



## **Seminario de Derecho tributario empresarial**

### **Análisis de las modificaciones referidas al resto de impuestos contenidas en la Ley 4/2008, de 23 de diciembre**

por

*Joan-Carles Bailach Aspa*

**Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la UB**

**Barcelona, 24 de enero de 2009**

El Consejo de Ministros del pasado 14 de agosto aprobó remitir a las Cortes Generales el Proyecto de Ley por el que se suprimiría el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio y se generalizaba el sistema de devolución mensual en el IVA, dos de las medidas incluidas en el Plan de Estímulo Económico aprobado por el Gobierno el pasado 18 de abril. Además de los dos anteriores en dicho proyecto se introducían otras modificaciones en diversas leyes del Sistema Tributario español como son las del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Actividades Económicas, entre otras. La Ley definitivamente se publicó en el BOE el 25 de diciembre de 2008.

## **1.- Modificaciones referidas al Impuesto sobre Sociedades**

Según la Exposición de Motivos de 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 Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, las modificaciones que afectan al Impuesto sobre Sociedades responden, principalmente, a la necesidad de adaptar la legislación fiscal a la reforma contable que ha sido completada con la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que viene a desarrollar la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable por su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Conviene recordar que ya en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, se introducían modificaciones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de la nueva normativa mercantil. Así, la exposición de motivos de la Ley 16/2007 dice que la Disposición Adicional octava de la Ley incorpora las modificaciones del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que son necesarias realizar como consecuencia de la reforma contable. Ello es consecuencia de que este

Impuesto parte del resultado contable para determinar la base imponible sometida a tributación, por lo que cualquier modificación de dicho resultado afecta a la determinación de esa base impositiva siendo, por tanto, necesaria su adaptación al nuevo marco contable. Las modificaciones en dicho Impuesto, según la exposición de motivos, se han realizado persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas, en comparación con la regulación anterior, es decir, **se pretende que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable**. Una muestra de lo anterior es el nuevo tratamiento fiscal del fondo de comercio, el cual se seguirá depreciando a efectos fiscales aún cuando a efectos contables no se amortice y, por tanto, no se registre ningún gasto por este concepto.

La aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad hace necesario introducir modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dada la vinculación existente entre el resultado contable y la base imponible de dicho Impuesto, algunas de las cuales son meramente técnicas y responden a la nueva terminología utilizada en el PGC recientemente aprobado, así como al nuevo tratamiento contable por el cual determinados dividendos no se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos, sino minorando el valor contable de la inversión. Dado que esta reforma mercantil tiene efectos respecto de los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero 2008, el PGC contiene también el régimen transitorio para la aplicación por primera vez del mismo. Al respecto, la disposición transitoria única de la Ley 16/2007 establece que, para la elaboración de las cuentas anuales que correspondan al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, las empresas elaborarán un balance de apertura al comienzo de dicho ejercicio, el cual se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicha Ley y en sus disposiciones de desarrollo. En particular, las disposiciones transitorias del PGC desarrollan los criterios para elaborar dicho balance de apertura de acuerdo con los criterios de valoración, calificación y registro incorporados en el nuevo marco contable, lo cual supondrá realizar ajustes como consecuencia de la primera aplicación del PGC, cuya contrapartida, con carácter general, se registrará en cuentas de reservas.

Dada la conexión señalada entre resultado contable y base imponible del Impuesto sobre Sociedades deben regularse las consecuencias fiscales, por motivos de seguridad jurídica, de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad. La regla general será que los cargos y abonos a cuentas de reservas que se generen con ocasión de los ajustes de primera aplicación *tengan plenos efectos fiscales*, es decir, deberán tenerse en consideración para la determinación de la base imponible del ejercicio 2008, en la medida que tengan la consideración de ingresos y gastos de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 del Código de Comercio.

No obstante, al objeto de conseguir la máxima neutralidad en los efectos fiscales de la reforma contable, se regula que determinados cargos y abonos a reservas no tendrán consecuencias fiscales cuando respondan a ingresos y gastos, siempre que estos últimos no hubiesen tenido la consideración de provisiones cuando se dotaron, que se devengaron y contabilizaron en ejercicios anteriores a 2008 según la aplicación de los anteriores criterios contables y, además, se integraron en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a dichos ejercicios, siendo que por aplicación de los nuevos criterios contables esos mismos ingresos o gastos se devengarán de nuevo a partir del ejercicio 2008, estableciéndose que estos últimos tampoco tendrían efectos fiscales por cuanto que sus efectos se consolidaron cuando se contabilizaron en aquellos ejercicios. A este fin responde la introducción de una disposición transitoria vigésimo sexta en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, disposición que comentaré más adelante.

No obstante, las modificaciones introducidas al Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS) son las que siguen a continuación.

### **1.1.- Modificaciones de carácter técnico**

Denomino modificaciones de carácter técnico a aquéllas que consisten únicamente en cambios terminológicos o introducción de nuevos conceptos generales por la aplicación del

nuevo PGC o de la normativa mercantil aprobada por la Ley 16/2007. Sin ánimo de resaltarlas todas quiero destacar las siguientes:

En el artículo 13.1 sobre las provisiones, se establece que no serán deducibles los gastos “relativos a retribuciones a largo plazo al personal” (el subrayado corresponde a la modificación) redacción que sustituye en el mismo punto a los “relativos a retribuciones y otras prestaciones al personal”.

Mediante este cambio se introduce el concepto de “Pasivos por retribuciones a largo plazo” contenido en la Norma de Registro y Valoración número 16 del NPGC cuyo tenor literal es el siguiente:

***16. Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.***

*Tendrán la consideración de retribuciones a largo plazo al personal, las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio. No serán objeto de esta norma las retribuciones basadas en instrumentos de patrimonio a que se refiere la siguiente norma.*

Otra modificación de carácter técnico merece ser destacada en el mismo artículo 13.1, en el que considera gasto deducible, dentro de las retribuciones a largo plazo del personal “las contribuciones de los promotores de planes de pensiones...” y, en consonancia con el IRPF (artículo 51.4), considera deducibles también las aportaciones “realizadas a planes de previsión social empresarial”, aportaciones que no se habían incluido en la redacción anterior del TRLIS y que deben cumplir unas determinadas condiciones<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> El tenor literal del art. 54.1 IRPF es el siguiente:

<sup>1</sup> El tenor literal del art. 54.1 IRPF es el siguiente:

“4.- Las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, incluyendo las contribuciones del tomador. En todo caso los planes de previsión social empresarial deberán cumplir los siguientes requisitos:

En el artículo 13.4 se sustituye la expresión “La dotación a la provisión” por “Las correcciones por deterioro de...”.

En el artículo 15.9 se sustituye “la transmisión de elementos patrimoniales” por “la transmisión del activo fijo”, de forma que se amplía el ámbito de aplicación de la corrección monetaria a todo tipo de inversiones inmobiliarias o activos no corrientes que sean inmuebles y no se aplica únicamente a los clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta.

En el artículo 19.6 se sustituye “La reversión del deterioro” por “La recuperación...”.

## **1.2.- Modificaciones derivadas de la aplicación del contenido del nuevo PGC**

### **1.2.1.- Por el nuevo tratamiento contable de determinados dividendos**

La novena Norma de Registro y Valoración está dedicada a los instrumentos financieros, que los define como contratos que dan lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa. Entre los activos financieros contenidos en esta norma están, concretamente en el punto 9.2.8, los “*intereses y dividendos recibidos de activos financieros*”; esta norma establece, con carácter general, que los intereses y dividendos de activos financieros devengados con

- 
- a. Serán de aplicación a este tipo de contratos de seguro los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos establecidos en el número 1 del artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.
  - b. La póliza dispondrá las primas que, en cumplimiento del plan de previsión social, deberá satisfacer el tomador, las cuales serán objeto de imputación a los asegurados.
  - c. En el condicionado de la póliza se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión social empresarial. La denominación Plan de Previsión Social Empresarial y sus siglas quedan reservadas a los contratos de seguro que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.
  - d. Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión social empresarial.
  - e. Lo dispuesto en las letras b y c del apartado 3 anterior.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 anterior.”

posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias, según los métodos del interés efectivo para los primeros y el reconocimiento del derecho a percibirlos en el caso de los dividendos. No obstante aclara más adelante, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos y minorarán el valor contable de la inversión.

La modificación introducida por la Ley 4/2008 hace referencia a la hipotética aplicación de la deducción por doble imposición en el caso concreto, incorporado en las líneas anteriores, en el que la distribución de dividendos no sea reconocida como un ingreso.

El artículo 30 del TRLIS se ocupa precisamente de la deducción por doble imposición interna. En este artículo se desarrolla el mecanismo para evitar la doble imposición interna consistente en dos regímenes, el general aplicable para aquellos que la inversión suponga una participación inferior al 5% y el especial para las inversiones que otorguen al socio una participación igual o superior al 5%.

Con la intención de evitar determinadas operaciones de elusión fiscal el legislador limita, mediante normas introducidas en el punto 4 del artículo 30 la aplicación del mecanismo a la deducción a determinadas rentas. He aquí el tenor literal de dicho punto:

*«4. La deducción prevista en los apartados anteriores no se aplicará respecto de las siguientes rentas:*

*a) Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado anterior. Cuando conjuntamente con las operaciones referidas en el párrafo anterior se produzca la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, se aplicará la deducción sobre ellos de acuerdo con las normas establecidas en este artículo.*

*b) Las previstas en los apartados anteriores, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, el traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará respecto de las rentas distribuidas que se hubieran integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de aquéllas la compensación de bases imponibles negativas, excepto que la no compensación hubiese derivado de lo previsto en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley.*

*c) Las distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.*

*d) Los dividendos o participaciones en beneficios que correspondan a acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos.*

*e) Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación. En este caso la reversión del deterioro del valor de la participación no se integrará en la base imponible.>>*

Obsérvese que la limitación descrita en la letra e) coincide, precisamente, con la nueva norma del PGC de contabilización de los dividendos como menor valor de la inversión, no integrándose en el resultado contable y, por ende, en la base imponible de la sociedad. En este caso, no corresponde la aplicación del mecanismo para evitar la doble imposición.

Esta nueva situación puede dar lugar a la sobreimposición en determinadas operaciones en la que la entrada de nuevos socios a una sociedad en los que todo o parte del fondo de comercio que se ha pagado dentro del precio de la operación corresponde, efectivamente, a reservas históricas de la sociedad, siempre y cuando no se haya aplicado con anterioridad el mencionado mecanismo. Cabe recordar aquí que la deducción por doble imposición interna es de aplicación en los casos de transmisión de acciones cuando el incremento de patrimonio obtenido o una parte de él corresponda a beneficios obtenidos por la sociedad y que no han sido distribuidos, siempre que la participación mantenida antes de la transacción fuera superior al 5% del capital y se hubiera poseído de forma interrumpida durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión. El argumento de que cuando el transmitente de un paquete de acciones no aplica la deducción por doble imposición respecto de las reservas generadas estaría trasladando el crédito fiscal al adquirente, requiere una reflexión que supera los límites de este trabajo pero parece sostenida, precisamente por la modificación introducida por la Ley 4/2008.

Pues bien, según el texto ahora en vigor, cuando el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, *procederá* aplicar la deducción cuando el sujeto pasivo *pruebe* que un importe equivalente a ese dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible de las personas o entidades propietarias anteriores de la participación (en los términos establecidos en el párrafo e) anteriormente citado y transcrito).

Para aplicar, por tanto, la deducción por doble imposición el contribuyente que haya recibido dividendos correspondientes a beneficios obtenidos antes de la adquisición de la participación a beneficios obtenidos antes de la adquisición de la participación deberá investigar primero si el transmitente de la misma incorporó aquellos beneficios en una base imponible así como, en mi opinión, deberá estar seguro de que no se ha aplicado ya la deducción para evitar la doble imposición interna.

En lo que se refiere a la deducción por doble imposición internacional económica (por la percepción de dividendos y participaciones en beneficios), el artículo 32.5 en su redacción ahora en vigor establece que en el caso de que el dividendo o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá la aplicación de la deducción, que no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar esas rentas, cuando el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

### **1.2.2.- Por la adecuación del marco contable a las entidades aseguradoras**

Por lo que se refiere a la reforma contable, cabe destacar, por último, que la adecuación del marco contable aplicable a las entidades aseguradoras al entorno normativo de las Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas en la Unión Europea, y a la armonización producida en esta materia por la citada Ley 16/2007, habrá de motivar una revisión del Plan de Contabilidad de las Entidades Aseguradoras. Dicho Plan de Contabilidad de las

Entidades Aseguradoras va a introducir un cambio en la forma de contabilizar la «reserva de estabilización», modificación que también afectará de forma especial a la primera aplicación del nuevo Plan, en particular, *su dotación no se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias*. Dado que esta reserva tiene la consideración de provisión técnica, y que su origen y aplicación sigue siendo el mismo con independencia de su reconocimiento contable, debe modificarse el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al objeto de que no se alteren los efectos fiscales y, por tanto, alcanzar la neutralidad fiscal en este cambio de criterio contable.

Así, se modifica el artículo 13.4, permitiendo que sea deducible en la determinación de la base imponible, hasta el límite que se establezcan en la normativa propia aplicable, la dotación a la *reserva de estabilización* aún cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. A su vez, cualquier aplicación de dicha reserva se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se produzca.

### **1.2.3.- Por los ajustes derivados de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad**

La aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 se regula en la Disposición Transitoria primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el mencionado Plan. Dichas reglas son las siguientes:

***DISPOSICIÓN TRANSITORIA PRIMERA.*** *Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.*

*1. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este Real Decreto.*

*A tal efecto, el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad (en adelante, el balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:*

*a. Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad.*

*b. Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad.*

*c. Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.*

*d. La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.*

*Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.*

*2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias de este Real Decreto y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas.*

Por otra parte, en la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea se regulan las modificaciones necesarias del TRLIS como consecuencia de la reforma contable que según la exposición de motivos de la propia Ley *“se han realizado persiguiendo que afecten lo menos posible a la cuantía de la base imponible que se deriva de las mismas en comparación con la regulación anterior, es decir, se pretende que el Impuesto sobre Sociedades tenga una posición neutral en la reforma contable”*. Toda una declaración de principios que parece ha necesitado algunos meses después ser completada por la regulación introducida en la Ley objeto de este trabajo.

Así, la Disposición transitoria vigesimosexta establece el Régimen Fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad cuya compleja redacción puede resumirse en dos puntos:

- 1.- Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del PGC se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008. Se considerarán gastos e ingresos los decrementos e

incrementos en el patrimonio neto descritos en el artículo 36.2 del Código de Comercio<sup>2</sup>.

- 2.- No tendrán efectos fiscales los cargos y abonos relacionados con gastos e ingresos devengados y contabilizados en ejercicios anteriores siempre que se hubieran integrado en la base imponible de dichos períodos.

Estas dos reglas se aplicarán a los ajustes cuya contrapartida sea una partida de reserva derivados de la aplicación de la Disposición adicional única<sup>3</sup> y de las Disposiciones transitorias primera y segunda del Real Decreto 1514/2007 y Real Decreto 1515/2007 que,

---

<sup>2</sup> El artículo 36.2 del Cco. establece:

*2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:*

- a. Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.*
- b. Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.*

*Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle.*

<sup>3</sup> La Disposición adicional única 1514/2007 dice:

**DISPOSICIÓN ADICIONAL ÚNICA.** *Ajustes derivados de la aplicación del Plan General de Contabilidad.*

*Al inicio del primer ejercicio en el que la empresa deje de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, incluidos, en su caso, los criterios de registro y valoración específicos para microempresas, el Plan General de Contabilidad se aplicará de forma retroactiva, debiendo registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.*

*En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad se creará en la memoria un apartado específico con la denominación Aspectos derivados de la transición al Plan General de Contabilidad, en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.*

como he comentado anteriormente, contienen las reglas contables de la primera aplicación del PGC.

La Disposición transitoria vigesimoséptima establece el Régimen Fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación de las nuevas normas contables de las entidades aseguradoras, a las que les es de aplicación lo dispuesto en la Disposición transitoria anterior, teniendo dichos ajustes efectos fiscales en el período impositivo correspondiente al ejercicio en el que deban realizarse tales ajustes.

Además, en el primer ejercicio no se integrarán en la base imponible el importe del abono a reservas derivado de la baja de la provisión de estabilización.

Por último, el importe de las revalorizaciones contables de los inmuebles a su valor razonable en la fecha de transición al nuevo marco contable no se integrará en la base imponible, excepto que se llevara a cabo en virtud de una norma que les obligue a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias, y el importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

La Disposición transitoria vigesimooctava establece que el sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo, positivo o negativo, que haya resultado de la aplicación de la nueva disposición transitoria vigesimosexta, por partes iguales en la base imponible de cada uno de los tres primeros períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2008. Dicha opción deberá mencionarse en la memoria de la sociedad, manifestando los saldos incorporados en la base imponible y los que quedan pendientes de incorporar.

Se establecen reglas específicas en relación con los abonos que se correspondan con provisiones por depreciación de la participación en el capital de otras entidades, en los términos establecidos en el artículo 12.3 (al que me referiré posteriormente) con la intención de evitar que, para una misma participación, se aplique un abono a la cuenta de

reservas y una corrección del valor deducible; en tal caso se realizará un ajuste positivo a la base imponible por importe equivalente a la corrección.

En relación con el cambio de moneda extranjera positiva se aplicará la norma general aunque con la previsión de que en el momento en que venzan o se cancelen los bienes se producirá la incorporación definitiva del ajuste en dicho período.

Lo mismo ocurrirá en los casos de que el elemento objeto del ajuste cause baja en el balance o se produzca la extinción del sujeto pasivo.

Finalmente, la Disposición transitoria vigesimonovena regula el cálculo para el período impositivo 2008 de las correcciones de valor de participaciones en el capital de otras entidades, siendo de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008. A estos efectos establece que “para el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, para determinar la base imponible de dicho período se podrá deducir, sin necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, la diferencia positiva que resulte de aplicar lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley”, calculando la diferencia entre los fondos propios al inicio del ejercicio en el que se adquirió la participación y los fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008, siempre que la parte de esa diferencia imputable a períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha se corresponda con provisiones fiscalmente deducibles en dichos períodos y que se abonen a cuentas de reservas con ocasión de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

Esta norma tiene como finalidad neutralizar los efectos fiscales de la integración en la base imponible de los abonos a reservas procedentes de la eliminación de provisiones derivadas de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el asiento de apertura. Aún cuando esos abonos tengan efectos fiscales, los mismos son neutralizados por cuanto la norma habilita a calcular una corrección de valor fiscal que tiene en consideración todas las pérdidas de la filial desde la adquisición hasta el ejercicio 2008, inclusive, de acuerdo

con el nuevo régimen fiscal incorporado en el artículo 12.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

### **1.3.- Otras modificaciones**

#### **1.3.1.- Artículo 12: Correcciones de valor: pérdida de valor de los elementos patrimoniales**

Se sustituye la referencia a la *diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio* por una referencia específica a la ***diferencia positiva*** entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, modificación de la que no encuentre una explicación fuera de la propia obviedad.

Se amplía la deducibilidad de las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a participaciones en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales a las entidades que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.

Se incorporan reglas de deducción fiscal de las correcciones de valores que representen participaciones en el capital social de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Así, siguiendo la literalidad del artículo *“la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso”*.

Los fondos propios se determinarán según lo establecido en el Código de Comercio y la diferencia se corregirá por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de gastos deducibles. Deberá informarse en la memoria de las cantidades deducidas en cada periodo impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de ingresar.

### **1.3.2.- Artículo 35. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica**

Esta modificación es también de aplicación para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008 y en ella se elimina el régimen específico previsto para los proyectos contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología.

Se prevé un mismo tratamiento para los gastos deducibles, que deben corresponder a actividades efectuadas en España, en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y también se elimina el distinto tratamiento existente para los gastos correspondientes a actividades de I+D+IT subcontratadas según se realizaran en España o en el extranjero.

Otras modificaciones de menor rango son la extensión del tratamiento de los muestrarios textiles como actividades que se consideran de investigación y desarrollo a los muestrarios de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera; finalmente, la sustitución del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio por el de Ciencia e Innovación como órgano certificador de los proyectos de I+D.

### **1.3.3.- Artículo 81. Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal y de la extinción de grupo fiscal**

Las eliminaciones pendientes de incorporación no se integrarán en la base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de consolidación fiscal cuando la entidad dominante adquiriera la condición de sociedad dependiente de otro grupo fiscal que estuviese tributando en régimen de consolidación fiscal o sea absorbida por alguna sociedad de ese otro grupo en un proceso de fusión acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley, al cual se integran todas sus sociedades dependientes en ambos casos. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible.

### **1.3.4.- Artículo 107. Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes**

El régimen de transparencia fiscal internacional no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

### **1.3.5.- Disposición adicional undécima. Libertad de amortización con mantenimiento de empleo**

De aplicación a partir del **1 de enero de 2009**, se establece un nuevo incentivo, distinto del incentivo de libertad de amortización previsto para las empresas de reducida dimensión en el artículo 109 del TRLIS, aplicable a las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, siempre que, durante los veinticuatro 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 se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

Este régimen se aplicará también a aquellas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero, a condición de que ejerciten la opción de compra. En cambio, en los contratos de obras o proyectos de inversión cuyo plazo de ejecución es superior a los dos años, el régimen se aplicará exclusivamente a la inversión en curso realizada en el período de aplicación del mismo (2 años).

## **2.- Modificaciones referidas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes**

Las modificaciones referidas al IRNR son dos, en primer lugar se articula una serie de modificaciones de orden procedimental para posibilitar la aplicación efectiva de la exención de los rendimientos a favor de los inversores en Deuda Pública y otros instrumentos de renta fija mediante un leve cambio en el artículo 31.4 de la misma y la derogación del artículo 33. En segundo lugar, se modifica la regulación de los procedimientos amistosos para establecer que durante su tramitación no se devengará interés de demora.

## **3.- Modificaciones referidas al Impuesto sobre el Patrimonio**

Se modifica el artículo 33 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para eliminar de manera efectiva e inmediata la tributación por este impuesto, sin suprimirlo, mediante el establecimiento de una bonificación del 100 por ciento a todos los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir. También se eliminan las obligaciones formales y no deberá declararse (han sido derogados los artículos 36, 37 y 38) ni nombrar representante los no residentes (se ha derogado el artículo 6).

#### **4.- Modificaciones referidas al Impuesto sobre Actividades Económicas y al Impuesto sobre las Primas de Seguro**

La constante y acelerada elevación que viene experimentando el precio de los combustibles desde hace meses ha provocado importantes dificultades económicas al sector del transporte por carretera. Como consecuencia de dicha subida se han venido manteniendo contactos entre representantes de la Administración General del Estado y del sector del transporte. A resultas de ellos, se han alcanzado una serie de acuerdos respecto de los cuales el Consejo de Ministros ha tomado conocimiento y a los que se ha dado publicidad mediante la Orden PRE/1664/2008, de 13 de junio, y la Orden PRE/1773/2008, de 20 de junio, en relación con el transporte de mercancías y de viajeros, respectivamente.

Mediante esta Ley se procede a dar ejecución a las iniciativas acordadas en materia fiscal que se refieren a la reducción del 75% del Impuesto sobre las Primas de Seguros durante los años 2008 y 2009 y a la bonificación del 50% de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas para el transporte por carretera, actividades clasificadas en los grupos 721 y 722, para el ejercicio 2008.

#### **5.- Modificaciones referidas a la Ley General Tributaria**

Con la finalidad de adaptar a la normativa comunitaria la responsabilidad subsidiaria que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, impone a los agentes y comisionistas de aduanas cuando actúan en representación directa, se procede a la modificación del apartado e) del número 1 del artículo 43 de dicha Ley, con el objeto de excluir a la deuda aduanera de la responsabilidad subsidiaria que el referido artículo establece, toda vez que de lo dispuesto en el Código Aduanero ha de entenderse que al agente de aduanas que actúa en representación directa no se le puede exigir esta responsabilidad por no tener el carácter de deudor ante la Aduana.