

El día 26 de diciembre de 2008 ha sido publicada la Ley 4/2008 de 23 de diciembre por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio y se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) introduciéndose además otras modificaciones en la normativa tributaria y en concreto en:

- 1º El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (tiene su origen en la reforma contable y otras exigencias con origen en el derecho comunitario).
- 2º Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (procedimiento amistoso, Deuda Pública).
- 3º Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (se regula además la supresión de la obligación de contribuir).
- 4º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (exigencias de adaptación de nuestra Ley con origen en el derecho comunitario y modificación del sistema de devolución).
- 5º Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (similares modificaciones que el IVA).
- 6º Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (adecuación a la Directiva 7/2008/CE, vivienda).
- 7º Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (exigencias con origen en el derecho comunitario).
- 8º Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (exclusión de responsabilidad del agente de aduanas por deuda aduanera).

Si bien la entrada en vigor de esta norma tuvo lugar el 26 de diciembre de 2008, debe tenerse en cuenta que;

- las modificaciones del Impuesto sobre Sociedades serán aplicables a los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, salvo lo relativo a la libertad de amortización con mantenimiento del empleo (Disposición Adicional 11º) y la derogación de la vigente Disposición Adicional 2º, que serán de aplicación a partir de 1 de enero de 2009.
- la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio tendrá efectos desde 1 de enero de 2008.

- las modificaciones del sistema de devolución en IVA e IGIC serán aplicables a los periodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero de 2009.
- las modificaciones del Impuesto sobre Operaciones Societarias producirán efectos a partir de 1 de enero de 2009.

Por su interés resaltamos algunas de las materias contenidas en la presente Ley.

Modificación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

1. **Deducción en concepto de Pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades:**

Una primera novedad es que se permitirá la deducción fiscal en el caso de participaciones en entidades residentes en la Unión Europea si se prueba que se poseen en atención a motivos económicos válidos y que dichas entidades realizan actividades empresariales.

Con carácter general tiene la consideración de partida deducible la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al final del ejercicio tomándose como valor al cierre el recogido en el balance formulado o aprobado por el órgano correspondiente.

Especial consideración ha de efectuarse para los deterioros de valor en el caso de participaciones en sociedades del grupo, multigrupo o asociadas en los cuales no es necesario la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias para tener derecho a la deducción fiscal y por tanto dado que contablemente se tratará como corrección de valor, la depreciación o deterioro de la participación se integrará como ajuste negativo a la base imponible en su generación y como ajuste positivo en la base imponible del periodo impositivo en que deba producir la reversión de dicho deterioro de valor por la comparación de los fondos propios.

Además debe ser destacado que el valor de la participación minorado por las cantidades que previamente ya han sido deducidas fiscalmente se comparará con el valor de los fondos propios corregido en este caso por el importe de las plusvalías tácitas que existiendo en el momento de la adquisición de la participación subsistan en el momento de la valoración.

Igualmente debe de advertirse que los componentes de los fondos propios se determinarán de acuerdo con la norma española aun en el caso de entidades extranjeras y que se corregirá la diferencia aludida en los párrafos precedentes en el importe de los gastos del ejercicio que no sean fiscalmente deducibles en la entidad participada con lo que la practica de que un gasto no deducible fiscalmente en la entidad participada se recogía temporalmente como deducible a través de la provisión de cartera en la matriz no puede ser aplicada .

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).

Finalmente, la Disposición transitoria vigésimo novena establece una regla de cálculo exclusiva para el periodo impositivo 2008 respecto a las correcciones de valor de participaciones en el capital de otras entidades, a los efectos de trasladar el antiguo sistema de provisión de cartera de valores al nuevo sistema.

En líneas generales debe advertirse que por aplicación de la normativa contable se debe proceder en el primer ejercicio de aplicación del NPGC a la eliminación de las provisiones que fueron dotadas históricamente, siendo la contrapartida una cuenta de reservas. Tal situación originará en este caso y como excepción a la regla general un ingreso fiscal, permitiéndose en tal caso practicar un ajuste negativo a la base imponible exclusivamente en 2008 por la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el valor de cierre del 2008 si se corresponde con provisiones que fueron deducibles en ejercicios pasados.

2. Provisiones

Se da nueva redacción al apartado 1 del art. 13 TRLIS modificando la letra b) que establece la no deducibilidad de los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal. Se establece como excepción las contribuciones de los promotores de planes de pensiones, y las contribuciones realizadas a planes de previsión, siempre que sean imputadas al asegurado.

3. Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios.

Se modifica el art. 21.1 TRLIS introduciendo el 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.

4. Deducción por doble imposición.

Se modifican los art. 30.4 y 32.5 TRLIS permitiendo 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 contable para el sujeto pasivo en aplicación del NPGC, pero éste pueda probar que la renta fue declarada por las personas o entidades propietarias anteriores de la participación. El caso más frecuente será la distribución de reservas generadas antes de la adquisición 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.

5. Deducción por gastos en I+D.

Se modifica el concepto de gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica y ahora tienen esta consideración 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 para 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.

Se incluyen como gastos de innovación tecnológica los correspondientes a la elaboración de muestrarios de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, también en el caso de que se trate de esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente o de cambios periódicos o de temporada.

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

La competencia para emitir el informe motivado que se puede aportar para la aplicación de la deducción, la formulación de consultas tributarias o la celebración de acuerdos de valoración corresponde al Ministerio de Ciencia e Innovación.

6. Grupos de sociedades.

Se modifica el art. 81.1.a) TRLIS.

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. Esto permite operaciones de reestructuración societaria donde la sociedad dominante deje de serlo sin consecuencias fiscales inmediatas.

7. Transparencia fiscal internacional.

Se modifica el art. 107.15 TRLIS.

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 pruebe que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realice actividades empresariales.

8. Libertad de amortización.

Se añade la Disposición Adicional Undécima, en la cual se autoriza la libertad de amortización respecto 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.
- 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.
- 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.
- no es necesario que figure contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias

9. Normas sobre la primera aplicación del Plan General de Contabilidad (nuevas Disposiciones Transitorias vigésimo sexta, vigésimo séptima y vigésimo octava)

Se establece que los 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 propios

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

- gastos que no fueron dotaciones a provisiones.
- ingresos, devengados y contabilizados con las normas vigentes antes de esta fecha, e integrado en la base imponible de dichos períodos.

- No se integrarán en consecuencia en la base imponible esos mismos gastos o ingresos conforme a los nuevos criterios de devengo.

Este tratamiento es de igual aplicación a PGC de Pequeñas y Medianas Empresas

10. 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 que tengan efectos fiscales se computarán conjuntamente con la cantidad deducida en concepto de deterioro de la cartera de valores según la Disposición Transitoria 29ª en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2008.

Existe un procedimiento especial por el que voluntariamente 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.

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

Se establece una Bonificación de la cuota Integra del 100%, en todo caso y para cualquier tipo de sujeto pasivo.

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

Modificación de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido y Ley 20/1991, de Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Las novedades más destacables son;

1. Desaparece la condición de que las sociedades mercantiles son sujetos pasivos del IVA en todo caso por el mero hecho de serlo; lo serán si las entregas de bienes y prestaciones de servicios se realizan en condición de empresario o profesional. Esto puede poner en entredicho la recuperación del IVA soportado en ciertas sociedades de mera tenencia de bienes o activos. Se admite por la norma la prueba en contrario de la condición de sujeto pasivo.

2. Se establece la No sujeción al IVA de determinadas transmisiones globales de patrimonio. Destacar como operaciones no sujetas toda transmisión de un conjunto de elementos que forme una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional. Este precepto no se aplica a los sujetos pasivos que realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (en particular, arrendadores de bienes) o la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

3. Rectificación de bases imponibles. El plazo exigido para considerar un crédito como incobrable se reduce a un año desde que se haya devengado el impuesto repercutido.

Los sujetos pasivos que tengan créditos con la condición de incobrados que no hayan alcanzado los dos años pero más de uno, y menos de tres meses desde el devengo del impuesto, pueden reducir la base imponible en el plazo de tres meses, salvo que en este mismo plazo puedan reducir la misma conforme al art. 80.tres LIVA.

4. Devengo del IVA. En las importaciones de bienes y operaciones asimiladas, la novedad supone que el IVA se devenga cuando se realiza la operación y no cuando se pagan las cuotas. En consecuencia para la deducción de las cuotas soportadas por estas operaciones se requiere la liquidación administrativa, y en operaciones asimiladas a las importaciones, autoliquidación del impuesto devengado.

5. Régimen de devolución mensual del IVA.

Una novedad significativa que entra en vigor en el año 2009 es permitir la devolución mensual del IVA en cuyo caso habrá de presentarse liquidaciones por este impuesto con carácter mensual.

Para tener derecho a este régimen se requiere la previa inscripción del sujeto pasivo en el registro de devolución mensual, cumpliendo los siguientes requisitos:

- solicitar la inscripción mediante la presentación de una declaración censal. Si se trata de un grupo, deben acordarlo todas las entidades del grupo y reunir cada una de ellas los requisitos. La solicitud se presenta por la sociedad dominante.
- estar al corriente de sus obligaciones tributarias.
- no estar en los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal
- no realizar actividades que tributen en el régimen simplificado.

El plazo para presentar la solicitud de inscripción con carácter general es el mes de noviembre del año anterior, y se realizara la inscripción con fecha 1 de enero del año en que deba surtir efectos, salvo para el presente ejercicio cuyo plazo concluye el 30 de Enero de 2009.

Quienes no lo soliciten en dicho plazo, o aun no hayan iniciado su actividad - pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades- pueden solicitar la inscripción en el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas. La inscripción tendrá efectos desde el día siguiente al de finalización del plazo para presentar la correspondiente declaración-liquidación periódica.

La presentación fuera de plazo supondrá su desestimación y archivo.

La inactividad administrativa en el plazo de tres meses supondrá la denegación de la inscripción.

En cuanto a la exclusión del citado régimen señalar que :

- tendrá efectos desde el primer día del periodo de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo.

- supondrá la imposibilidad de solicitar la inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución de exclusión del registro.

Permanencia. Como mínimo, el año para el que se solicitó la inscripción, o si se presentó en un plazo distinto al mes de noviembre anterior, el año en que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

Baja voluntaria. Se presentaran en el mes de noviembre del año anterior a aquel en que deba surtir efectos.

Baja obligada. En el caso de que los sujetos pasivos comiencen a realizar actividades que tributen en el régimen simplificado. Deben comunicar la baja en el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mes en el que se produzca el incumplimiento, surtiendo efectos desde el inicio de dicho mes.

No podrá volver a solicitarse la inscripción en el registro en el mismo año natural para el que el sujeto pasivo hubiera solicitado la baja del mismo.

En cuanto al procedimiento de devolución, que sólo es aplicable para sujetos pasivos inscritos, debe ser destacado el cumplimiento de los siguientes requisitos;

- declaraciones-liquidaciones de IVA exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual.
- declaración informativa con el contenido de los libros registros de IVA ex. art. 36 RD

Medio de devolución: exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique el sujeto pasivo en cada una de sus solicitudes de devolución mensual.

6. Régimen de los grupos de IVA.

Se establece como plazo general para la presentación de la documentación a la que viene obligada la entidad dominante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que vaya a aplicar el régimen especial.

También se señala como régimen de aplicación general la devolución mensual, conforme al régimen general; no podrá concurrir con la compensación de los mismos saldos.

Se permite la renuncia al régimen de grupos hasta 31 de enero de 2009, sin atender al plazo general de tres años (Disposición Transitoria Segunda)

Finalmente señalar que respecto a la obligación de informar telemáticamente sobre operaciones incluidas en los libros registro de IVA (ex. art. 36 RD), se ha modificado el plazo y se establece que será exigible:

- desde el 1 de enero de 2009, para los sujetos pasivos del IVA o IGIC inscritos en el registro de devolución mensual.
- para los demás sujetos, por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2010

Modificación del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

Las novedades más importantes a reseñar serían;

Las operaciones de reestructuración empresarial (antes sujetas, como por ejemplo fusiones y escisiones). quedan ahora no sujetas a tributación por el Impuesto sobre Operaciones Societarias.

Tampoco queda sujeta a Operaciones Societarias 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).

Igualmente no están sujetas a la modalidad de Operaciones Societarias 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)

Todas estas operaciones quedan a su vez exentas de tributación por AJD.

Por el contrario quedan sujetas a la modalidad de Operaciones Societarias todas las aportaciones de los socios que no supongan aumento de capital social (donaciones y legados) determinándose que en estos casos la base imponible es el valor neto de la aportación.

En materia de la comprobación de valores se establece que se atenderá al precio o contraprestación pactada como base imponible del impuesto, aun en el caso de que el valor declarado o una comprobación de valor que fije un valor inferior.

Finalmente en materia de prescripción se determina que 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.

Disposiciones Adicionales y Final Cuarta.

Se establece como medidas a adoptar por el Gobierno las siguientes:

- para fomentar la promoción de viviendas para el arrendamiento con opción de compra y rehabilitación de viviendas, en el plazo de tres meses
- de compensación a las CCAA por la pérdida de recaudación por la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio.
- para fomentar la figura del "business angels", respecto al impulso de la creación de PYMES y apoyar a los emprendedores.

En caso de precisar información adicional, por favor contacten con:

Carlos Pérez Medina – E: carlos.perez@summa4.es

Gonzalo de Montis Kramer – E: gonzalo.montis@summa4.es