sociedades patrimoniales.
 - b) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que la sociedad tributó en este régimen especial.
 - c) En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, debe identificarse las reserva aplicada de entre las dos anteriores.
 - d) Cálculos efectuados para distribuir los gastos entre las diferentes fuentes de renta.
- Si se ha aplicado el régimen especial de reestructuración empresarial deberá incluirse información relativa a:
 - a) Ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió bienes amortizables.
 - b) Último balance cerrado por la transmitente.
 - c) Beneficios fiscales disfrutados por el transmitente sujetos a requisitos que deba cumplir la adquirente.
 - d) Relación de bienes que se hayan incorporado a la entidad adquirente por valor diferente a la transmitente.
 - e) Valor contable de los valores entregados y valor por el que se contabilizaron los recibidos.
 - f) Todos estos datos han de incluirse en la primera memoria que se elabore tras la operación de reestructuración y, en las siguientes, puede indicarse que ya se hizo en aquélla.
- Las entidades de tenencia de valores extranjeros deben mencionar:
 - a) Rentas que han tenido exención.
 - b) Los impuestos pagados en el extranjero por rentas exentas.
- Si la entidad todavía tiene elementos que fueron actualizados por el RDL 7/1996, deberá hacer constar:
 - a) Los criterios empleados en la actualización y cuentas afectadas.

- b) El movimiento en el ejercicio de la cuenta de reserva de revalorización, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones de la cuenta experimentados en el ejercicio.
 - c) El tratamiento fiscal de la cuenta de reserva de revalorización.
 - d) Información sobre los elementos objeto de la actualización, relativa a:
 - i. La Ley que lo autoriza
 - ii. Importe de la actualización por cada partida del balance, indicando los elementos actualizados más significativos.
 - iii. Efectos de la actualización sobre las amortizaciones del ejercicio, así como los resultados del mismo.
 - iv. Importe de las actualizaciones netas acumuladas, al cierre, realizadas al amparo del RDL 7/1997, y su efecto sobre las amortizaciones y las provisiones del ejercicio.
- Las entidades navieras que apliquen el régimen especial en función del tonelaje, deberán indicar la diferencia existente entre el valor de mercado del buque y su valor contable en la memoria de cada uno de los ejercicios en los que sea titular del buque.

3. DESARROLLO DEL RÉGIMEN FISCAL DE LOS IMPATRIADOS.

El pasado 11 de junio se publicó el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio que modificará el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, entre otros aspectos, en el régimen fiscal de los impatriados.

Se desarrolla este novedoso régimen, recogido en el artículo 9.5 del texto refundido de la Ley del IRPF, consistente en la posibilidad de que, determinados contribuyentes que adquieren residencia fiscal en España en 2004 y siguientes, puedan tributar conforme a las normas del IRNR en el ejercicio en que se hacen residentes y en los 5 siguientes, quedando sujetos, en ese caso, por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Cabe destacar:

- Que los contribuyentes que hayan adquirido la residencia en 2004 ó la vayan a adquirir en 2005, por haberse desplazado a España hasta el 11 de junio de 2005, disponen de 2 meses, hasta el 11 de agosto, para ejercer la opción por este régimen especial, presentando el modelo 149 de comunicación, aprobado por la

Orden EHA/1731/2005, de 10 de junio (BOE de 11 de junio).

- Que los contribuyentes que hubieran adquirido la residencia fiscal en España en 2004 y optasen por este régimen, disponen de un plazo de 3 meses, hasta el 11 de septiembre, para presentar la declaración en el modelo 150 (aprobado también por la Orden mencionada) y el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real.

Hay que advertir que un contribuyente que ya presentó la declaración del IRPF 2004 por el procedimiento general, si opta por este régimen especial, debe presentar el modelo 150 y, si procede, también deberá presentar declaración del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real.

Julio 2005

Esta Circular de Información Fiscal ha sido elaborada por Ángel Blesa Báguena, Socio Director de Vialegis, Asesores Legales y Tributarios, S.L., e Inspector de Hacienda (exc.), a petición de la Unión Patronal Metalúrgica.

