

# Boletín Informativo

SEPTIEMBRE - OCTUBRE 2009

Roger de Llúria, 123 1º 2ª • Telf. 93 487 37 28 / 93 487 28 55  
www.bufetsociashumbert.com

## Comentarios para el cierre contable del Ejercicio 2009, motivado por la modificación contable

**P**ara el ejercicio 2009, es importante destacar la viabilidad, abierta por la norma fiscal, de posibilitar la imputación de los ajustes de primera aplicación del Plan General Contable (PGC) por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

Sin embargo, teniendo en cuenta que los cambios fundamentales por la reforma del PGC se llevaron a cabo en el ejercicio 2008, hay aspectos del cierre contable 2009 y novedades que se han ido introduciendo que se deben tener en cuenta.

Consecuencias fiscales de los ajustes de primera aplicación:

**El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, estableció ciertas reglas generales de registro para la primera aplicación del Plan General de Contabilidad en el ejercicio 2008:**

- Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el PGC.
- Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el PGC.
- Deberán de reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el PGC.
- La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura, conforme a los princi-

pios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional.

**Como consecuencia de la aplicación de las normas de registro de primera aplicación, los ajustes que hayan debido realizarse se habrán llevado a cabo contra una partida de reservas,** con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias del Real Decreto 1514/2007 y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGC, hayan debido utilizarse otras partidas.

Por el contrario, no sucede lo mismo con los efectos fiscales relativos a los ajustes de primera aplicación. Así, de acuerdo con la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por el que se introducen modificaciones en la normativa tributaria, en su disposición transitoria 26 se afirma que: *“Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del PGC, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008”.*

No obstante, en su disposición transitoria 28 se permite la posibilidad de imputar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros perio-

dos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008. En relación a dicho ajuste, debemos tener en cuenta lo siguiente:

1. En el caso de extinción del sujeto pasivo en dicho plazo, el saldo pendiente se incorporará en la base imponible del último periodo impositivo.
2. En el caso de que un activo que haya producido anotaciones en la cuenta de reservas se dé de baja, el importe pendiente se aplicará en la base imponible del ejercicio en que dicho activo se dé de baja.
3. En el caso de las diferencias de cambio de moneda extranjera positiva, la integración se realizará del modo explicado en el párrafo anterior. No obstante el saldo pendiente de integración se incorporará en el periodo impositivo en que venzan los bienes o derechos de los que proceda dicha referencia.

El ajuste plurianual será realmente interesante siempre que suponga un diferimiento en la tributación, como puede ocurrir en los casos de reversión de provisiones de cartera contra reservas.

En relación a dicho ajuste plurianual en la base imponible, debemos de mencionar el carácter especial de las correcciones de valor en las participaciones en el capital de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

#### **Valoración de las participaciones en el capital social de entidades que no cotizan.**

De acuerdo con el nuevo PGC, y desde un punto de vista contable, la norma de valoración establece lo siguiente:

**Valoración inicial:** A coste, que con carácter general será el valor razonable de la contraprestación entregada más los gastos de transacción atribuibles.

**Valoración posterior:** A coste, si bien al menos al cierre del ejercicio deberá realizarse una prueba de deterioro, con objeto de verificar si el valor recuperable es inferior a su valor de coste y en consecuencia se precisa el registro del oportuno deterioro.

**La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, introduce modificaciones en el TRLIS, entre las que destacamos el tratamiento por pérdida por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital social de entidades que no cotizan.** Así, se establecen las siguientes novedades para los periodos impositivos de 2009 y siguientes:

La Ley sigue respetando el límite anual deducible, que no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y cierre del periodo impositivo, teniendo en consideración las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio.

Debemos destacar que la Ley hace mención a los fondos propios, y no al patrimonio neto (que incluye además de los fondos propios los ajustes por cambio de valor y las subvenciones, donaciones y legados recibidos).

Sin embargo, en el caso de las participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, la Ley excepciona el principio de inscripción contable, permitiendo la deducibilidad fiscal del deterioro, aunque contablemente no lo sea.

Resumiendo, tenemos que, con independencia del registro contable del deterioro, la deducibilidad fiscal de las participaciones en empresas no cotizadas viene determinado por:

■ ■ ■

***El ajuste plurianual  
será realmente  
interesante siempre  
que suponga  
un diferimiento  
en la tributación***

**Cantidad fiscalmente deducible.-** Diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada.

**Determinación de los fondos propios.-** Se determina de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable al respecto (PGC). Dichos fondos propios deben ser objeto de corrección en el importe de los gastos del ejercicio que no tengan la consideración de fiscalmente deducibles.

**Límite deducible.-** La diferencia positiva de los fondos propios deducible está condicionada a que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en ejercicios anteriores, exceda del valor de los fondos propios al cierre de la entidad participada, corregido por el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el momento de realizar la valoración.

**Reversión.-** Las cantidades deducidas se integrarán en la base imponible en la medida en que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio sean superiores al del ejercicio anterior.

**Ajustes primera aplicación PGC.-** La eliminación con abono a reservas de las provisiones contables en ejercicios anteriores por no corresponderse con un deterioro de esas participaciones según los nuevos criterios contables, podrán deducirse fiscalmente la diferencia positiva entre los fondos propios al inicio del ejercicio en el que se adquirió y los fondos propios de la participada al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, siempre que las provisiones de cartera hubieran sido fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores.

Esta deducción es con efectos exclusivos para el primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2008 y no está condicionada a su imputación conta-

■ ■ ■

***La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, introduce modificaciones en el TRLIS, entre las que destacamos el tratamiento por pérdida por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital social de entidades que no coticen***

ble en la cuenta de pérdidas y ganancias. En caso de haber optado por llevar el ajuste contra reservas en tres ejercicios posteriores se efectuará el seguimiento y aplicación del ajuste por primera aplicación del PGC.

Dado que puede existir deducibilidad fiscal por la pérdida por deterioro en la cartera a pesar de no registrarse deterioro alguno en contabilidad, es importante informar en Memoria de los siguientes aspectos:

Cantidades deducidas en cada período impositivo.

Diferencias de los fondos propios en el ejercicio de la entidad participada.

Cantidades anteriores deducidas que se han integrado en el período impositivo así como las pendientes de integrar.

### **Libertad de amortización**

Otra de las novedades fiscales que se han introducido en la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS), con aplicación a partir del 1 de enero de 2009, es la relativa al régimen de libertad de amortización para aquellas inversiones que:

Se realicen en elementos nuevos de inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias.

Estén afectos a actividades económicas.

Estén puestos a disposición del sujeto pasivo durante los ejercicios 2009 y 2010.

No obstante, para poder acogerse a este régimen, en el que no se establece límite cuantitativo alguno, se exige que la plantilla media total de los 24 meses siguientes al inicio del ejercicio en el que los elementos entren en funcionamiento se mantenga con respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores.

Además, cuando se trate de elementos nuevos encargados a través de contratos de ejecución de obra o proyectos de inversión con un período de ejecución superior a dos años desde el inicio hasta la puesta en marcha, la libertad de amortización podrá aplicarse exclusivamente sobre la inversión en curso realizada durante los ejercicios 2009 y 2010.

### LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA SE FIJA EN LAS SOCIEDADES DE SERVICIOS CREADAS POR PROFESIONALES

Una reciente nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT ha puesto en alerta a las sociedades de servicios creadas por profesionales que ofrecen servicios jurídicos, de auditoría, consultoría, financieros, ingeniería, arquitectura, medicina, etcétera.

Los motivos que han llevado a la Administración Tributaria a fijarse en este tipo de sociedades, no son otros que la utilización de este tipo de organización empresarial para, bajo su amparo, reducir la tributación, sujetándola al tipo impositivo fijo del IS, frente al progresivo en el IRPF.

El debate que se abre no resulta novedoso. Ya que en su momento, en el desaparecido régimen de transparencia fiscal, aplicable a las sociedades de profesionales, trató de reconducir determinadas prácticas de los con-

tribuyentes. Pero lo que, no puede olvidarse, es que estamos en presencia de una intervención de la Administración, poco oportuna.

En el año 2007, entró en vigor la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, que obligaba a adaptar la estructura de los despachos profesionales organizados bajo forma societaria a las exigencias del nuevo texto legal. La medida, lejos de resultar gratuita para este tipo de sociedades, comportó en su momento el estudio de la estructura existente hasta el momento, para proceder a su reestructuración en atención a los distintos grados de responsabilidad que se podía exigir tanto a las propias sociedades como a los socios profesionales que formaban parte de las mismas. Y no sólo supuso la aparición de un nuevo coste añadido, toda vez que se obligó a las sociedades profesionales a suscribir un seguro de responsabilidad civil por la actividad desempeñada por la misma, además del seguro de responsabilidad civil que ya tenían suscritos los socios profesionales a través de los distintos colegios profesionales que venían prestando servicios profesionales, supuso un plus de intranquilidad, al establecer el mismo régimen de responsabilidad que el existente para las sociedades profesionales.

El resultado derivó en un progresivo crecimiento de las sociedades de profesionales, pese a que los socios de las mismas continuarán, fiscalmente, dados de alta como titulares de una actividad profesional. Y no debe olvidarse que la situación apuntada es una de las posibles desde el punto de vista tributario.

Pese a la alarma despertada en los órganos de inspección, por la aparición de sociedades interpuestas en la prestación de servicios profesionales, es necesario apuntar que el hecho de quedar obligadas a registrarse como sociedades profesionales en los propios colegios, deberá ser tenido en cuenta por la Administración a la hora de calificar la estructura como legítima o no. No serán pocas las ocasiones en que se hayan constituido socie-

■ ■ ■

***la Agencia Tributaria, a través del Departamento de Inspección, comienza a observar la utilización de ciertos mecanismos que minoran la tributación del profesional***

**observar la utilización de ciertos mecanismos que minoran la tributación del profesional**, y procede a calificarlos como abusivos, cuando no directamente fraudulentos.

El principal inconveniente con que cuenta la Administración Tributaria para detectar la existencia de este tipo de sociedades, cuya única finalidad reside en el diferimiento o la minoración de la tributación, no es otro que la falta de medios personales y materiales adecuados y suficientes para llevar a cabo la prestación de servicios que tiene por objeto la sociedad, toda vez que en la mayoría de casos se trata de sociedades cuyo único socio es a su vez el profesional que presta los servicios a la sociedad. Además, se trata de socios profesionales que prestan en régimen de exclusividad sus servicios a la sociedad que, a su vez, presta servicios profesionales. De este modo, al menos formalmente, el servicio lo presta la sociedad.

Los medios con que se consigue minorar la tributación, a la luz de la especial relación que surge entre el socio, profesional,

dades profesionales para escapar a la responsabilidad civil que afecta a un profesional, con la que se compromete todo su patrimonio personal, frente a aquella mercantil, por la que se responde hasta el límite de las aportaciones realizadas, y en todo caso, con el seguro de responsabilidad contratado por socio y sociedad.

En todo caso, es a partir de este punto que **la Agencia Tributaria, a través del Departamento de Inspección, comienza a**

la sociedad profesional y la sociedad interpuesta, son variados y están en función de la complejidad de la estructura creada, así como de otros posibles socios intervinientes en la misma. En todo caso podemos sistematizarlos en lo siguiente:

Los servicios profesionales, prestados por el profesional, que quedan sujetos a retención por ministerio legal, son pagados por la sociedad profesional a la sociedad interpuesta, de tal suerte que se evita que los honorarios que aquél percibe por el servicio prestado se sujeten a retención.

Reducción de la carga tributaria para el socio profesional, al quedar los rendimientos obtenidos de su actividad sujetos al tipo fijo del impuesto sobre sociedades (el 25%), frente al tipo máximo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, además de progresivo, tiene su límite máximo en el 43%.

Diferimiento de la tributación, al quedar remansados los beneficios obtenidos de la actividad de la sociedad interpuesta en la propia sociedad, a la espera de ser distribuidos entre sus socios.

En los supuestos en que figuren como socios algún familiar del socio profesional, se estaría consiguiendo en el futuro reparto de beneficios una menor tributación en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, provocada por la progresividad propia de este impuesto. Progresividad que no hubiera tenido lugar si hubiera tributado de forma íntegra en el socio profesional.

**Fruto de la sujeción al Impuesto sobre Sociedades de la sociedad interpuesta, se pueden llegar a producir situaciones de compensación fiscal de gastos no afectos al ejercicio de la actividad profesional propia de esta sociedad.** Gastos, por otro lado, que tendrían un

componente personal, propio del círculo particular del socio profesional.

Como puede comprobarse, la utilización de este tipo de estructuras, puede proporcionar al profesional que las utilice ingentes ventajas en materia de tributación. Ventajas que no siempre tendrán un carácter legítimo, y es precisamente en esos supuestos en los que la Administración Tributaria debe actuar. Porque el esfuerzo que realizan el resto de contribuyentes para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos puede verse mermado por actitudes poco honestas, o acogidas a fórmulas excesivamente formales, tendentes a la obtención de un ahorro de carácter fiscal que no corresponde.

Ahora bien, no debe olvidarse que la utilización de la economía de opción es una de las posibilidades que el ordenamiento jurídico español brinda al contribuyente. De esta suerte, podrán utilizarse por el contribuyente cuantas opciones ofrezca la normativa para pagar lo justo, lo que corresponde. En caso de duda, la Administración Tributaria tiene la obligación de aplicar lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria: la declaración de conflicto en la aplicación de la normativa tributaria, heredera del expediente especial de fraude de ley recogido por la derogada LGT de 1963. Y es en este preciso punto donde pueden surgir las dudas, al menos las razonables, especialmente en lo que se refiere a las sanciones.

Resulta difícil declarar, a priori, si los supuestos planteados en los puntos anteriores responden al instituto de la simulación, al del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, o si son simplemente un burdo fraude fiscal. No puede generalizarse, y hay que estar al caso concreto. Precisamente por la complejidad de la incardinación de las operaciones realizadas y la estructura creada bajo uno de los institutos enunciados, debe exigirse a la Administración Tributaria una exquisita motivación en el expediente en que se recojan las actuaciones. Y si bien es cierto que lo hace, no

lo es menos que la falta de medios y personal juega en muchas ocasiones en su contra, y en contra de la seguridad jurídica a que tiene derecho el contribuyente.

A grandes rasgos, se ha proporcionado una aproximación al fenómeno de las sociedades interpuestas a nivel interno. Ahora bien, uno de los principales caballos de batalla en la lucha que la Administración Tributaria sostiene contra el fraude fiscal, se centra en la fiscalidad internacional. Y aquí las cosas no parecen estar tan claras, por un motivo bien simple, nos encontramos ante el hecho en

los que los sujetos intervinientes disfrutan de estructuras societarias que descansan en diferentes Estados al mismo tiempo, con la aplicación de distintas normas nacionales tributarias, y con la dificultad añadida de la aplicación de los Convenios de doble imposición, de obligado cumplimiento para las partes firmantes. Por si esto fuera poco, a las normas citadas debe sumarse los criterios y las disposiciones que en materia de doble imposición dicta la OCDE, así como los principios comunitarios, especialmente los referentes a la libertad de establecimiento, y las directivas de la Unión Europea en materia de imposición directa. Todo ello matizado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En el ámbito de la tributación internacional, la Administración Tributaria viene sosteniendo un criterio garantista respecto a su derecho a someter a tributación las rentas que tengan origen en España, haciendo caso omiso a la estructura societaria subyacente al ne-

■ ■ ■  
***Fruto de la sujeción  
 al Impuesto sobre  
 Sociedades  
 de la sociedad  
 interpuesta,  
 se pueden llegar  
 a producir  
 situaciones  
 de compensación  
 fiscal de gastos  
 no afectos  
 al ejercicio  
 de la actividad  
 profesional propia  
 de esta sociedad***

gocio jurídico que determina el nacimiento del hecho imponible, realizando una interpretación teleológica tanto del propio negocio como de las normas que las partes intervinientes pretenden hacer valer.

En este sentido, resultan conocidas, puesto que son relativamente frecuentes en el ámbito del deporte o del espectáculo, las operaciones de cesión de derechos de imagen por parte de personas físicas no residentes a sociedades extranjeras. Como indicábamos, el criterio de la Administración se centra en integrar todos los elementos que intervienen en la operación para determinar si las operaciones de carácter accesorio (cedidas mediante contrato a sociedades extranjeras) a las puramente personales (la realización de una actividad deportiva o la intervención de artistas en eventos de carácter lúdico), deben considerarse de forma insoluble a la propia actividad del sujeto pasivo.

En el caso que se comenta, nos encontramos con una respuesta que, al menos desde el punto de vista del Derecho, puede resultar paradójica. Que la prestación de carácter personal queda sujeta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes es algo que no se discute, y además goza de las bendiciones que le otorgan tanto la propia Ley como los Convenios de doble imposición. Más espinosa en cambio resulta la interpretación que hace la Administración de las rentas obtenidas por las sociedades extranjeras por la cesión de los derechos de imagen.

A este respecto, la herramienta que utiliza la Administración es el Convenio de Doble Imposición, tal cual aparece configurado por los Modelos de Convenio de la OCDE, considerando que las rentas que por este particular concepto percibe la sociedad no residente no pueden ser calificadas de beneficios empresariales por la cesión de un determinado derecho (artículo 7º del MC OCDE), sino que aplican el artículo 17º.2, de tal suerte que al regular las rentas percibidas por artistas y deportistas, cuando las rentas derivadas de las actividades de estos profesionales se atribuyan a otra per-

sona, las rentas podrán someterse a imposición en el Estado en que se realicen las actividades.

La Administración utiliza a su favor una de las cláusulas antiabuso que los Convenios de doble imposición establecen, y considera que la cesión de los derechos de imagen tiene carácter accesorio respecto a la prestación principal, la personal del artista o deportista, sometiendo a gravamen en el Estado Español la totalidad de las rentas generadas por los distintos contratos subsumiendo su contenido en un solo negocio jurídico, de carácter complejo.

Lo que se hace de esta forma es desconocer, sin aportar una motivación suficiente en contrario, las disposiciones que la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidación Personal y a la Propia Imagen, hacen respecto a la comercialización, cuando se cuente con la conformidad expresa del sujeto, de tales derechos. Y el propio Tribunal Constitucional se ha encargado en distintas ocasiones de recordar que es lícita y legítima la explotación del derecho a la propia imagen, incluso mediante cesión a terceros. De esta forma, si lo que se pretende demostrar es la existencia de un solo negocio jurídico, que se despliega en dos vertientes distintas, trabajo personal e imagen, deberá demostrarse de forma fehaciente, no bastando la simple enunciación de tal hipótesis.

La forma de actuar de la Administración al querer sujetar a tributación en España la totalidad de las rentas generadas, que en principio podría resultar acorde a Derecho, pierde tal consideración cuando para determinar al gravamen de la totalidad de las rentas, obvia demostrar que actividad personal y que actividad empresarial, son accesorias la una respecto a la otra. La tributación no puede estar reñida con la aplicación de principios constitucionales tan arraigados como el principio de seguridad jurídica, que queda singularmente dañado cuando el contribuyente desconoce cuáles han sido los criterios que han permitido a la Administración alcanzar un determinado parecer.

## Novedades Legislativas

- Real Decreto 1300/2009 de 31 de julio, de medidas urgentes de empleo destinadas a los trabajadores autónomos y a las cooperativas y sociedades laborales.
- Decreto legislativo 2/2009, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de carreteras.
- Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española.
- Real Decreto 1371/2009 de 13 de agosto, por el que se modifica el Real Decreto 1400/2007 de 29 de octubre, por el que se establecen normas para el reconocimiento del complemento a titulares de pensión de jubilación e invalidez de la Seguridad Social, en su modalidad no contributiva, que residan en una vivienda alquilada, prorrogando su vigencia para el año 2009.

## CALENDARIO FISCAL

**Para el próximo día 20 de Abril de 2009, finalizará el plazo de presentación de las siguientes declaraciones:**

• **IRPF y Sociedades.**

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de rentas, ganancias de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva o de aprovechamientos forestales de vecinos en montes públicos, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

• **Pagos fraccionados Renta.** Estimación Directa y Objetiva (Mod. 130 y 131). Tercer Trimestre de 2009.

• **Pagos fraccionados Sociedades y Establecimientos Permanentes de No Residentes** Régimen General. Ejercicio en curso (Mod. 202).

• **IVA.** Régimen General. Tercer Trimestre de 2009 (Mod. 303, 310, 349)

### COLABORADORES

Lawyers and Economists E.C. Group, Iston,  
Gabinet d'Estudis Jurídics, Socials i Econòmics