

CRUCES Y ASOCIADOS
Audidores y Asesores Fiscales

BOFIME
Boletín Fiscal Mensual

ÍNDICE

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS.....	3
A) Normativa Estatal	3
B) Normativa Foral.....	3
II. ANÁLISIS NORMATIVO.....	5
A) Campaña Sociedades 2004	5
B) Publicación del desarrollo del régimen fiscal de los impatriados	20
C) Aprobación del Reglamento en materia de revisión en vía administrativa	21
D) Reducción Módulos para la declaración del I.R.P.F. 2004	21
E) Próxima modificación del Reglamento del IS que afectará a las entidades financieras.....	22
III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA: NOVEDADES	22
IV. NOTICIAS DE PRENSA.....	24
V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE	27

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Orden EHA/1213/2005, de 26 de abril (B.O.E. de 5 de mayo).

Se aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales.

Resolución de 29 de marzo de 2005, de la Dirección General del Catastro (B.O.E. de 7 de mayo).

Se aprueba el régimen de establecimiento y funcionamiento de los Puntos de Información Catastral.

Orden EHA/1308/2005, de 11 de mayo (B.O.E. de 13 de mayo).

Se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos.

Resolución de 27 de abril de 2005, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (B.O.E. de 20 de mayo).

Se concede la exención prevista en el artículo 7.1) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los Premios Nacionales de Medio Ambiente 2005, en sus modalidades «Lucas Mallada de Economía y Medio Ambiente», «Conservación de la Naturaleza» y «Periodismo Ambiental», convocados por el Ministerio de Medio Ambiente.

Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (B.O.E. de 27 de mayo).

Se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Real Decreto Ley 8/2005, de 27 de mayo (B.O.E. de 28 de mayo).

Se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones acaecidas en la isla de La Gomera.

B) Normativa Foral

• Normativa de Álava

Decreto Foral 20/2005, del Consejo de Diputados de 22 de marzo (B.O.T.H.A. de 2 de mayo).

Se aprueba el modelo de impreso 620, de autoliquidación de las transmisiones de vehículos usados sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo (B.O.T.H.A. de 27 de mayo).

Del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Decreto Foral 36/2005, del Consejo de Diputados de 10 de mayo (B.O.T.H.A. de 27 de mayo).

Que modifica parcialmente los Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Patrimonio y Sociedades, aprobados por Decretos Forales 111/2001, de 18 de diciembre, 160/1999, de 21 de diciembre y 60/2002, de 10 de diciembre, respectivamente.

- **Normativa de Bizkaia**

Orden Foral 1135/2005, de 28 de abril (B.O.B. de 9 de mayo).

Por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de los modelos 200 y 201 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2004.

Orden Foral 1134/2005, de 28 de abril (B.O.B. de 9 de mayo).

Por la que se aprueban los modelos 200, 201 y 220 de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2004.

- **Normativa de Guipúzcoa**

Norma Foral 3/2005 de 27 de abril (B.O.G. de 3 de mayo).

Se convalida el Decreto Foral 6/2005, de 1 de febrero, por el que se adapta la normativa fiscal del THG a la Ley 2/2004, de 27-12, de Presupuestos Generales del Estado para 2005.

Orden Foral 458/05, de 27 de abril (B.O.G. de 11 de mayo).

Por la que se establece la obligatoriedad de los Entes Locales de tramitar por vía telemática los expedientes de operaciones de crédito mediante el empleo de firma electrónica reconocida.

Decreto Foral 32/2005 de 24 de mayo (B.O.G. de 27 de mayo).

Por el que se modifican determinados preceptos de la Norma Foral 7/1996 de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Campaña Sociedades 2004

1. La declaración

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. Por ejemplo, una entidad cuyo período impositivo abarque desde el 1 de diciembre de 2003 al 30 de noviembre de 2004, presentará la declaración entre el 1 y el 25 de junio de 2005, pero con el modelo previsto para las declaraciones de 2003.

Por el contrario, una entidad que tuviera ejercicio partido, por ejemplo por cese, iniciado el 1 de enero de 2004 que terminara en mayo de ese año, presentará con los modelos de 2004 y, si a la fecha de presentación aún no se hubieran publicado, podrá escoger entre presentarla en los 25 días siguientes a la fecha de entrada en vigor de la Orden EHA/748/2005 o hacerlo en el plazo normal utilizando los modelos de 2003. Éste puede ser el caso de algunas sociedades transparentes que, tomando el acuerdo de disolución en 2003, la inscripción registral del citado acuerdo no se haya efectuado hasta entrado 2004. Para ellas, el plazo para presentar con los modelos de 2004 habrá sido del 1 al 25 de abril (25 días siguientes a la entrada en vigor de la Orden).

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.

Modelos

Utilización y forma de presentación de los modelos:

<i>Modelo</i>	<i>Debe utilizar</i>	<i>Puede utilizar</i>	<i>Forma de presentación</i>
200	Entidades que no son patrimoniales y no pueden 201	Todas excepto patrimoniales	Impreso Telemática (excepciones)
201	Ninguna entidad	Cumplan lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> • Volumen de operaciones S/IVA en ejercicio iniciado en 2004 \leq 6.010.121'04 € • No incluyen rentas en TFI. • No contabilidad de entidades financieras ni de aseguradoras. • No régimen especial de navieras. • No sea entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero. 	Impreso Impreso por programa ayuda Telemática con programa
225	Patrimoniales	Patrimoniales	Impreso Impreso por programa ayuda Telemática con programa
220	Grupos fiscales	Grupos fiscales	Impreso

Por último, en lo que se refiere a la presentación o a la forma de pago o devolución, sólo hay que señalar la posibilidad de las Sociedades Limitadas Nueva Empresa de diferir 12 meses el pago del Impuesto correspondiente a su primer período impositivo.

2. Novedades normativas relevantes para el 2004

- 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 Jurisprudencia del TSJCE, y en especial por la Sentencia de 12 de diciembre de 2002.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas:
 - Se modificó la normativa para prever que, en caso de que las viviendas acogidas al régimen, hubieran sido adquiridas en una operación de reestructuración empresarial acogida a ese régimen especial, si luego se transmite dicha vivienda sólo se bonifique la parte de renta generada desde la fecha de adquisición, esto es, la diferencia entre el precio de enajenación y el valor de mercado en la fecha de adquisición.
 - Se amplía el ámbito de aplicación de este régimen a las entidades que arrienden viviendas que hayan construido, promovido o adquirido, siempre que se cumplan, en este supuesto, los siguientes requisitos:
 - El contrato de arrendamiento, en este caso, no puede incorporar la opción de compra.
 - Las viviendas deben permanecer arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, al menos, por 15 años.

Para estas entidades, la bonificación será del 85 por 100 sobre las rentas obtenidas por el arrendamiento y por la transmisión aunque, para estas últimas rentas, será necesario que la vivienda no se adquiera por el arrendatario o sus parientes, y que el importe obtenido se

reinverta en 3 años en otras viviendas que cumplan los requisitos para que se pueda aplicar el régimen.

- Según proyecto normativo en tramitación parlamentaria, parece que este régimen se simplificará y se flexibilizarán los requisitos de aplicación.
- 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.
- 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).
- 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.
- Respecto a la Copa América, se establece un régimen fiscal especial para la entidad organizadora y para los equipos participantes. El mismo alcanza a las entidades y establecimientos permanentes constituidos por la entidad organizadora y los equipos, declarando la exención de las rentas obtenidas relacionadas con dicha celebración.
- El Consorcio Valencia 2007 se considerará entidad beneficiaria del mecenazgo.
- Se incluye el Museo Nacional de Arte de Cataluña entre las entidades beneficiarias del mecenazgo.
- 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).

3. A tener en cuenta con carácter general

Normalmente el trabajo previo de análisis y preparación para luego poder confeccionar el modelo de declaración se habrá realizado antes de hacer el asiento del Impuesto sobre beneficios, al tiempo de cerrar la contabilidad y, ahora, sólo habrá que trasladar los datos al impreso o al programa que lo genere.

No obstante, vamos a repasar una serie de tareas preliminares imprescindibles:

- Revisar la copia de la declaración del Impuesto de 2003 y analizar la incidencia que pudiera tener en la de 2004. Habrá que ver ajustes al resultado contable para llegar a la base imponible y saldos pendientes de pérdidas o deducciones.
- Analizar las Cuentas Anuales del ejercicio.
- Inmovilizado Material y Amortizaciones
 - Habrá que estudiar de los sistemas de amortización utilizados por la Sociedad y cuantificar los posibles excesos en la dotación para amortizaciones, teniendo en cuenta que para activos nuevos adquiridos en 2003 y 2004 los coeficientes máximos se pueden multiplicar por 1,1. En caso de amortización en empresas que tienen más de un turno de trabajo hay que tener en cuenta que no se aplica a elementos en que ya está prevista su utilización en esas condiciones y se ha interpretado que los edificios no sufre una depreciación mayor.
 - Detectar existencia de elementos no amortizables para no incurrir en excesos de amortización. Por ejemplo, sería el caso de obras pictóricas o de los gastos de urbanización o de acondicionamiento de terrenos.
 - En el supuesto de cambio de criterio de amortización, por ejemplo, de porcentaje constante a tablas, debe justificarse el cambio en la Memoria, y si el gasto por el método empleado supera al que se había producido por el nuevo método, habrá que incluir en base el exceso.
 - 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.
- 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%. Este límite máximo es válido aunque hubiese sido adquirido cuando se permitía una amortización máxima del 10%.
- Provisiones
 - Obtener desglose de las provisiones por conceptos y movimiento de las mismas durante el año (utilización, nuevas dotaciones y reversiones).
 - Verificar su adecuación a las limitaciones cualitativas y cuantitativas impuestas por la Ley del Impuesto.
- 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.
- En el caso de endeudamiento directo o indirecto con sociedades vinculadas no residentes en UE, verificar que no se da el supuesto de subcapitalización.

- Imputación temporal de ingresos y gastos:
 - Comprobar que la compañía ha aplicado, con carácter general, el principio de devengo. Prestar especial atención a los gastos periodificables.
 - 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 diferimiento por reinversión (derogado a partir de 2002), comprobar si se van realizando en plazo las imputaciones y reinversiones que pudieran quedar pendientes.
- Para las plusvalías procedentes de elementos de inmovilizado material e inmaterial, calcular el ajuste por corrección de la depreciación monetaria.
- Beneficios en venta de elementos patrimoniales
 - Revisar las cuentas de ingresos correspondientes a fin de detectar la existencia de resultados contables positivos en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inmaterial o financiero (participaciones de más de un 5%), poseídos con al menos un año de antelación, por si conviniera aplicar la deducción por reinversión.
 - Revisar las salidas de inmovilizado material, inmaterial y financiero por si pudiera haberse producido la baja de algún activo afecto a compromisos de reinversión asumidos en ejercicios anteriores.
- 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.
- 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.
- Incentivos fiscales
 - Habrá que revisar el archivo histórico del cliente a fin de comprobar la existencia de remanente de créditos fiscales no aplicados en ejercicios anteriores.
 - También tendremos que revisar la relación de incentivos fiscales en vigor en el ejercicio y comprobar si la sociedad puede acogerse en el ejercicio a alguno de ellos.
- Al realizar las tareas anteriores habremos podido detectar una serie de diferencias entre el resultado contable y la base imponible que nos obligarán a realizar ajustes. Los más usuales pueden ser los siguientes:
 - Ajustes extracontables de signo positivo
 - Exceso de dotación a la amortización.
 - Corrección en ejercicios posteriores de los ajustes negativos derivados de la libertad de amortización y del tratamiento fiscal del leasing.
 - Exceso de dotación a provisiones.
 - No deducibilidad fiscal de la provisión por insolvencias, en los casos de vinculación y cuando no hayan transcurrido los seis meses de morosidad.
 - Provisiones por depreciación de cartera no deducibles.
 - Provisión para riesgos y gastos por eventos probables pero no ciertos.
 - Dotaciones a fondos internos de pensiones y fórmulas análogas.
 - Gastos no deducibles, entre otros, el propio impuesto sobre sociedades, las multas, los recargos, las sanciones administrativas o las liberalidades.
 - Aplicación a valor de mercado en sustitución del valor contable de determinadas operaciones como la permuta u operaciones societarias.
 - Ajustes por aplicación de la norma de subcapitalización.
 - Bases imponibles positivas imputadas de UTE's o AIE's y rentas positivas imputadas por transparencia fiscal internacional.
 - Donativos y donaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo.
 - Gastos por servicios prestados desde paraísos fiscales.

- 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.
- Reversión del diferimiento por reinversión por séptimas partes o a medida que se amortiza el bien objeto de reinversión.
- Ajustes extracontables de signo negativo.
 - Corrección del defecto de amortización, en su caso, en ejercicios anteriores por debajo del coeficiente mínimo.
 - Gastos contabilizados en ejercicios anteriores a su devengo que se den ahora como gasto fiscal.
 - 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.
 - Aplicación de coeficiente de corrección monetaria, para corregir el efecto de la inflación en la transmisión de elementos de inmovilizado.
 - Rentas exentas procedentes de filiales o de sucursales en el extranjero.
 - Por ventas a plazo en el ejercicio de la venta.
 - Por libertad de amortización.
 - Por aceleración de amortizaciones.

4. Bases Imponibles negativas

Al realizar la declaración conviene revisar si la entidad tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar. Habrá que determinar a qué ejercicio pertenecen y comprobar si todavía se está a tiempo de poderlas 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. En la declaración de 2003 podremos ver los saldos pendientes de compensación y el año de procedencia.

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.

5. 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 a 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.
- Tradicionalmente el problema de esta deducción ha consistido en la falta de seguridad jurídica en la interpretación del concepto I+D+i y de la cuantificación del gasto. Para resolver el problema se han arbitrado dos soluciones:
 - Valoración previa de gastos.
 - Emisión de informes motivados por el Ministerio de Industria que tendrán efectos vinculantes para la Administración Tributaria.

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).
- Conviene recordar que existe una bonificación del 99% de la parte de cuota íntegra correspondiente a rentas que proceden de la exportación de producciones cinematográficas o de libros y material didáctico a condición de reinversión.

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, como hemos reseñado en el capítulo de novedades normativas.
- 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.
- El que puede deducirse es el productor por la parte no coproducida. El coproductor tiene derecho a una deducción del 5 por 100 de su inversión.
- Esta deducción no puede practicarse hasta que no finaliza la producción.

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. También darán derecho a esta deducción los gastos ocasionados por la prestación de este servicios por un tercero, como hemos reseñado en el capítulo de novedades normativas.

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 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, pero debe dirigirse a la capacitación relacionada con la actividad de la empresa y con el puesto de trabajo desempeñado.
- Asimismo, se aplica a los gastos efectuados para habituar al personal a que utilice las nuevas tecnologías. Sirve la entrega gratuita o la financiación en parte de equipos, software, etc. a los empleados, incluso para su uso fuera del lugar de trabajo.

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 ≥ 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional correspondiente de la contribución o aportación.

Deducción por reinversión

Como hemos dicho en el apartado de los aspectos generales a tener en cuenta, 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 paquetes de valores de no menos del 5 por 100.
- Si la entidad transmitió un activo hasta 2001 y se acogió al régimen de diferimiento por reinversión, vigente ese año, habiéndose producido la reinversión en 2004, podrá optar en este ejercicio por aplicar la deducción en cuota, a condición de que la renta diferida se integre en la base imponible de este período. También podrá tomar la decisión de seguir con el régimen de diferimiento.
- Entre la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos se pueden destacar los criterios siguientes:
 - Cuando la transmisión se cobra a plazos, y la reinversión se realiza en el mismo ejercicio o en el año anterior, la deducción se puede practicar a medida que se producen los cobros y se integra la plusvalía.
 - Si el bien en el que se materializa la reinversión se arrienda con opción a compra, y no existen dudas razonables de que se ejercerá la opción, sea cual sea la fecha fijada para la opción, se entiende que el bien se ha transmitido a la fecha de firma del contrato, con las consecuencias que pueda tener para el cumplimiento del requisito de mantenimiento.
 - En el caso de materializar la reinversión en valores, se interpreta que no basta con un simple desplazamiento patrimonial, sino que es necesario que la operación tenga una razón económica. Por ejemplo, no sería admisible la deducción si la reinversión se materializase en la suscripción de participaciones de una entidad de la que ya se posee, con antelación, el 100% del capital.

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:
 - Exención para las rentas que se produzcan en las donaciones o aportaciones no dinerarias por la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado del bien donado.
 - Deducción del 35% en la cuota del Impuesto del importe de la donación. Recordamos que si el donativo se entrega a las actividades prioritarias de mecenazgo, cuando una Ley de Presupuestos Generales del Estado lo establezca, el porcentaje anterior se incrementará en 5 puntos porcentuales.
- Como ya hemos recordado en el apartado de ajustes, con el nuevo sistema dejan de ser gastos deducibles estos donativos y, por tanto, es obligatorio realizar un aumento al resultado contable por la cantidad donada.

- En el caso de donaciones en el seno de un grupo fiscal, se interpreta que el límite del 10% de base imponible de las rentas se refiere a la base imponible del grupo y no a la de la entidad que realiza la donación.

Cuadro 11

Deducciones, plazo y limites

Deducciones	%	Plazo
Actividades de I+D del ejercicio	30%	15
Si excede de la media de los 2 ejercicios anteriores	50%	
Gastos de I+D por investigadores cualificados o proyectos contratados con determinadas entidades	20%	
Inversiones en I. Material e Inmaterial, a excepción de inmuebles y terrenos afectos a I + D	10%	
Innovación tecnológica	10% - 15%	
Actividades exportadoras	25%	10
Protección y difusión Patrimonio Histórico Español y Mundial	15%	
Inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas:		
el productor	20%	
coproductor financiero	5%	
Edición de libros	5%	
Inversiones en bienes del activo material para la protección medio ambiente	10%	
Inversiones en bienes del activo material para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables	10%	
Inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos, vía satélite	10%	
Inversiones en vehículos de transporte público de viajeros por carretera para discapacitados	10%	
Inversiones y gastos para la prestación del servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores	10%	
Gastos de formación profesional del ejercicio	5%	
Si excede de la media de los 2 ejercicios anteriores	10%	
Creación de empleo para trabajadores minusválidos.	6.000 € por p./año ▲	
Contribuciones a planes de pensiones	10%	
Inversiones en Fórum Universal de las Culturas Barcelona 2004	15%	
Inversiones en Año Santo Jacobeo 2004	15%	
Inversiones XV Juegos del Mediterráneo Almería 2005	15%	
Inversiones IV Centenario del Quijote	15%	
Inversiones Copa de América 2007	15%	
Inversiones Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa	15%	
Inversiones Galicia 2005. Vuelta al Mundo en Vela	15%	
Inversiones en propaganda y publicidad para Programa de preparación de los deportistas españolas Juegos Pekín 2008	15%	
Reinversión de beneficios extraordinarios	25% - 20% -10% ó 5% función del tipo gravamen	

LÍMITE: 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. 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.

PLAZO: el cómputo del plazo de aplicación de deducciones se puede diferir hasta el primer ejercicio dentro del periodo de prescripción en el que se produzcan resultados positivos en: empresas de nueva creación y entidades que saneen pérdidas mediante aportación de nuevos recursos.

6. 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 de 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.
 - No cae en el régimen especial una entidad que se ha dedicado a la promoción inmobiliaria, cesa y luego adjudica los inmuebles no vendidos a los socios en la disolución.
 - 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, 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 la aplican reducciones como en IRPF, por irregularidad 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.
 - En el apartado dedicado a las bases impositivas negativas ya hemos tratado la compensación de pérdidas de las patrimoniales y en las patrimoniales.

7. 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 dominadas por el mismo grupo familiar de personas físicas, 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.

8. 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.

9. Documentos a aportar con la declaración

- Fotocopia de la tarjeta del Número de Identificación Fiscal, en caso de no disponer de etiquetas identificativas.
- Las entidades que deban incluir rentas de sociedades no residentes, por estar sujetas al régimen de transparencia fiscal internacional deberán presentar respecto a las no residentes, los siguientes documentos:
 - Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que se incluye en la base imponible.
- Informe de operaciones, precios, etc. relativo, en su caso, a las propuestas aprobadas de valoración previa de operaciones vinculadas, gastos de I + D, de apoyo a la gestión o de diferente coeficiente de subcapitalización.
- Los sujetos pasivos que se deduzcan el fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de participaciones en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, deberán presentar la siguiente información en relación con la entidad participada:
 - Identificación y porcentaje de participación.
 - Descripción de sus actividades.
 - Valor y fecha de adquisición de las participaciones, así como valor teórico contable de éstas.
 - Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, así como de imputación a los bienes y derechos de la entidad participada, de la diferencia existente entre el precio de adquisición de sus participaciones y su valor teórico contable en la fecha de su adquisición.
 - Importe de la inversión realizada en la adquisición de participaciones en entidades no residentes en territorio español.
- Los sujetos pasivos que, habiendo intervenido en una operación de fusión impropia, se deduzcan el fondo de comercio adquirido en la operación, deberán además presentar:
 - Identificación de la entidad transmitente y del porcentaje de participación ostentado en ella.
 - Valor y fecha de adquisición de las participaciones de la entidad transmitente, así como de su valor teórico contable, determinado a partir de las cuentas anuales homogeneizadas.
 - Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, de la imputación a los bienes y derechos de la entidad transmitente y de la diferencia existente entre el precio de adquisición de sus participaciones y su valor teórico contable en la fecha de disolución de dicha entidad.
- Comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizadas con cargo a dotaciones futuras a la RIC.

10. Información que la normativa fiscal exige incluir en la Memoria de las Cuentas Anuales

Estas menciones en la Memoria son requisito formal para gozar de determinados beneficios fiscales. Os recordamos las siguientes:

- Si se ha practicado la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios deberá hacerse constar en la memoria, en tanto no se cumpla el periodo de mantenimiento (3 años para bienes muebles y 5 para inmuebles) 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:

- Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que la sociedad no tributó en régimen de las sociedades patrimoniales.
 - Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que la sociedad tributó en este régimen especial.
 - En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, debe identificarse la reserva aplicada de entre las dos anteriores.
 - 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:
- Ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió bienes amortizables.
 - Último balance cerrado por la transmitente.
 - Beneficios fiscales disfrutados por el transmitente sujetos a requisitos que deba cumplir la adquirente.
 - Relación de bienes que se hayan incorporado a la entidad adquirente por valor diferente a la transmitente.
 - Valor contable de los valores entregados y valor por el que se contabilizaron los recibidos.
 - 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:
- Rentas que han tenido exención.
 - 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:
- Los criterios empleados en la actualización y cuentas afectadas.
 - 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.
 - El tratamiento fiscal de la cuenta de reserva de revalorización.
 - Información sobre los elementos objeto de la actualización, relativa a:
 - La Ley que lo autoriza
 - Importe de la actualización por cada partida del balance, indicando los elementos actualizados más significativos.
 - Efectos de la actualización sobre las amortizaciones del ejercicio, así como los resultados del mismo.
 - 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.

B) Publicación del desarrollo del régimen fiscal de los impatriados

El pasado 11 de junio se publicó el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio (se puede acceder a él desde www.reaf.es) que modificará el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en los siguientes aspectos:

- 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 las 5 siguientes, quedando sujetos, en ese caso, por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Es importante saber 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) a la que también se puede acceder desde www.reaf.es.

Asimismo, 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.

- Estimación directa simplificada de agricultores y ganaderos en 2005: para estas actividades, el porcentaje de gastos estimado por provisiones y gastos de difícil justificación será el 10% en lugar del 5% que es el porcentaje general.

C) Aprobación del Reglamento en materia de revisión en vía administrativa

El pasado 27 de mayo se publicó, en el Boletín Oficial del Estado, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Podéis acceder a él a través de nuestra página web: www.reaf.es

Entre otros se regulan los siguientes procedimientos tributarios:

- Especiales de revisión
- De actos nulos de pleno derecho
- Declaración de lesividad de actos anulables
- Revocación
- De rectificación de errores y de devolución de ingresos indebidos
- Recurso de reposición
- Reclamaciones económico-administrativas
- Especial atención merece el prolijo desarrollo de la ejecución de las resoluciones

D) Reducción Módulos para la declaración del I.R.P.F. 2004

El pasado 4 de junio se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Orden EHA/1635/2005, de 2 de junio, por la que se reducen para el período impositivo 2004 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. Al texto completo podéis acceder a través de nuestra página web: www.reaf.es. Es importante prestar atención a esta norma porque afecta a la declaración del IRPF cuyo plazo va a terminar el 30 de junio.

Se reducen los módulos para las actividades agrícolas y ganaderas que han sufrido circunstancias excepcionales en su desarrollo como heladas, tormentas, inundaciones, enfermedades o la subida del precio del propano. También se recoge el procedimiento de regularización que deben seguir los contribuyentes que estén afectados por las reducciones contempladas en esta Orden y ya hubiesen presentado la declaración del Impuesto. Simplemente, deberán presentar una solicitud de rectificación de su autoliquidación ante el Delegado o Administrador de la AEAT competente por razón del domicilio fiscal del contribuyente.

E) Próxima modificación del Reglamento del IS que afectará a las entidades financieras

Aunque afecta sólo el sector financiero, también os informamos de la existencia de un Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (se puede acceder a él en la página web: www.reaf.es) en lo que concierne a la deducibilidad de las dotaciones para la cobertura del riesgo de posibles insolvencias en las entidades financieras. Esta modificación tiene su razón de ser por los cambios contables propiciados por la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, que adapta la información contable de las entidades financieras individuales a las Normas Internacionales de Contabilidad. Con esta modificación, también el Impuesto sobre Sociedades se adapta al cambio contable.

III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA: NOVEDADES

Posibilidad de exonerar la ganancia patrimonial obtenida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la transmisión de la vivienda habitual cuando el importe obtenido se reinvierte en la construcción de otra vivienda habitual.

En el caso planteado el consultante tiene un plazo de entrega de la vivienda, que ha encargado construir, superior a los dos años desde la transmisión de la vivienda habitual.

Acudiendo a los artículos reglamentarios que desarrollan la exención por reinversión y la adquisición vivienda, se concluye que en la exención, a la adquisición sólo se asimila la rehabilitación, y que la construcción de vivienda sólo se asimila a la adquisición de la misma a efectos de deducción.

En consecuencia, únicamente es posible exonerar la ganancia producida en la transmisión de vivienda habitual si lo obtenido se reinvierte en construcción de vivienda adquirida en los dos años anteriores o posteriores a la transmisión, teniendo en cuenta que para que se entienda realizada la adquisición será preciso que se produzca la entrega (**D.G.T. N° V0208-05, 11 de febrero de 2005**).

Cómputo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del importe de la financiación ajena cuando se adquiere la vivienda junto con dos plazas de garaje.

El supuesto planteado es el de la adquisición de una vivienda y dos plazas por 235.000 euros, de los cuales 211.000 corresponden a la vivienda que se financia con un préstamo hipotecario de 110.000 euros, pagando sin financiación las plazas de aparcamiento.

La cuestión, naturalmente, tiene importancia respecto a la aplicación de los coeficientes incrementados por adquisición financiada.

El Centro Directivo interpreta, acudiendo al Reglamento que desarrolla la Ley del Impuesto, que no es optativa la asimilación de las plazas de garaje a la vivienda y, por lo tanto, aunque el contribuyente decidiera no disfrutar de la deducción por el importe invertido en las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con la vivienda no podrá alterar su consideración como parte integrante de la vivienda y, en este caso, el importe financiado no superará el 50 por 100 del valor de adquisición que, además, no está constituido sólo por el precio de adquisición, 235.000 euros, sino también por los impuestos y gastos inherentes a dicha adquisición (**D.G.T. N° 0036-05, 3 de febrero de 2005**).

Exención del Impuesto sobre Actividades Económicas de las entidades que iniciaron la actividad en 2002 y tuvieron, en ese ejercicio, una cifra de negocios inferior a un millón de euros.

La Ley 51/2002, de reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, estableció la exención del Impuesto para, entre otros sujetos pasivos, las personas jurídicas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a un millón de euros. Asimismo, declaró exentos a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos en que se desarrolla la misma.

El problema que se ha planteado es si los sujetos pasivos que iniciaron su actividad en el año 2002 pueden aplicar alguna de las exenciones y, por lo tanto, se encuentran exentos de pagar el Impuesto en el período impositivo correspondiente a 2003. Según la Administración, la segunda de las exenciones no puede ser de aplicación a quienes iniciaron su actividad en 2002 porque, como dispone la Ley, el beneficio fiscal comienza a aplicarse a los sujetos pasivos que inicien su actividad a partir de 1 de enero de 2003. La primera tampoco, porque el legislador establece que la cifra de negocios a tener en cuenta es la correspondiente a la del período impositivo cuyo plazo de declaración, en este caso del Impuesto sobre Sociedades, hubiera finalizado a la fecha de devengo de este Impuesto. Es decir, la cifra de negocios a tener en cuenta, respecto al Impuesto que se exige para el período impositivo de 2003, es la reflejada en la declaración de Sociedades 2001 y, por lo tanto, quienes iniciaron su actividad en 2002 carecen en 2003 de cifra de negocios de referencia.

El Tribunal interpreta que sí es de aplicación la exención. Por un lado, porque de la exposición de motivos de la Ley 51/2002, se deduce que la intención del legislador es la de favorecer a los pequeños y medianos empresarios. Por otro lado, porque las personas jurídicas con actividad en 2001 o en períodos anteriores, siempre que su cifra de negocios sea inferior al millón de euros, sí pueden aplicar la exención. También están exonerados de pagar el Impuesto quienes inician la actividad en 2003 y años posteriores, según hemos visto por la segunda exención citada al principio. Es decir, sería contrario a la intención y finalidad perseguida por el legislador excluir únicamente a las personas jurídicas que iniciaron su actividad en 2002 por el hecho de que no puedan calcular la cifra de negocios a la que se refiere la Ley (**T.E.A.R. de Andalucía, Resolución de 25 de febrero de 2005**).

Posibilidad de adjudicar los bienes como se quiera en la disolución de la sociedad de gananciales previa a la adjudicación de los bienes de la masa hereditaria a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con motivo de la muerte de uno de los cónyuges, al disolver la sociedad de gananciales, el cónyuge superviviente se adjudica la mitad del valor de los bienes y derechos que la integran y, entre otros, se adjudica el 25 por 100 de la vivienda habitual pasando el otro 75 por 100 al caudal relicto.

La Administración entiende que al cónyuge viudo le corresponde la mitad de cada uno de los bienes y la otra mitad al caudal relicto, por lo que la reducción del 95 por ciento, que en algunas Comunidades Autónomas puede ser superior, que establece el legislador para el valor de la vivienda, sólo procede aplicarla al 50 por 100 del mismo, y no por el 75 por 100 como pretende la recurrente.

Sin embargo, el Tribunal considera correcta la actuación del cónyuge viudo. Una cosa es la igualdad de ambas porciones y otra distinta es que en ellas se incluyan los bienes o porcentajes de los mismos que las partes crean convenientes, sin que sea necesario que todos ellos se adjudiquen por mitad siempre que representen el valor que les corresponde a cada uno (**Tribunal Supremo, Sentencia de 16 de diciembre de 2004**).

Deducción de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido después de cesar en el ejercicio de la actividad.

Una entidad celebra un contrato de alquiler de un local para destinarlo a desarrollar su actividad de restauración. Años después del inicio de la actividad cesa en la misma. Sin embargo, no puede rescindir el contrato de alquiler ya que existe una cláusula que lo impide hasta que no se cumpla el plazo de duración del arrendamiento. Por este motivo no tiene más remedio que seguir pagando las cantidades por el arrendamiento. La cuestión que se plantea es si las cuotas del Impuesto que soporta por el alquiler, con posterioridad al cese en la actividad, son deducibles.

El Tribunal entiende que las cuotas son deducibles siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial, siempre que no exista intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva por parte del sujeto pasivo.

En el caso examinado quedó demostrado que, durante todo el período de duración del arrendamiento, los locales estuvieron directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica del sujeto pasivo (**Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 3 de marzo de 2005**).

IV. NOTICIAS DE PRENSA

4 de mayo de 2005

La Gaceta

Rato avisa de un aumento de los riesgos para la economía mundial.

Exige a la UE reformas y no descartar una baja de tipos, ahorro a EEUU y flexibilizar el yuan a China.

5 de mayo de 2005

Cinco Días

La UE estudia reducir el IVA de los restaurantes como pedía Francia.

La presidencia de la UE ha propuesto aumentar las excepciones en la aplicación del IVA. La oferta, que se interpreta como un gesto de cara al referéndum francés sobre la Constitución europea, recoge la petición de París de reducir el IVA en los restaurantes. No incluye, en cambio, ninguna de las reivindicaciones españolas.

7 de mayo de 2005

Expansión

Zapatero y Solbes se contradicen sobre la rebaja de la fiscalidad del transporte.

Moncloa indica por carta su disposición a estudiar medidas compensatorias por el alza del crudo el mismo día que el Ministerio de Hacienda recalca en otra misiva la imposibilidad de realizar rebajas en los impuestos.

10 de mayo de 2005

La Vanguardia

Solbes afirma que la economía crece más del 3% gracias a la inmigración.

El ministro advierte que se agotan las bases del crecimiento de la última década.

ABC

El PSOE reformará la financiación local para reducir su dependencia del suelo.

Solbes advierte que la "tensión" autonómica puede perjudicar a la economía.

11 de mayo de 2005

La Gaceta

Hacienda ingresó 1.300 millones menos con la reforma del IRPF.

Advierte de que el consumo de los hogares se sostiene por la financiación ajena.

13 de mayo de 2005

La Razón

El libro Blanco del Congreso Notarial Español aboga por la supresión de algún impuesto.

El ministro de Justicia, Juan Fernando López Aguilar, afirmó "que la empresa familiar es parte importante del tejido económico español".

14 de mayo de 2005

Cinco días

La familia se retrata en el Impuesto sobre la Renta.

Hay casos en que la tributación conjunta sale mejor. Esta opción es la más adecuada para familias monoparentales en los que un cónyuge carece de rentas o, según los datos del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), no superan los 3.400 euros al año.

16 de mayo de 2005

La Gaceta

Los notarios reclaman una ley propia para la empresa familiar.

El IX Congreso Notarial Español analiza la regulación patrimonial en España.

Aprobado el reglamento de revisión de la Ley Tributaria.

Más del 50% de las reclamaciones no llegarán a los tribunales.

17 de mayo de 2005

La Razón

Hacienda admite que las comunidades autónomas podrán fijar nuevos impuestos.

El Gobierno retira la mayoría de los recursos de inconstitucional contra las tasas regionales.

El Mundo

El Gobierno impulsará una agencia tributaria europea para mejorar la lucha contra el fraude.

Hacienda apuesta por impulsar la coordinación en la UE y no por crear 17 agencias autonómicas.

18 de mayo de 2005

Expansión

La CNMV disputa a Hacienda el control de las grandes fortunas.

La Comisión del Mercado de Valores confirma al sector que es ella, y no la Inspección, quien debe decidir qué SIMCAV cumple los requisitos legales. La postura de la CNMV puede aliviar la situación de las grandes fortunas investigadas.

19 de mayo de 2005

La Gaceta

Solbes dice que el valor catastral tiene que aproximarse al real.

Sostiene que la subida del módulo M no tiene por que elevar el IBI.

Cinco días

Solbes elimina la inseguridad fiscal de los fondos de grandes fortunas.

Economía retoca el reglamento para zanjar la inspección a las Sicav.

20 de mayo de 2005

La Gaceta

Europa sujeta la inflación, pero ve caer de nuevo la actividad.

Los precios se mantienen en el 2,1% anual y la producción industrial baja el 0,2%.

21 de mayo de 2005

La Gaceta

Los inspectores denuncian la indiferencia del Gobierno.

Opinan que hay amnistía fiscal de hecho para grandes empresas.

22 de mayo de 2005

El País

Hacienda lanza la red a las grandes fortunas.

Las actas contra algunas Sicav sostienen que tributaron al 1% cuando debían hacerlo al 35%.

23 de mayo de 2005

La Gaceta

Justicia ultima el reglamento sobre los registros concursales.

Hasta la fecha, los datos que existen para que los acreedores se puedan informar de la situación de solvencia de las empresas es la iniciativa del Registro de Economistas Forenses (REFOR), que a partir de los datos obtenidos del Boletín Oficial del Estado, ha contabilizado 178 concursos en el primer trimestre de 2005.

24 de mayo de 2005

La Gaceta

Una fundación próxima al PSOE pide ceder más IRPF a las CCAA.

Dirigentes socialistas instan al Gobierno a exigir más dinero a las haciendas forales.

Expansión

La batalla autonómica amenaza a la economía.

Las empresas familiares dicen que el debate autonómico frena el crecimiento.

25 de mayo de 2005

La Gaceta

Hacienda impulsa acuerdos para reducir la lista de paraísos fiscales.

También negocia intercambios de información con Suiza, Malta y Chipre.

27 de mayo de 2005

El País

España exige mantener hasta 2013 el saldo positivo con la Unión Europea.

El Gobierno ve dificultades crecientes en la negociación de las perspectivas financieras.

30 de mayo de 2005

El Mundo

El Gobierno quiere implantar la factura electrónica que evitará fraudes en el IVA.

“España está expuesta a un elevado riesgo de exclusividad digital y marginación de la economía del conocimiento, de consecuencias sociales y económicas de gran alcance”. Así se expresa el informe oficial del Consejo Asesor para las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información que será entregado en los próximos días al ministro de Industria.

31 de mayo de 2005

Expansión

Solbes bloquea la fuga de capitales hacia los grandes paraísos fiscales.

El Gobierno cierra acuerdos bilaterales con los grandes paraísos receptores de ahorro privado español. Los pactos deben ser ratificados por el Congreso y permitirán acceder a información fiscal y controlar el pago de impuestos.

La Vanguardia

El frente fiscal del alquiler.

Valentí Pich, Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF), se sorprende de que los ministerios de la Vivienda y de Economía y Hacienda hayan decidido tramitar como proyecto de ley y no como real decreto-ley la norma que impulsará las sociedades que se dedican al arrendamiento de viviendas, introduciendo importantes y sensatas modificaciones en el régimen fiscal existente.

V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

JULIO 2005						
Calendario del contribuyente						
L	M	X	J	V	S	D
				1	2	3
4	5	6	7	8	9	10
11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24
25	26	27	28	29	30	31

Hasta el día 7

Modelos

IMPUESTOS ESPECIALES

☉Junio 2005. Todas las empresas	511
☉Mayo 2005. Grandes Empresas (*)	553, 554, 555, 556, 557, 558
☉Mayo 2005. Todas las empresas (*)	570, 580

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

510

Hasta el día 20

Modelos

RENTA Y SOCIEDADES

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

☉Segundo Trimestre 2005	110, 115, 117, 123, 124, 126, 128
☉Junio 2005. Grandes Empresas	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128

Pagos fraccionados Renta

Segundo Trimestre 2005:	
☉Estimación Directa	130
☉Estimación Objetiva	131

IVA

☉Segundo Trimestre 2005. Régimen General	300
☉Segundo Trimestre 2005. Régimen Simplificado	310
☉Segundo Trimestre 2005. Regímenes General y Simplificado	370
☉Junio 2005. Grandes Empresas	320
☉Junio 2005. Exportadores y otros Operadores Económicos	330
☉Junio 2005. Grandes Empresas inscritas en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos	332
☉Junio 2005. Operaciones asimiladas a las importaciones	380
☉Segundo Trimestre 2005. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias	349

⊕Segundo Trimestre 2005. Servicios vía electrónica	367
⊕Solicitud de devolución Recargo de Equivalencia y otros sujetos ocasionales	308
⊕Segundo Trimestre 2005. Declaración-Liquidación no periódica	309
⊕Reintegro de compensaciones en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca	341
IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS	
⊕Junio 2005	430
IMPUESTOS ESPECIALES	
⊕Segundo Trimestre 2005. Excepto Grandes Empresas	553
⊕Abril 2005. Grandes Empresas	561, 562, 563
⊕Segundo Trimestre 2005. Impuesto sobre la Electricidad	560
⊕Junio 2005. Grandes Empresas	560
⊕Junio 2005. Todas las empresas	564, 566
⊕Segundo Trimestre 2005	E-21
⊕Segundo Trimestre 2005. Solicitudes de devolución:	
- Introducción en depósito fiscal	506
- Envíos garantizados	507
- Ventas a distancia	508
- Consumos de alcohol y bebidas alcohólicas	524
- Consumo de hidrocarburos	572
IMPUESTO SOBRE VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS	
⊕Segundo Trimestre 2005	569

Hasta el día 25

Modelos

**IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES
(ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS
EN EL EXTRANJERO CON PRESENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL)**

Declaración anual 2004 200, 201,
220, 225
Entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural.

Resto de entidades: en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo