

Novedades fiscales

Número especial. Enero 2009

Foro jurídico

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, contiene modificaciones legislativas que afectan al Impuesto sobre Sociedades, IVA, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, entre otros,

algunas de ellas de verdadera relevancia.

Destacamos la adecuación de la fiscalidad al cierre contable que tenga lugar con motivo de la primera aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad, el establecimiento de un nuevo sistema de devolución mensual de IVA como alternativo al general, aplicable para 2009, o la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio.

El Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, desarrolla el artículo 16 de la Ley del Impuesto, que regula el régimen de operaciones vinculadas, determinando la exigencia de la documentación soporte de las operaciones vinculadas por parte de la Administración a partir del 19 de febrero de 2009.

Por último, el Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre medidas urgentes, introduce cambios en el gravamen del IRPF con el fin de aliviar la carga fiscal de los contribuyentes.

El presente documento tiene por objeto facilitar el conocimiento de las novedades fiscales más significativas para el ejercicio 2009 y así convertirse en un instrumento útil en la toma de decisiones, empresariales y profesionales.

El sistema de devolución mensual del IVA contiene su desarrollo normativo en el Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, que contempla un plazo de solicitud para su aplicación en 2009 hasta el 30 de enero del presente año.



Sumario

En este número

Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades. **Pag. 3**

Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido. **Pag. 11**

Modificaciones en el IRPF. **Pag. 15**

Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. **Pag. 16**

Modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio. **Pag. 17**

Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. **Pag. 18**

Procedimientos Tributarios. **Pag.20**

Autor: Fernando Virseda. Director del Área Fiscal de Audihispana Grant Thornton.



Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades

Régimen fiscal de los ajustes derivados de la primera aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad

La Ley 16/2007 ha instrumentado un proceso de armonización de las normas contables españolas al marco contable de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas en la Unión Europea, que ya venían aplicándose para las cuentas anuales consolidadas de los grupos con sociedades cotizadas.

La aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) ha hecho necesario introducir modificaciones de índole fiscal en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, dada la vinculación existente entre el resultado contable y la base imponible del impuesto.

El nuevo PGC se aplica a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008 y prevé la elaboración del balance de apertura de acuerdo con los criterios de valoración, calificación y registro incorporados en el nuevo marco contable, disponiendo de un régimen transitorio para la aplicación por primera vez del mismo.

La necesidad de delimitar el impacto fiscal de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del PGC ha determinado la regulación de las consecuencias fiscales de dichos ajustes contables, para lo cual el criterio rector del legislador ha sido el de proporcionar neutralidad fiscal a los cambios introducidos por la reforma contable.

Las reglas establecidas a estos efectos son las siguientes¹:

Efecto fiscal de los cargos y abonos a reservas con origen en activos y pasivos

Los cargos a reservas que constituyan gasto de acuerdo al marco conceptual contable (decrementos en el patrimonio neto, es decir, aumento de los pasivos o disminución de los activos) serán considerados fiscalmente deducibles.

Los abonos a reservas que constituyan ingreso de acuerdo al marco conceptual contable (incrementos en el patrimonio neto, es decir, disminución de los pasivos o aumento de los activos) serán considerados fiscalmente ingreso.

Expresamente se establece que no constituye gasto a estos efectos la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.

No tienen efecto fiscal los cargos y abonos a reservas con origen en gastos o ingresos reconocidos en ejercicios anteriores

No tendrán impacto en la base imponible del impuesto los cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos o ingresos contabilizados en ejercicios anteriores a los iniciados a partir de 1 de enero de 2008 y que hubiesen tenido la consideración de gasto o ingreso fiscal, respectivamente.

Por excepción, si los gastos consistieron en provisiones, fiscalmente deducibles, su reversión mediante abono a reservas sí tendrá la consideración de ingreso fiscal.

En correspondencia con la regla expuesta, no se integrarán en la base imponible aquellos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo de acuerdo con el nuevo PGC.

Serán deducibles las correcciones de valor de participaciones en otras entidades

Con el fin de mitigar el impacto del abono a cuentas de reservas previsto con la primera aplicación del nuevo PGC, serán deducibles fiscalmente las pérdidas por deterioro en el valor de participaciones en otras entidades, determinadas por diferencias entre los fondos propios al inicio del ejercicio en que se adquiere la participación y los fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, siempre que la parte de la diferencia correspondiente a períodos anteriores se corresponda con provisiones fiscalmente deducibles en dichos períodos y dichas provisiones se abonen a cuentas de reservas con ocasión de la primera aplicación del PGC.

Esta deducción se aplicará con efectos exclusivos para el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 y no precisa de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, encontrándose, en cualquier caso, condicionada al respeto de los límites previstos en el artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

1. Disposiciones Transitorias 26ª, 28ª y 29ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto

Integración y diferimiento del efecto impositivo en tres años

Los ajustes derivados de cargos y abonos a reservas, junto con la deducción por corrección de valor de las participaciones en entidades, se computarán conjuntamente, integrándose en la base imponible del impuesto el saldo neto, positivo o negativo, bien en el primer ejercicio iniciado a partir de 1 de enero de 2008 o bien por partes iguales en cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, a opción del sujeto pasivo.

Podría suceder que en los referidos períodos se produjese una corrección de valor de participaciones en entidades fiscalmente deducible que no se haya computado en el saldo neto a calcular en el primer ejercicio a partir de 1 de enero de 2008, en cuyo caso se integrará como ajuste positivo en la base imponible un importe equivalente a dicha corrección, hasta completar el referido saldo y, en su defecto, el saldo que reste se distribuirá por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

Caso de optar por el diferimiento en tres años y causar baja durante este período un elemento que motivó un abono a reservas, el saldo pendiente se integrará en la base imponible del ejercicio en que cause baja el elemento. La norma hace mención expresa a las diferencias de cambio en moneda extranjera, bajo el supuesto de que venzan o se cancelen los bienes o derechos de los que proceda la diferencia de cambio.

Idéntica consecuencia se tendrá en cuenta en caso de extinción del sujeto pasivo durante ese plazo.

La información relativa al saldo, cantidades integradas y pendientes de integrar se contendrá en la memoria.

Operaciones vinculadas y precios de transferencia

Después de una larga espera, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), ha incorporado al ordenamiento el desarrollo reglamentario del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que regula el régimen de sociedades vinculadas.

Contenido del texto reglamentario

Como es bien sabido, el art. 16 de la LIS establece la obligación de valorar a precio de mercado las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, los denominados precios de transferencia, para lo cual prevé la aplicación de 3 métodos de valoración principales y 2 subsidiarios, siguiendo los criterios promovidos por la OCDE, y establece las consecuencias dimanantes de una eventual comprobación a cargo de la Administración tributaria, consistentes en la facultad de efectuar los denominados ajustes primario y secundario, este último atendiendo a la verdadera naturaleza de la operación objeto de ajuste, y en la aplicación de un régimen sancionador específico.

La regulación introducida en el Capítulo V del RIS tiene por objeto desarrollar aspectos relativos a la determinación del valor de mercado, cuestiones de índole procedimental y, fundamentalmente, establecer las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

Ámbito de aplicación temporal

La Disposición Adicional Séptima de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, texto legal que introdujo la redacción actual del art. 16, establece que las obligaciones de documentación serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor del texto reglamentario de desarrollo.

El Reglamento de desarrollo se ha aprobado mediante el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre y ha entrado en vigor el 19 de noviembre de 2008, con lo cual a partir de 19 de febrero de 2009 serán plenamente efectivas las disposiciones reglamentarias en materia de obligaciones de documentación y exigible su cumplimiento por parte de la Administración tributaria.

Análisis de comparabilidad

El nuevo texto introduce las pautas necesarias para realizar el análisis de comparabilidad a efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia

Para determinar la equiparabilidad deben tenerse en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias:

- a. Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b. Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c. Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d. Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e. Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

En la documentación obligatoria del obligado tributario deberán mencionarse las circunstancias que entre las anteriormente citadas no se han tenido en cuenta por considerarlas no relevantes, y deberá hacerse una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso se exige indicar los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

Por otro lado, si las operaciones vinculadas se encontraran estrechamente ligadas entre sí o se realizaran de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias antes citadas que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

El análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, el método de valoración más adecuado.

De forma específica, el nuevo texto reglamentario entiende que el valor convenido se ajusta al valor normal de mercado en los casos de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que la entidad sea de reducida dimensión, más del 75 % de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

- Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 % del resultado previo a que se refiere la letra a.
- Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
 1. Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
 2. No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes.

Requisitos de deducibilidad

Se establecen los requisitos de deducibilidad de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas.

A estos efectos, se establece que los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el obligado tributario deberán incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

Documentación obligatoria

El RIS pormenoriza la documentación que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración tributaria para la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas.

A estos efectos, la documentación deberá estar a disposición de la Administración a partir de la finalización del plazo reglamentario de declaración del impuesto.

Estas obligaciones están inspiradas tanto en el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, que ha sido fruto de las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas asociadas en la Unión Europea, como en la exposición de motivos de la propia Ley 36/2006.

Además, el texto prevé que la citada obligación de documentar se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones.

El criterio a destacar es que la documentación deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado al valor de mercado. En su preparación, el obligado tributario podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades.

La documentación estará formada por:

- La documentación relativa al grupo al que pertenezca el obligado tributario, entendiéndose por grupo el definido en el art. 42 del Código de Comercio², así como el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español.

Tratándose del primero de los definidos, la entidad dominante podrá optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo. Cuando la entidad dominante no sea residente en territorio español, deberá designar a una entidad del grupo residente en territorio español para conservar la documentación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio del deber del obligado tributario de aportar a requerimiento de la Administración tributaria en plazo y de forma veraz y completa la documentación relativa al grupo al que pertenezca.

- La documentación del obligado tributario.

Asimismo, contiene la relación de supuestos en los que no será exigible la documentación en relación con las siguientes operaciones vinculadas:

1. Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal.
2. A las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas, reguladas en e inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.
3. Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

Por último, advierte sobre la obligación de incluir en las declaraciones tributarias, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

La documentación relativa al grupo comprende la siguiente:

- Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
- Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.
- Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.

- Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.
- Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

2. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a. Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d. Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

La referida documentación será exigible para los grupos que no cumplan con lo previsto en el art. 108 de la LIS, lo cual quiere decir que no será exigible para los grupos cuya cifra de negocios conjunta no supere los 8 millones de Euros.

La documentación específica del obligado tributario deberá comprender:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y NIF del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.
- Análisis de comparabilidad.
- Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
- Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes.
- Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

Es importante destacar que tanto por lo que se refiere a la documentación del grupo como en lo concerniente a la del obligado tributario, las obligaciones documentales se referirán al período impositivo o de liquidación en el que el obligado tributario haya realizado operaciones vinculadas con cualquier otra entidad del grupo, si bien aclara la norma que cuando la documentación elaborada para un período impositivo o de liquidación continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

Las citadas obligaciones pueden reducirse, en los términos previstos reglamentariamente, cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el art. 108 de la LIS (cifra de negocio inferior a 8 millones de Euros) o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

Por último, a los efectos del régimen sancionatorio previsto en la LIS, que prevé la imposición de sanciones por el incumplimiento de la documentación obligatoria en función de los datos y conjunto de datos omitidos o aportados de forma incompleta, inexacta o falseada, el Reglamento concreta qué se entiende en cada caso por dato y por conjunto de datos.

Ajuste secundario

En el supuesto de que a través de la correspondiente comprobación la Administración advierta diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, efectuará el denominado ajuste secundario, en cuya virtud, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

El nuevo texto contiene una regla particular concerniente a la relación socios-entidad, a cuyo tenor, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento:

- (i) Cuando la diferencia fuese a favor del socio, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

Por su parte, la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio.

- (ii) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

Por su parte, la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.

Estas calificaciones gozan del grado de presunción, con posibilidad de prueba en contrario, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el la norma.

Por último, esta regulación se ha completado con una reforma de los Reglamentos de IRPF, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes a los efectos de exigir retención en relación con las rentas que se pongan de manifiesto a través del ajuste secundario, por diferencia entre el valor mercado y el valor convenido por las partes.

Acuerdos de valoración previa

Mencionaremos solamente que la regulación se completa con el procedimiento de los acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas así como el procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias..

Operaciones con residentes en paraísos fiscales

Al igual que sucede con las operaciones vinculadas, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, ha incorporado obligaciones de documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales, cuyo contenido coincide con el exigido al obligado tributario en el marco de operaciones vinculadas.

Conviene reseñar que no serán exigibles las obligaciones de documentación respecto de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que el obligado tributario pruebe que la realización de la operación a través de un paraíso fiscal responde a la existencia de motivos económicos válidos.
- b. Que obligado tributario realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en paraísos fiscales y acredite que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables, una vez efectuadas, en su caso, las correcciones necesarias.

Deducción en concepto de pérdidas por deterioro

Con el fin de no vulnerar el Derecho Comunitario se permitirá la deducción por pérdidas o deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades residentes en paraísos fiscales situados en la UE siempre que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales³.

En referencia a participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, la deducción podrá practicarse sin necesidad de imputación contable, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en ejercicios anteriores, exceda del valor de los fondos propios al cierre del ejercicio, corregido en el importe de las plusvalías tacitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La citada diferencia, que constituirá el límite de la deducción, se verá corregido por los gastos del ejercicio que no fueran deducibles.

La nueva regulación prevé la reversión de la deducción mediante un ajuste positivo cuando el valor de los fondos propios experimente una recuperación.

Exención sobre dividendos de fuente extranjera

La Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé la exención de dividendos procedentes de fuente extranjera, bajo determinadas circunstancias, a condición de que los beneficios de los que proceda el dividendo hayan estado gravados por un impuesto de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades.

La citada exención no se aplica cuando los dividendos procedan de paraísos fiscales.

Pues bien, frente a la norma general, y con el objeto de adecuar la fiscalidad nacional al ordenamiento comunitario, se aplicará la exención sobre dividendos de fuente extranjera cuando ésta proceda de paraísos fiscales situados en la UE, siempre que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales⁴.

Deducción por doble imposición interna

Se modifica la norma en lo referente a dividendos procedentes de resultados obtenidos antes de la adquisición de la participación, los cuales contablemente son considerados menor valor de la inversión. Con el fin de adaptar la regulación de la deducción al nuevo PGC y posibilitar la aplicación de la deducción, se establece que procederá la deducción cuando quede probado que un importe equivalente al dividendo en cuestión se ha integrado en la base imponible de propietarios anteriores⁵.

Deducción por doble imposición internacional

En el intento de evitar la doble imposición, al igual que sucede respecto de la deducción por doble imposición interna, procederá aplicar la deducción en los casos de dividendos procedentes de beneficios obtenidos antes de la adquisición de participación, cuando se pruebe la tributación en España de los beneficios que han originado tales dividendos⁶.

3. Art. 12.3 de la Ley del Impuesto, aplicable para periodos iniciados a partir del 01/01/2008

4. Art. 21.3 de la Ley del Impuesto, aplicable para periodos iniciados a partir del 01/01/2008

5. Art. 30.4.e de la Ley del Impuesto, aplicable para periodos iniciados a partir del 01/01/2008

6. Art. 32.5 de la Ley del Impuesto, aplicable para periodos iniciados a partir del 01/01/2008

Deducción en inversiones en I+D+i

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha concluido en su Sentencia de 13 de marzo de 2008 que la deducción de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica es contraria al ordenamiento comunitario al ser menos favorable para los gastos realizados en el extranjero que para los efectuados en España.

La reforma introducida tiene por objeto eliminar las restricciones existentes de manera que la deducción se aplique por igual con independencia de que las actividades se efectúen en España, en otro Estado de la UE o del Espacio Económico Europeo (forman parte los Estados de la UE más Islandia, Noruega y Liechtenstein), sin establecer limitación alguna, tanto se realicen por el propio sujeto pasivo como a través de un tercero que asuma dicho encargo⁷.

La nueva regulación abandona el límite anteriormente existente del 25% para actividades realizadas en el exterior, lo que perjudica a las actividades realizadas fuera de la UE y EEE, que antes disponían, al menos, del expresado límite para la aplicación de la deducción.

Otras modificaciones a destacar en la deducción por actividades en innovación tecnológica son:

- Se suprime el porcentaje incrementado de deducción para proyectos contratados con Universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología.
- En la base de la deducción se sustituyen los citados proyectos contratados con Universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología por las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, definición y orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.

- Se amplía el ámbito legal de la deducción en materia de muestrarios, que antes se reducían a textiles y calzado y ahora se reconocen expresamente la marroquinería, el juguete, el mueble y la madera.

Régimen de consolidación fiscal

Eliminaciones pendientes de incorporación

Las eliminaciones pendientes de incorporación deben integrarse en la base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal⁸.

Con el fin de reducir el impacto fiscal en estas situaciones, se excepcionan de tal integración los siguientes dos supuestos:

- (i) Cuando la entidad dominante adquiera la condición de dependiente en otro grupo fiscal
- (ii) Cuando sea absorbida por otra sociedad de ese otro grupo en un proceso de fusión al que sea de aplicación el régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VIII del Título VII de la Ley de Impuesto, al cual se incorporarán todas sus sociedades dependientes, en ambos casos.

En los casos expuestos los resultados eliminados se incorporarán a la base de acuerdo a las reglas generales previstas en el régimen fiscal de consolidación.

Delimitación del grupo fiscal

En lo concerniente a la delimitación del grupo fiscal debe tenerse en consideración que no pueden formar parte del mismo las sociedades que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso o incursas en la situación patrimonial prevista en el art. 260.1.4 de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA)⁹, independientemente de la naturaleza de la sociedad, a menos que esta situación se supere antes de la conclusión del ejercicio en el que se aprueban cuentas.

El Real Decreto Ley 10/2008, de 12 de diciembre, ha introducido dos medidas que vienen a afectar a la composición del grupo fiscal, a cuyo tenor, a los efectos de la reducción obligatoria establecida en el art. 163.1 de la LSA y de la disolución prevista en los arts. 260.1.4 de la LSA y 104.1 de la Ley de Sociedades Limitadas:

- a) En la determinación de las pérdidas no se computaran las procedentes de pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y existencias (aplicable exclusivamente a los dos primeros ejercicios que se cierren a partir de 13 de diciembre de 2008).
- b) No considerarán patrimonio neto los ajustes de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

7. Art. 35 de la Ley del Impuesto, aplicable para periodos iniciados a partir del 01/01/2008

8. Art. 81 de la Ley del Impuesto, aplicable para periodos iniciados a partir del 01/01/2008

9. Que las pérdidas acumuladas dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso conforme a lo dispuesto en la Ley Concursal.

Régimen fiscal de neutralidad fiscal (fusiones y escisiones)

A tenor de lo previsto en el régimen fiscal especial¹⁰, en los casos de participación de la entidad adquiriente en la transmitente en, al menos, un 5%, la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y el patrimonio neto se imputa a los bienes y derechos adquiridos y el resto tiene la consideración de fondo de comercio, fiscalmente deducible con el límite anual del 5% de su importe, siempre que se cumplieran determinados requisitos.

Dado que el patrimonio neto comprende determinados ajustes de valor de instrumentos financieros valorados a valor razonable (activos disponibles para la venta), los cuales no tienen eficacia fiscal, se privará de ésta a los activos revalorizables de esta naturaleza con motivo de una fusión.

Con el objeto de salvar esta dificultad originada con la anterior redacción legal, se modifica la norma, sustituyendo la expresión patrimonio neto por la de fondos propios.

Régimen de transparencia fiscal internacional

La anterior regulación contemplaba la exclusión total de filiales residentes en otros estados de la UE a los efectos de la aplicación de la transparencia fiscal internacional.

Con la nueva redacción legal¹¹, solamente se excluirá la aplicación de la norma cuando se acredite que la constitución y operativa de la entidad residente en la UE responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

Libertad de amortización con mantenimiento de empleo

Se estableció¹² un régimen de libertad de amortización para inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

- a) Se aplica únicamente a elementos nuevos.
- b) Tienen que estar afectos a actividades económicas.
- c) Deben ponerse a disposición del sujeto pasivo en los períodos iniciados en 2009 y 2010.
- d) Durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad debe mantenerse respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores.

La deducción no está condicionada a su imputación contable y resulta aplicable a las inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra y que determinen su base imponible en régimen de estimación directa.

Cuando de elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión se refiere, los cuales requieran un plazo superior a dos años hasta la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, independientemente de que la puesta a disposición o en funcionamiento se produzca dentro de los períodos impositivos indicados o con posterioridad.

Disposiciones de vigencia anual

Como cada año, la Ley de Presupuestos Generales de Estado actualiza aspectos cuantitativos que afectan al gravamen del impuesto, tales como los coeficientes de corrección monetaria o el pago fraccionado del impuesto.

Únicamente destacaremos que este año se vuelve al sistema tradicional de determinación de pagos fraccionados, que se rompió excepcionalmente en 2008, y solamente aplicable a dicho ejercicio, con motivo de la primera aplicación del PCG, permitiendo escoger libremente una opción u otra, en cualquier caso.

10. Art. 89.3 de la Ley del Impuesto, aplicable para períodos iniciados a partir del 01/01/2008

11. Art. 107.15 de la Ley del Impuesto, aplicable para períodos iniciados a partir del 01/01/2008

12. Nueva Disposición Adicional Undécima de la Ley del Impuesto

Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Presunción de empresario de las sociedades mercantiles

A tenor de la definición legal del hecho imponible del IVA, están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

A los efectos de delimitar las operaciones sujetas al IVA, la ley atribuía hasta ahora la condición de empresario o profesional a las sociedades mercantiles sin exclusión alguna, reputándose la condición de empresario o profesional en todo caso.

Como es bien conocido, en contra del criterio legal mantenido por la regulación española, la jurisprudencia comunitaria no permite afirmar, sin más, la condición de empresario o profesional de una entidad mercantil. Pues bien, con el objeto de adaptar la norma a la referida doctrina, ya comenzada a asumir, con matices, por la propia Dirección General de Tributos (DGT), el legislador español ha introducido una modificación legal¹³ por la que sólo se presume la condición de empresario o profesional de las entidades mercantiles, estableciéndose que se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

Esta delimitación legal tiene su efecto lógico en la definición del hecho imponible, por el cual al señalarse que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, se condiciona tal consecuencia al hecho de que tales sociedades mercantiles tengan la condición de empresario o profesional.

La modificación introducida tendrá un efecto relevante en las transmisiones de bienes que, de no quedar sujetas al IVA, quedarán gravadas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como sucede en operaciones inmobiliarias.



13. Atrs. 4.2 y 5.1

Transmisiones globales de patrimonio empresarial

El tenor literal de la ley contemplaba dos supuestos de no sujeción al IVA en transmisiones globales de patrimonio empresarial: (i) la transmisión global a otro sujeto pasivo que continuara la misma actividad y (ii) la transmisión de una rama de actividad económica en el seno de una operación amparada por el régimen fiscal de fusiones y escisiones.

Pese a la redacción legal, la DGT ya había comenzado a asumir la doctrina del TJCE puesta de manifiesto en la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, que supone una interpretación más flexible que la contenida en nuestra ley por cuanto considera que el IVA no debe de suponer un obstáculo a este tipo de operaciones.

La nueva redacción viene a dar cabida en nuestro ordenamiento a la jurisprudencia comunitaria, estableciéndose que no estará sujeta al impuesto la transmisión de un conjunto de elementos corporales e incorporales que formando parte de un patrimonio empresarial o profesional, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos¹⁴.

La norma introduce el concepto de unidad económica autónoma sin remitirse al de rama de actividad prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, lo que parece permitir que pueda configurarse como un concepto distinto a este último.

La regulación se completa con la enumeración de dos supuestos concretos que quedan excluidos de la consideración de no sujetos:

- a) Las transmisiones realizadas por los empresarios o profesionales que reciben esta calificación por realizar una o varias entregas de bienes o prestación de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en particular, los arrendadores de bienes¹⁵, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

- b) Las transmisiones efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional por la realización ocasional de operaciones consistentes en urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título¹⁶.

La ley no exige continuidad por el adquirente en la misma actividad ejercida por el transmitente, solamente acreditación de la intención de mantener la afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. La desafectación posterior quedará sujeta al IVA en los términos previstos con carácter general.

Exenciones en determinadas importaciones

Con el fin de adecuar el tenor de la ley a la normativa comunitaria, se actualizan los importes de las exenciones en determinadas importaciones¹⁷:

- a) Con carácter general, están exentas las importaciones de bienes cuyo valor global no excede de 150 Euros, exceptuando a: los productos alcohólicos, perfumes, colonias y tabaco.
- b) Están exentas las importaciones de bienes contenidos en los equipajes personales de los viajeros procedentes de países terceros, siempre que se cumplan los requisitos siguientes: (i) que no tengan carácter comercial y (ii) que el valor global no exceda, por persona, de 300 Euros, o 430 Euros si la llegada es por vía marítima o aérea. Si los viajeros son menores de 15 años, el valor global admitido con exención será 150 Euros.

Aparte se modifican otros límites que afectan a productos sometidos a Impuestos Especiales (combustible, tabaco y bebidas alcohólicas).

14. Art. 7.1 de la Ley del Impuesto

15. Art. 5.1.c de la Ley del Impuesto

16. Art. 5.1.d de la Ley del Impuesto

17. Atrs. 34 y 35 de la Ley del Impuesto, a partir de 01/12/2008

Reducción de base imponible por impago

Las normas de determinación de la base imponible prevén la posibilidad de reducir ésta cuando las operaciones gravadas al impuesto sean total o parcialmente incobrables, permitiendo, de esta forma, la recuperación de las cuotas repercutidas¹⁸.

La regulación existente hasta ahora permitía la reducción siempre que hubieran transcurrido dos años desde el devengo del IVA y se hubiera instado el cobro mediante reclamación judicial.

La nueva redacción reduce a 1 año la espera hasta poder modificar la base imponible.

El cambio introducido requiere de una norma de derecho transitorio, para lo cual, la Ley 4/2008 contiene una Disp. Transitoria Tercera a cuyo tenor, los sujetos pasivos que sean titulares de créditos incobrables para los cuales haya transcurrido más de 1 año pero menos de 2 años y 3 meses desde el devengo, podrán proceder a la reducción en el plazo de 3 meses desde la entrada en vigor de la Ley (26 de diciembre de 2008).

Expresamente se establece que no podrán acogerse a esta posibilidad de reducción los que durante el plazo de los 3 meses a contar desde la entrada en vigor de la ley puedan reducir la base imponible por haberse dictado en ese período auto de declaración de concurso del destinatario de las operaciones¹⁹.

Deducción del IVA en las importaciones

En 2007 se impulsó una reforma legal con el objeto de unificar el tratamiento de la deducción del IVA de importación con el establecido con carácter general, haciendo coincidir el derecho a la deducción con el devengo de las cuotas²⁰.

Esta modificación no se vio acompañada de un cambio necesario en los requisitos formales de la deducción, que seguían exigiendo el documento acreditativo de pago del IVA para poder ser éste deducido, lo que parecía un contrasentido.

La reforma actual²¹ ha venido a solucionar esta situación, exigiéndose para practicar la deducción el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, en caso de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el IVA devengado.

Nuevo sistema de devolución mensual en el IVA

El cambio más importante para 2009 en el IVA es el establecimiento de un sistema de devolución mensual del impuesto, que nace como excepción al sistema general, de solicitud a final de año²².

Las características más importantes del nuevo sistema, establecido por Ley y desarrollado por vía reglamentaria²³, son las siguientes:

- Es de aplicación voluntaria.
- Se aplica a cualquier sujeto pasivo que lo solicite, independientemente de su volumen de negocio.
- En caso de optar por su aplicación, el período de liquidación del IVA coincidirá con el mes natural.

- Es requisito obligatorio la previa inscripción en el Registro de Devolución Mensual, habilitado al efecto, para lo cual se requiere:
 - Presentar una declaración censal.
 - Estar al corriente de sus obligaciones tributarias.
 - No estar incurso en causa de baja cautelar en el registro o de revocación del NIF.
 - No tributar en régimen simplificado.
- En los supuestos de existencia de grupo fiscal de consolidación en el IVA, todas las sociedades pertenecientes al grupo deberán optar y reunir los requisitos obligatorios.
- La solicitud se formalizará en el mes de noviembre, con efectos de 1 de enero del año siguiente, si bien, por excepción, para el ejercicio 2009 el plazo se extenderá hasta el 30 de enero de 2009. No obstante lo anterior, los sujetos pasivos que no hayan solicitado su inclusión en el mes de noviembre (o no hayan comenzado su actividad, pero adquieran bienes o servicios con la intención, confirmada con elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades), tienen la posibilidad de hacerlo durante el plazo de presentación de declaraciones periódicas, surtiendo efecto a partir del siguiente período. La solicitud fuera de plazo se archivará.
- Se requiere resolución expresa, aplicándose el silencio negativo si a los 3 meses de la solicitud no hay respuesta afirmativa, entendiéndose desestimada la solicitud.
- La exclusión del registro se penaliza con 3 años sin posibilidad de aplicar el referido sistema.
- Hay compromiso de permanencia por plazo de 1 año, con la salvedad de que si se solicita durante el ejercicio, el compromiso se extiende a todo el año siguiente.

18. Art. 7.1 de la Ley del Impuesto, a partir de 01/12/2008

19. Art. 5.1.c de la Ley del Impuesto

20. Art. 5.1.d de la Ley del Impuesto

21. Atrs. 34 y 35 de la Ley del Impuesto

22. Arts. 115 y 116 de la Ley del Impuesto

23. Real Decreto 2126/2006, de 26 de diciembre

- Las solicitudes de baja voluntaria se presentarán en el mes de noviembre anterior al que deban surtir efecto, no pudiendo en estos casos solicitarse el alta en el registro en el mismo año natural para el que se ha solicitado la baja.
- Las solicitudes de devolución de períodos distintos al último del año, presentadas por sujetos no inscritos, no iniciarán el procedimiento de devolución.
- Las declaraciones se presentarán por vía telemática y la devolución se hará por transferencia.
- Con cada declaración se presentará un modelo que contendrá la información de los libros registro del impuesto²⁴.

El nuevo Registro sustituye al Registro de Exportadores y Otros Operadores Económicos, estando previsto que queden automáticamente inscritos en el primero los que figuren en este último.

Presentación obligatoria de libros

Pese a que estaba previsto para 2009, la presentación de una declaración informativa con el contenido de los libros registros del IVA se aplaza hasta 2010, aplicándose exclusivamente en 2009 a los sujetos pasivos que opten por el nuevo sistema de devolución mensual del IVA.

Renuncia al régimen de consolidación fiscal en el IVA

Debido al establecimiento del nuevo sistema de devolución mensual en el IVA, las entidades que hayan optado por la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal en el IVA podrán renunciar al mismo hasta 31 de enero de 2009, sin que, a estos efectos, les sea de aplicación el plazo de 3 años de mantenimiento en el régimen de grupos, establecido con carácter general²⁵.

Modificaciones en el IGIC

En correspondencia con las modificaciones introducidas en el IVA, el legislador ha previsto en la propia Ley 4/2008 la aprobación de una reforma para el IGIC en términos equivalentes a la introducida en el IVA, con el objeto de mantener la coherencia entre ambos impuestos. Dado su contenido similar prescindiremos de referirnos a tales modificaciones.

24. Modelo 340, aprobado por Orden EHA/3787/2008

25. Disposición Transitoria Segunda de la Ley 47/2008

Modificaciones en el IRPF

Irregularidad de los rendimientos procedentes de stock options

El Tribunal Supremo ha anulado la redacción del antiguo precepto reglamentario 10.3 aprobado por Real Decreto 214/1999 por cuanto imponía una limitación prevista en la ley, condicionando la aplicación de la reducción a que no pudieran ejercerse los derechos sobre acciones sino transcurridos dos años.

El mencionado precepto se hallaba ya derogado si bien se mantenía su contenido en el actual²⁶, razón por la cual se ha modificado su redacción para adaptarla a la Sentencia del Tribunal Supremo.

De acuerdo a la nueva redacción, tendrá derecho a reducción el rendimiento derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando se ejerciten transcurridos más de 2 años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente.

Reducción del tipo de retención

Para aliviar la carga representada por la adquisición de la vivienda habitual, se introduce una regla por la cual cuando la cuantía de las retribuciones del trabajo sea inferior a 33.007,2 Euros y el contribuyente comunique al pagador que destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual con financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, el tipo de retención se disminuirá en 2 enteros, sin que pueda resultar negativo como consecuencia de tal minoración.

El referido no podrá ser inferior al 2% cuando se trate de contratos o

relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 15% cuando se trate de relaciones laborales especiales de carácter dependiente²⁷.

Ampliación del plazo para transmisión de vivienda

Atendida la situación del mercado inmobiliario se amplía el plazo para la transmisión de la vivienda a los efectos de la exención por reinversión.

Así, en los supuestos en que se haya adquirido la nueva vivienda habitual durante los ejercicios 2006, 2007 y 2008 sin haber transmitido la actual, el plazo de los 2 años previstos para transmitir la vivienda y así poder tener derecho a la exención por reinversión, se ampliará hasta el 31 de diciembre de 2010²⁸.

Ampliación del plazo de cuentas vivienda

En coherencia con la reforma anterior, se amplía el plazo de las cuentas viviendas.

De esta manera, los saldos de las cuentas viviendas existentes al vencimiento del plazo de cuatro años previsto para proceder a la adquisición de la vivienda habitual en el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 30 de diciembre de 2010, podrán destinarse a dicha finalidad hasta el 31 de diciembre de 2010.

Si en el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y la entrada en vigor del Real Decreto que reforma el Reglamento del IRPF (3 de diciembre de 2008) hubiera vencido el plazo de cuatro años y se hubieran destinado las cantidades de la cuenta vivienda a otras finalidades, la ampliación del plazo estará condicionada a la reposición de las cantidades en la cuenta vivienda con anterioridad a 31 de diciembre de 2008.

Rendimientos de capital mobiliario que se integran en la renta de ahorro

El Reglamento de desarrollo de la Ley de Prevención del Fraude Fiscal (Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre), ha incorporado una modificación que afecta al contenido de la Ley del IRPF, por la cual se entenderá que no proceden de entidades vinculadas con el contribuyente, y por tanto se integrarán en la renta de ahorro los rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, satisfechos por entidades de crédito, cuando no difieran de los que hubieren sido ofertados a otros colectivos de similares características a las de las personas que se consideren vinculadas a la entidad pagadora²⁹.

Disposiciones de vigencia anual

Como cada año, la Ley de Presupuestos Generales del Estado actualiza aspectos cuantitativos que afectan al gravamen del impuesto, tales como reducciones, mínimos personal y familiar, escala de gravamen o obligaciones de declarar.

Pese a la situación económica actual, no se modifica la escala general de gravamen, que seguirá aplicándose en 2009 en los mismo términos que la existente para 2008.

El coeficiente aplicable en transmisiones de inmuebles con el objeto de determinar la ganancia o pérdida patrimonial se actualiza en un 2%.

26. Art. 11.3 del Reglamento del IRPF.

27. Art. 86 del Reglamento

28. Nueva Disposición Transitoria Novena

29. Nueva Disposición Adicional Novena del Reglamento del Impuesto

Modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Rendimientos procedentes de deuda pública

La Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) contemplaba la obligación de identificar a los no residentes perceptores de rendimientos provenientes de deuda pública, no sujetos a retención por encontrarse exentos de tributación.

Pues bien, la citada obligación de información ha quedado suprimida³⁰.

Procedimientos amistosos

La normativa del Impuesto regula la resolución de los conflictos entre Administraciones de otros estados en la aplicación de Convenios mediante procedimientos amistosos previstos en los propios Convenios³¹.

En relación con tales procedimientos se han aprobado dos normas a tener en consideración:

- a) Durante la tramitación de los procedimientos no se devengarán intereses de demora.
- b) En los procedimientos amistosos quedará automáticamente suspendido el ingreso de la deuda si se garantiza su importe y los recargos que pudieran proceder en el momento de solicitar la suspensión, si bien no será posible esta suspensión mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o judicial. Las garantías podrá consistir en (i) depósito de dinero o valores públicos, o (ii) aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.



30. Art. 31.4 de la Ley del Impuesto
 31. Disposición Adicional Primera de la Ley del Impuesto

Modificaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio

Supresión del gravamen

Con efectos aplicables al ejercicio 2008, la entrada en vigor de la Ley 4/2008 ha supuesto la supresión del gravamen correspondiente a este impuesto.

El legislador ha justificado la eliminación debido a que las transformaciones, tanto del entorno económico internacional como las mismas modificaciones introducidas en el tributo, han hecho que pierda su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado.

La fórmula empleada ha sido la de introducir una bonificación del 100% sobre la cuota íntegra, aplicándose tanto a sujetos pasivos por obligación personal como por obligación real.

Adicionalmente, la derogación de determinados artículos de la ley viene a poner de manifiesto el resto de consecuencias prácticas de la supresión. De acuerdo a las mismas cabe señalar que los no residentes no deberán nombrar representante en España y que desaparece la obligación de autoliquidar el impuesto y de presentar declaración del mismo³².



32. Arts. 6, 36, 37 y 38 de la Ley del Impuesto

Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Valor real de las concesiones

La fijación de la base imponible de las concesiones administrativas en el concepto de Transmisiones Patrimoniales viene determinada por el precio o canon que deba satisfacer el concesionario, el cual puede ser una cantidad única o un importe, participación o beneficio mínimo de carácter periódico. En este último caso, la base consistirá en la suma de total de las prestaciones periódicas, salvo que la duración de la concesión exceda de un año, en cuyo caso, a partir de 1 de enero de 2009 deberá capitalizarse al 10% la cantidad anual que satisfaga el concesionario³³.

Base imponible en los "pases" inmobiliarios

La reforma ha venido a reducir el gravamen en las transmisiones de créditos o derechos que otorgan la posibilidad de adquirir bienes, muy comunes en las adquisiciones de inmuebles en construcción y más conocidos como "pases" inmobiliarios. El nuevo texto trata de adecuar el gravamen al valor real del inmueble en el momento de la cesión, con el límite de que dicho valor real no puede ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por dicha cesión³⁴, lo que a la par incorpora un elemento de inseguridad al obligar a tasar el inmueble en construcción al realizarse la operación.

Operaciones Societarias

La Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, sustituye a la anterior existente sobre la materia e incide en la regulación española del Impuesto en las modalidades de Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados.

De acuerdo a la nueva regulación, que excluye el gravamen de traslado de domicilio dentro de la UE y operaciones de reestructuración, quedan definidas las siguientes operaciones sujetas y no sujetas al impuesto³⁵:

Operaciones societarias sujetas:

1. La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.
2. Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.
3. El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otra estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Operaciones no sujetas:

1. Las operaciones de reestructuración.
2. Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.
3. La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.

4. La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

Para el caso de establecimiento de sucursales, no se producirá gravamen respecto de las que pertenezcan a una entidad con domicilio social y sede de dirección efectiva (o solo el primero) en la UE. No así cuando se trate de países de fuera de la UE³⁶.

Por lo que a operaciones de reestructuración se refiere, entiende la nueva norma que tendrán la consideración de tales las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en los art. 83 y 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero sin precisar que deban sujetarse al régimen especial previsto en dicho cuerpo normativo³⁷.

En consonancia con los cambios introducidos, hay una redefinición de los obligados al pago, responsables subsidiarios y base imponible del impuesto³⁸.

Por último, la no sujeción en Operaciones Societarias trae consigo también la exención en las modalidades de Transmisiones onerosas y de Actos Jurídicos Documentados de las operaciones de reestructuración, traslados de dirección en la UE, modificación de escritura de constitución o estatutos (en particular objeto social, transformación o prórroga) y establecimiento de sucursales de entidades en la UE.

33. Art. 17.1 de la Ley del Impuesto

34. Art. 17.1 de la Ley del Impuesto

35. Art. 19 de la Ley del Impuesto

36. Art. 20 de la Ley del Impuesto

37. Art. 21 de la Ley del Impuesto

38. Arts. 23, 24 y 25 de la Ley del Impuesto

Exención en las viviendas de protección oficial

Las modificaciones legislativas en el ITP y AJD se han aprovechado para ordenar y alterar puntualmente el ámbito de aplicación de la exención en las viviendas de protección oficial, que queda delimitado de la manera siguiente³⁹:

- a. La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.
- b. Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de "viviendas de protección oficial", siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.
- c. Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.
- d. La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.
- e. La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial

Fondos de titulación

La reforma del Impuesto incluye la exención en la modalidad de Operaciones Societarias de los fondos de titulación hipotecaria y los fondos de titulación de activos financieros, posibilitando la retroactividad de la exención desde su constitución⁴⁰.

Comprobación de valores

Con el fin de disipar dudas, expresamente reconoce la ley que cuando el valor declarado fuese superior al comprobado, prevalecerá el valor declarado.

Por otra parte, si el valor comprobado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, prevalecerá esta última magnitud⁴¹.

Eficacia de los documentos privados

En el intento de evitar controversias en cuanto a los documentos privados, la ley establece con carácter definitivo que a efectos de prescripción, se presumirá que la fecha de los documentos privados es la de su presentación, a menos que se produzca cualquiera de las circunstancias previstas en el art. 1.227 del Código Civil (incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega), en cuyo caso habrá que atender a tales.

Si se tratara de contratos no formalizados, se presumirá que la fecha de aquellos es la de presentación.

Por último se establece que la fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación⁴².

Presentación en otra Administración

Con el fin de aclarar las competencias de las CCAA, el legislador impide que ningún documento se admita o surta efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración competente, conste declarada la exención por la misma o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento.

Igualmente se establece que los Juzgados y Tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto, copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración⁴³.

Potestad sancionatoria

Expresamente reconoce el legislador que corresponderá la potestad sancionatoria a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables según las normas de cesión de tributos a las CCAA⁴⁴.

39. Art. 45.I.B.12

40. Art. 45.I.B.20 de la Ley del Impuesto

41. Art. 46.3 de la Ley del Impuesto

42. Art. 50.2 de la Ley del Impuesto

43. Art. 54.1 de la Ley del Impuesto

44. Art. 56.4 de la Ley del Impuesto

Procedimientos tributarios

Agentes aduanas

Se modifica la Ley General Tributaria (LGT) con el fin de excluir de la responsabilidad subsidiaria de agentes y comisionistas de aduanas a la deuda aduanera⁴⁵.

Revocación del NIF

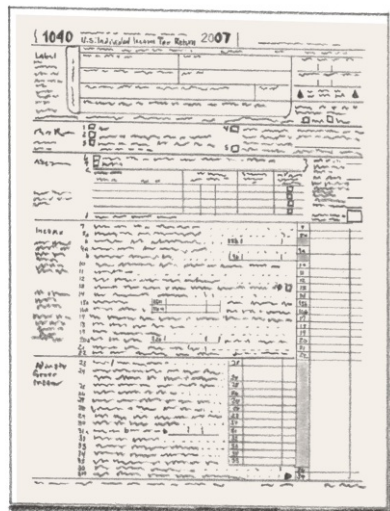
A través del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1605/2007, en lo referente a la revocación del NIF, estableciéndose los siguientes supuestos de revocación⁴⁶:

- a. Las previstas en el art. 146.1.b, c o d del Reglamento⁴⁷.
- b. Que mediante declaraciones censales se hubiera comunicado a la Administración tributaria el desarrollo de actividades económicas inexistentes.
- c. Que la sociedad haya sido constituida por uno o varios fundadores sin que en el plazo de tres meses desde la solicitud del NIF se inicie la actividad económica ni tampoco los actos que de ordinario son preparatorios para el ejercicio efectivo de la misma, salvo que se acredite suficientemente la imposibilidad de realizar dichos actos en el mencionado plazo.

- d. Que se constate que un mismo capital ha servido para constituir una pluralidad de sociedades, de forma que, de la consideración global de todas ellas, se deduzca que no se ha producido el desembolso mínimo exigido por la normativa aplicable.
- e. Que se comunique el desarrollo de actividades económicas, de la gestión administrativa o de la dirección de los negocios, en un domicilio aparente o falso, sin que se justifique la realización de dichas actividades o actuaciones en otro domicilio diferente.

El procedimiento a seguir es el siguiente:

El acuerdo de revocación requerirá la previa audiencia al obligado tributario por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, salvo que dicho acuerdo se incluya en la propuesta de resolución.



La revocación deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado y notificarse al obligado tributario.

La publicación deberá efectuarse en las mismas fechas que las previstas en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para las notificaciones por comparecencia.

Las consecuencias a tener en cuenta son:

La publicación de la revocación del número de identificación fiscal en el Boletín Oficial del Estado producirá los efectos previstos en la Disposición Adicional 6ª, apartado 2º, de la LGT⁴⁸.

La revocación del número de identificación fiscal determinará que no se emita el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias.

Procederá la denegación del número de identificación fiscal cuando antes de su asignación concorra alguna de las circunstancias que habilitarían para acordar la revocación.

La revocación del número de identificación fiscal determinará la baja de los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Exportadores y otros operadores económicos.

Por último, la Administración tributaria podrá rehabilitar el número de identificación fiscal mediante acuerdo que estará sujeto a los mismos requisitos de publicidad establecidos para la revocación.

Para ello debe tenerse en cuenta que las solicitudes de rehabilitación del número de identificación fiscal sólo serán tramitadas si se acompañan de documentación que acredite cambios en

la titularidad del capital de la sociedad, con identificación de las personas que han pasado a tener el control de la sociedad, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar. Careciendo de estos requisitos, las solicitudes se archivarán sin más trámite.

La falta de resolución expresa de la solicitud de rehabilitación de un número de identificación fiscal en el plazo de tres meses determinará que la misma se entienda denegada.

45. Art. 43.1 de la LGT

46. Art. 147 del Real Decreto 1065/2007

47. La Administración tributaria podrá rectificar de oficio la situación censal del obligado tributario sin necesidad de instruir el procedimiento regulado el artículo anterior en los siguientes supuestos:

- a. Cuando las personas o entidades a las que se haya asignado un número de identificación fiscal provisional no aporten, en el plazo de un mes o, en su caso, en el plazo otorgado en el requerimiento efectuado a que se refiere dicho artículo, la documentación necesaria para obtener el número de identificación fiscal definitivo, salvo que en dichos plazos justifiquen debidamente la imposibilidad de su aportación, la Administración tributaria podrá darles de baja en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial.
- b. Cuando concurren los supuestos previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para acordar la baja provisional.
- c. Cuando durante un periodo superior a un año y después de realizar al menos tres intentos de notificación hubiera resultado imposible la práctica de notificaciones al obligado tributario en el domicilio fiscal o cuando se hubieran dado de baja deudas por insolvencia durante tres periodos impositivos o de liquidación, se podrá acordar la baja en los Registros de operadores intracomunitarios y de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial.

48. La publicación de la revocación del número de identificación fiscal asignado a las personas jurídicas o entidades en el Boletín Oficial del Estado determinará que el registro público correspondiente, en función del tipo de entidad de que se trate, proceda a extender en la hoja abierta a la entidad a la que afecte la revocación una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a esta, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne un nuevo número de identificación fiscal.

Asimismo, determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos de que dispongan las personas jurídicas o entidades sin personalidad a quienes se revoque el número de identificación fiscal, en tanto no se produzca la rehabilitación de dicho número o la asignación a la persona jurídica o entidad afectada de un nuevo número de identificación fiscal.

Lo antes dispuesto se entenderá sin perjuicio del cumplimiento por la entidad de las obligaciones tributarias pendientes, para lo que se utilizará transitoriamente el número de identificación fiscal revocado.

Asesoramiento

Estamos aquí para ayudarle. Para recibir información adicional y consejo sobre alguna situación concreta de su empresa, por favor, contacte con su oficina de **Audihispana Grant Thornton** más próxima.

BARCELONA

Tres Torres, 7
08017 BARCELONA
T +34 93 206 39 00
E bcn@ahgt.es

CASTELLÓN

Gasset, 10
12001 CASTELLÓN
T +34 964 22 72 70
E cas@ahgt.es

PAMPLONA

Etxesakan, 5
31180 ZIZUR MAYOR
T +34 948 26 64 62
E pamplona@ahgt.es

BILBAO

Gran Vía, 38
48009 BILBAO
T +34 94 423 74 92
E bio@ahgt.es

MADRID

José Abascal, 56
28003 MADRID
T +34 91 576 39 99
E mad@ahgt.es

VALENCIA

Avda. Aragón, 12
46021 VALENCIA
T +34 96 337 23 75
E val@ahgt.es

CÁDIZ

Ana de Viya, 3
11009 CÁDIZ
T +34 956 26 50 52
E cadiz@ahgt.es

MURCIA

Pza. Sta. Gertrudis, 1
30001 MURCIA
T +34 968 22 03 33
E mur@ahgt.es

ZARAGOZA

Don Jaime I, 6
50001 ZARAGOZA
T +34 976 22 67 46
E zgz@ahgt.es



www.ahgt.es

Audihispana Grant Thornton es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (Grant Thornton International). Grant Thornton International y sus firmas miembro no forman una sociedad internacional única. Los servicios son prestados por las firmas miembro de manera independiente.

Esta publicación tiene un carácter meramente informativo. Le aconsejamos acudir a cualquiera de nuestras oficinas a fin de obtener un asesoramiento especializado acorde a sus necesidades. Audihispana Grant Thornton no asume responsabilidad alguna por las decisiones adoptadas tras la lectura de esta publicación.

© 2009 Audihispana Grant Thornton