

CIRCULAR FISCAL MARZO 2009

Si en la anterior Circular de enero de 2009 les describíamos las importantes novedades introducidas por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la presente pasaremos a detallar las modificaciones más destacadas que esta Ley ha introducido en otros tributos, concretamente en el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuestos Especiales así como determinadas normas de aplicación de los tributos.

Adicionalmente, realizaremos los oportunos comentarios acerca de la normativa reguladora respecto a operaciones entre partes vinculadas cuya aplicación se reduce a operaciones realizadas a partir del 19 de febrero de 2009.

- I. Impuesto sobre Sociedades.
- II. Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
- III. Impuesto sobre el Patrimonio.
- IV. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- V. Normas de aplicación de los tributos.
- VI. Operaciones vinculadas.

I. Modificación del Impuesto sobre Sociedades (IS)

1.1. Deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades:

a) Se permite la deducción si se trata de participaciones en entidades residentes en la Unión Europea y siempre que se pruebe que se poseen en atención a motivos económicos válidos y que dichas entidades realizan actividades empresariales.

b) Para que la diferencia sea fiscalmente deducible se requiere que el valor de la participación exceda del valor de los fondos propios al cierre del ejercicio. El valor de la participación se minorará en las cantidades ya deducidas y el valor de los fondos propios se corrige en el importe de las plusvalías tácitas que existían en la adquisición y subsistan en el de valoración. Para este cálculo se aplica la normativa contable, corregido en el importe de los gastos no fiscalmente deducibles.

c) No es necesario su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

d) Fiscalmente se tratará como corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación, integrándose como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en que se produzca el exceso respecto al valor de los fondos propios.

e) Se informará en la memoria de las cuentas anuales de la práctica de esta deducción (cantidades deducidas, las integradas en la base imponible y las pendientes y la diferencia de los fondos propios de la entidad participada en el ejercicio).

1.2. Provisiones. Nueva redacción a los apartados 1 y 4 del art. 13 TRLIS:

Se modifica la letra b) del apartado 1 del art. 13 TRLIS no siendo deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal. Se añade como excepción (serán deducibles), junto con las contribuciones de los promotores de planes de pensiones, las contribuciones realizadas a planes de previsión, siempre que sean imputadas al asegurado.

Adicionalmente, en el apartado 4 del art. 13 se añade que también será deducible, hasta el límite de la cuantía mínima legal, la dotación a la reserva de estabilización. Cualquier aplicación de dicha reserva se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se produzca.

1.3. Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios.

Se tendrá derecho a aplicar la exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en España si dichas entidades, cumpliendo los requisitos generales, son residentes en la Unión Europea y se prueba que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que dichas entidades realizan actividades empresariales.

1.5. Deducción por doble imposición.

Será aplicable la deducción para evitar la doble imposición interna o internacional aunque la renta derivada del dividendo o participación en beneficios no esté incluida en la correspondiente declaración por no constituir un ingreso para el sujeto pasivo, pero éste pueda probar que la renta fue declarada por las personas o entidades propietarias anteriores de la participación.

En el caso de deducción para evitar la doble imposición internacional, para determinar el impuesto que soportarían estas rentas en España –límite de la deducción- se atenderá a la cuota íntegra que resultaría de integrar en la base imponible el dividendo o participación en beneficios.

1.6. Deducción por gastos en I+D.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica los correspondientes a actividades realizadas tanto en España como en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tanto de forma directa como por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Desaparece la deducción adicional por gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo y la inclusión de estos mismos gastos dentro de los gastos de innovación tecnológica aquellos derivados de contratos con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales en el RD 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología.

El porcentaje de deducción en caso de innovación tecnológica será en todo caso del 10% de los gastos efectuados.

1.7. Grupos de sociedades.

No será procedente la integración en la base imponible del grupo de las eliminaciones pendientes de incorporación en el último período de aplicación del régimen de consolidación fiscal cuando la entidad dominante pase a ser sociedad dependiente de otro grupo fiscal en régimen de consolidación o al que se aplique el régimen especial de fusiones del TRLIS.

1.8. Reestructuración empresarial.

Se introduce el término activo fijo en lugar de inmovilizado en el art. 89.3 TRLIS.

1.9. Transparencia fiscal internacional.

Se elimina la referencia a que la entidad participada no resida en un paraíso fiscal; para la **no** aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional se requiere que esta entidad sea residente en la Unión Europea **y se acredite** que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

1.10. Libertad de amortización.

Se autoriza la libertad de amortización respecto a:

a) Inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, o adquisición en régimen de arrendamiento financiero con los requisitos del art. 115 TRLIS si se ejercita la opción de compra.

b) Que sean puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, salvo que se trate elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión, y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, incluso si esta última fecha es posterior a 2009 y 2010. En estos casos se limitará este beneficio a la inversión en curso durante los ejercicios 2009 y 2010.

c) Si en los 24 meses siguientes de inicio de período impositivo en que los elementos entren en funcionamiento se mantenga la plantilla media respecto a los doce meses anteriores.

d) Por último, no es necesario que figure contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias.

1.11. Normas sobre la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

Cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos en el nuevo PGC: se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008. Se considerarán gastos e ingresos los decrementos e incrementos en el patrimonio neto descritos en el artículo 36.2 del Código de Comercio. No lo será la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.

Para que tengan efectos fiscales los cargos y abonos a reservas deben estar relacionados con:

- a) Gastos que no fueron dotaciones a provisiones.
- b) Ingresos, devengados y contabilizados con las normas vigentes antes de esta fecha, e integrado en la base imponible de dichos períodos.
- c) No se integrarán en la base imponible esos mismos gastos conforme a los nuevos criterios.

Debe tratarse de partidas de reservas derivadas en la aplicación de la disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

Los cargos y abonos a cuentas de reservas se computarán conjuntamente con la cantidad deducida en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2008.

El sujeto pasivo podrá optar por integrar 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 períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.

Si se trata de abonos por provisiones por depreciación de la participación tenida en el capital de otras entidades, se integrará en la base imponible como ajuste positivo, además, un importe equivalente a dicha corrección de valor, hasta completar dicho saldo y, en su defecto, el saldo que reste se distribuirá por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

Si se trata de abonos por diferencia de cambio en moneda extranjera positiva, el saldo pendiente de integración se incorporará en la base imponible de aquel período impositivo en que venzan o se cancelen los bienes o derechos de los que proceda dicha diferencia de cambio.

La incorporación del saldo pendiente de integración también procederá en el período impositivo en que cause baja del balance cualquier elemento, salvo que se produzca la extinción del sujeto pasivo, en cuyo caso se integrará en la base imponible del último período impositivo.

II. Impuesto sobre la renta de No Residentes (IRNR)

2.1. Obligación de retener.

Se añade un nuevo párrafo al art. 31.4.a) TRLIRNR. El sujeto pasivo no tendrá que presentar declaración respecto a retenciones e ingresos a cuenta relativas a rendimientos derivados de deuda pública obtenidos sin establecimiento permanente.

Se deroga el art. 33 TRLIRNR, relativo a las retenciones en inversiones de no residentes en letras de Tesoro y otras modalidades de Deuda pública.

2.2 Procedimientos amistosos.

No procederá el devengo de intereses de demora mientras se tramite un procedimiento amistoso.

Se regula la suspensión automática del ingreso de la deuda y recargos, total o parcial, si se aporta como garantía bien depósito de dinero o valores públicos, bien aval o fianza de

carácter solidario de entidad de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

III. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

Modificación de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.1. Bonificación de la cuota íntegra: se fija en un 100%, en todo caso.

3.2. Derogación. Se derogan los artículos 6 (representantes de los sujetos pasivos no residentes en España), 36, 37 y 38 (relativos a la obligación de declarar).

IV. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPOAJD)

Modificación del Texto Refundido de la Ley del ITPOAJD.

4.1. Valor real de concesión administrativa. En el caso de concesiones de duración superior al año en las que se haya señalado un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente, se capitalizará al 10% la cantidad anual que satisfaga el concesionario, atendiendo al plazo de la concesión.

4.2. Base imponible en transmisión de créditos y derechos sobre inmuebles en construcción. Se atenderá al valor real del bien en el momento de la transmisión, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.

4.3. Operaciones societarias sujetas y no sujetas.

No están sujetas:

a) Las operaciones de reestructuración empresarial (antes sujetas fusiones y escisiones). El art. 21 se remite al TRLIS para la definición de estas operaciones, si bien no parece exigirse que las mismas deban haberse acogido al régimen de diferimiento fiscal explicitado en dicho TRLIS).

b) El traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social, desde cualquier Estado miembro de la Unión Europea a España (sin requerir el pago de un impuesto equivalente en el otro estado comunitario).

c) Las modificaciones de escritura de constitución o estatutos sociales (como el cambio de objeto social, transformación o prórroga del plazo de duración de la sociedad).

Está sujeta específicamente cualquier aportación de los socios que no suponga aumento de capital social.

También se modifica en el mismo sentido el art. 45.1.B 10, que declara exentas de ITPO y AJD las operaciones definidas en los apartados anteriores. Con esta declaración específica, algunas operaciones de reestructuración en que existían inmuebles y que podían sujetarse por el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores al ITP, quedarán exentas también de este impuesto, lo que facilitará este tipo de operaciones.

4.4. Sucursales y establecimiento permanentes. Si estos tienen la sede de dirección efectiva o domicilio social en cualquier Estado miembro de la Unión Europea, no tendrán que tributar por esta modalidad de operaciones societarias, incluso por operaciones que realicen en Estados no comunitarios, quedando asimismo amparados por la exención en ITPO y AJD del indicado artículo 45.1.B.10.

4.5. Exención de operaciones relacionadas con vivienda de protección oficial (VPO).

Nueva redacción al apartado 12 del art. 45.1.B. Se refiere a:

- a) La transmisión de solares, añadido a la de terrenos y cesión del derecho de superficie, así como los préstamos hipotecarios solicitados para su adquisición, o de terrenos o cesión del derecho de superficie, en la modalidad de AJD.
- b) Las escrituras públicas relativas a la construcción de VPO, si se solicita a la Administración competente.
- c) Las escrituras públicas formalizadas para la primera transmisión de VPO, tras obtener la calificación definitiva.

En estos casos se mantiene el carácter provisional de la concesión del beneficio fiscal, pero se añade que el plazo de prescripción comenzará a computarse transcurridos tres o cuatro años desde la exención provisional.

- d) Los préstamos hipotecarios para adquirir VPO y sus anejos inseparables, en exclusiva, con el límite del precio de la vivienda.
- e) La constitución de sociedad o ampliación de sociedades que tengan por único objeto social la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Estas exenciones se aplicarán a la VPO de carácter autonómico si cumple los parámetros exigidos por la norma estatal (superficie máxima, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes).

4.6. Exención de Instituciones de Inversión.

Se elimina la referencia a las operaciones no sujetas (fusiones, escisiones). Se añade la exención de OS para todos los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos financieros.

V. Normas de aplicación de los tributos

5.1 Comprobación de valores. Se tomará el precio o contraprestación pactada como base imponible del impuesto, aún en el caso de que el valor declarado o una comprobación de valor que fije un valor inferior.

5.2 Prescripción. En caso de documentos privados, la fecha que prevalezca a efectos de prescripción determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato que incorpore.

5.3 Competencia para aplicar el impuesto y sancionar. Se atribuye al Estado o CCAA, en atención a quien tenga atribuido el rendimiento.

VI. Operaciones vinculadas

Finalmente, en el BOE del pasado 18 de Noviembre se publicó el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio mediante el que se establece el tan esperado desarrollo reglamentario de la normativa sobre operaciones vinculadas.

Así, tal y como establece en su exposición de motivos el Real Decreto tiene por objeto principal el desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en materia de operaciones vinculadas, mediante la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo al nuevo

régimen de estas operaciones contenido en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo.

La norma regula aspectos relativos a la determinación del valor normal de mercado, aspectos procedimentales y las obligaciones de **documentación** de las operaciones **vinculadas y también de las operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales**.

Los principales aspectos regulados en la nueva norma son los siguientes:

(i) Se establece el protocolo de actuación que las entidades vinculadas deben seguir para realizar el análisis de comparabilidad que resulta necesario a efectos de establecer el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

(ii) Se establecen las reglas específicas para que sea posible la deducibilidad de los gastos asociados a los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas.

(iii) Se regula el procedimiento que deberá seguirse para llevar a cabo la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

(iv) Se regula el procedimiento que la Administración debe seguir para efectuar el llamado "ajuste secundario", es decir, de la calificación de la renta que se pone de manifiesto cuando existe una diferencia entre el valor pactado y el valor de mercado.

(v) Se regula el procedimiento a seguir ante la Administración para la obtención de los acuerdos de valoración previa de operaciones así como el procedimiento a seguir para obtener dichos acuerdos con otras Administraciones.

(vi) **Se establecen las obligaciones de documentación inherentes** a las operaciones vinculadas y que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración Tributaria para la determinación del valor normal de mercado de las mismas, distinguiendo entre dos tipos de obligaciones de documentación:

- (a) la correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario, y
- (b) la relativa al propio obligado tributario.

Además, se establecen los supuestos de exoneración y se modulan las citadas obligaciones en función de las características del obligado y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública (reduciéndose en caso de empresas de reducida dimensión y personas físicas), estableciendo asimismo un régimen sancionador propio.

En cuanto a la exigibilidad de las obligaciones de documentación, según la norma aprobada serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la misma, es decir, **para operaciones realizadas a partir del 19 de febrero de 2009**. De ello resulta que las mismas no serán exigibles a las operaciones realizadas durante el ejercicio 2008, teniendo obligación de tener la documentación a disposición de la Administración Tributaria a partir del 25 de Julio de 2010.

Departamento Fiscal
JAUSAS
Marzo 2009

Para **más información** pueden contactar con:
Mariano Gomariz, mgomariz@jausaslegal.com