



Seminario de Derecho tributario empresarial

**La reforma en curso de los Impuestos sobre el Valor
Añadido y sobre Sociedades
(Proyecto de Ley 121/2008).**

por

Francisco Fdez. de Villavicencio

Barcelona, 15 de noviembre de 2008

1.- INTRODUCCIÓN.

2.- REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

- 2.1.- Reformas exigidas por la jurisprudencia comunitaria.
 - 2.1.1.- Condición de empresario o profesional de las sociedades mercantiles.
 - 2.1.2.- Redefinición de las operaciones no sujetas al impuesto.
 - 2.1.3.- Modificaciones en el reconocimiento administrativo de la condición de establecimiento de carácter social.
- 2.2.- Revisión de los importes de franquicia en importaciones.
- 2.3.- Deducción del IVA en las importaciones.
- 2.4.- Devolución mensual del IVA.
 - 2.4.1.- Planteamiento.
 - 2.4.2.- Supuestos generales de devolución.
 - 2.4.3.- Solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación.
 - 2.4.4.- Garantías de las devoluciones.
 - 2.4.5.- Obligaciones específicas en el régimen especial de grupos de entidades.

3.- REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

- 3.1.- Adaptación de la legislación fiscal a la reforma contable.
 - 3.1.1.- Modificaciones meramente técnicas o terminológicas.
 - 3.1.2.- Modificaciones en la deducción por doble imposición sobre dividendos.
 - 3.1.3.- Régimen de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.
- 3.2.- Adaptación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovaciones tecnológica a la jurisprudencia comunitaria.
- 3.3.- Efectos fiscales de la contabilización de la reserva de estabilización de las entidades aseguradoras.

1.- INTRODUCCIÓN.

La presente ponencia analiza las modificaciones que el Proyecto de Ley 121/2008 tiene previsto introducir en la normativa de los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Sociedades. Modificaciones que son sólo parte de las que introduce el citado Proyecto, cuya denominación completa es la de “Proyecto de Ley 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” (en adelante, Proyecto de Ley).

La primera aproximación al mismo sugiere que la profundidad de las reformas introducidas va en proporción inversa al espacio que las mismas ocupan en el articulado del Proyecto de Ley. A título de ejemplo, se despacha la supresión de todo un Impuesto sobre el Patrimonio con un artículo de cinco líneas, mientras que se transcribe íntegro el apartado 9 del artículo 15 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), de

considerable extensión, para sustituir una sola vez la expresión “inmovilizado” por “activo fijo”.

No se malinterprete el párrafo anterior como crítica a la transcripción completa de las normas modificadas, fundamental para la seguridad jurídica. Pero sirva, sin embargo, como justificación de la metodología seguida en el análisis de las modificaciones introducidas.

Se ha procedido, como no podía ser menos, a una comparación exhaustiva de los textos actualmente vigentes y de los que resultan después de las modificaciones introducidas por el Proyecto de Ley. En general se ha transcrito el texto legal con las incorporaciones en letra negrilla y las eliminaciones entre paréntesis y en letra cursiva, con el propósito de que con una sola lectura pueda verse de forma gráfica el alcance de la reforma prevista. La transcripción se ha limitado, en la medida de lo posible y siempre que no alterase la comprensión del texto, a aquellos párrafos objeto de modificación, para no alargar injustificadamente la extensión de la ponencia.

2.- REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Las reformas introducidas en la Ley 37/1992 inciden en cuatro ámbitos:

- a) Reformas exigidas por la jurisprudencia comunitaria en diversas materias: condición de empresario o profesional de las entidades mercantiles, supuestos de no sujeción en la transmisión de negocios en marcha y revisión del concepto de entidad privada de carácter social.
- b) Revisión al alza de los importes de franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) en mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países.
- c) Modificación del momento en que nace el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las importaciones y operaciones asimiladas, vinculando el citado derecho a la realización de la operación y no al pago de las cuotas.
- d) Generalización del sistema de devolución mensual, con carácter opcional, a todos los contribuyentes. Este sistema, conocido como régimen de exportadores pero que podía solicitarse también por aquellos contribuyentes que repercuten el impuesto a tipos reducidos, se extiende ahora al resto de los sujetos pasivos del impuesto, a excepción, lógicamente, de los que tributan por cualquiera de los regímenes especiales.

Todas estas modificaciones se contienen en el artículo quinto del Proyecto de Ley, que a su vez consta de catorce apartados. Las respectivas fechas de entrada en vigor de cada una de las

disposiciones, reguladas en la disposición final única del mismo, son las siguientes:

- a) Las relativas al alza de los importes de franquicia del IVA, el 1 de diciembre de 2008.
- b) Las relativas a la devolución mensual serán aplicables a los periodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero de 2009.
- c) Las restantes disposiciones, al día siguiente de la publicación de la Ley en el Boletín Oficial del Estado.

2.1.- Reformas exigidas por la jurisprudencia comunitaria.

2.1.1.- Condición de empresario o profesional de las sociedades mercantiles.

Se sustituye la presunción “*iuris et de iure*” de la condición de empresario o profesional de las sociedades mercantiles por una presunción “*iuris tantum*”, siguiendo la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, la cual no permite considerar que una entidad mercantil es empresario o profesional por el mero hecho de su condición de tal.

Para ello se modifica el apartado dos del artículo 4 de la Ley del IVA, relativo al hecho imponible, que queda redactado de la siguiente forma:

"Dos. Se entenderán (*en todo caso*) realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, **cuando tengan la condición de empresario o profesional.**
- b)..."

También se redacta de nuevo, en el mismo sentido, el apartado uno del artículo 5, relativo al concepto de empresario o profesional:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

- a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

- b) Las sociedades mercantiles, **salvo prueba en contrario** (*en todo caso*).
- c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener

ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e).....”

2.1.2.- Redefinición de las operaciones no sujetas al impuesto.

Se sigue en este punto el criterio establecido en la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) de 27 de noviembre de 2003, y en base a la misma se da nueva redacción al número primero del artículo 7 de la Ley del IVA, relativo a operaciones no sujetas. Para mayor claridad de exposición se transcribe primeramente el texto actualmente vigente, a excepción de los dos últimos párrafos:

“1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título I de la citada Ley.

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el apartado cuatro del artículo 2 de la Ley mencionada en el párrafo anterior.

c) La transmisión "mortis causa" de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.”

Dicho texto se sustituye por el siguiente:

"1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, 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 tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las

siguientes transmisiones:

- a) Las que tengan por adquirente a un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en función de su destino previsible, no tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por la correspondiente adquisición.**
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c), de esta Ley, 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.

- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d), de esta Ley:**

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.”

La comparación de ambos textos permite extraer las siguientes conclusiones:

- a) Se extiende el ámbito de la no sujeción a las operaciones de transmisión parcial de empresa, siempre que se trate de una unidad económica autónoma, sin la anterior exigencia de que la operación estuviese acogida al régimen tributario especial de neutralidad contemplado en el TRLIS.
- b) No se exige continuidad en la misma actividad, sino simplemente que se mantenga la afectación de los elementos adquiridos a una actividad que permita la deducción total del IVA soportado.
- c) Quedan sujetas a IVA en todo caso:
 - Las transmisiones a adquirentes sin derecho a la deducción total del IVA soportado.
 - Las transmisiones efectuadas por arrendadores de bienes sin estructura empresarial.
 - Las transmisiones efectuadas por urbanizadores de terrenos o promotores inmobiliarios cuya actividad tenga carácter ocasional.

Como consecuencia de lo expuesto, también se modifica la redacción de los dos párrafos finales de este número 1º, relativos a desafectación posterior de los bienes y a subrogación del adquirente en la posición del transmitente, como se transcribe seguidamente:

“**En caso de que** (*cuando*) los bienes y derechos transmitidos, **o parte de ellos**, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en (*las letras a) y c) de*) este número, la referida **desafectación** (*transmisión*) quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes **y derechos** comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes **y derechos**, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º, y en los artículos **92 (104)** a 114 de esta Ley.”

2.1.3.- Modificaciones en el reconocimiento administrativo de la condición de establecimiento de carácter social.

Siguiendo asimismo la jurisprudencia comunitaria (sentencias de 10 de septiembre de 2002 y de 26 de mayo de 2005), se elimina la exigencia de reconocimiento administrativo para el disfrute de la exención de IVA en los servicios prestados por las entidades o establecimientos de carácter social. Todo ello sin perjuicio de que la calificación como tal pueda ser solicitada voluntariamente a la Administración Tributaria, por ejemplo para su acreditación frente a terceros.

Así pues, el apartado tres del artículo 20 queda redactado en los siguientes términos:

"Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

.....

Las entidades (*o establecimientos de carácter social deberán*) **que cumplan los requisitos anteriores podrán** solicitar (*el reconocimiento de su condición en la forma*) **de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos** que se determinen reglamentariamente.

La eficacia de dicha calificación (*reconocimiento*), **que será vinculante para la Administración**, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a la que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso."

En consonancia con lo anterior, se suprime la obligación de solicitar el reconocimiento de la exención en dos casos:

- Servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas (ordinal 6º del apartado uno del artículo 20).
- Prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa. (ordinal 12º del apartado uno del artículo 20).

2.2.- Revisión de los importes de franquicia en importaciones.

Modifica también el Proyecto de Ley los artículos 34 y 35 de la Ley. El artículo 34, relativo a importaciones de bienes de escaso valor, simplemente ve revisado al alza el importe exento de IVA en dichas operaciones, que se actualiza desde 22 a 150 euros.

El artículo 35, relativo a importaciones de bienes en régimen de viajeros, revisa también al alza las cuantías exentas del IVA, pero además adapta su texto al contenido de la Directiva 2007/74/CE, de 20 de diciembre de 2007, a cuyos efectos redefine el alcance y contenido de los equipajes personales de los viajeros. Su nueva redacción es la siguiente:

“Uno. Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de los bienes contenidos en los equipajes personales de los viajeros procedentes de países terceros, con las limitaciones y requisitos que se indican a continuación:

1.º Que las mencionadas importaciones no tengan carácter comercial, en los términos previstos en el artículo 21, número 2.º, letra A), letra d.

2.º Que el valor global de los citados bienes no exceda, por persona, de **300 (175)** euros. **No obstante, cuando se trate de viajeros que lleguen al territorio de aplicación del impuesto por vía marítima o aérea, este importe ascenderá a 430 euros.**

En todo caso, tratándose de viajeros menores de quince años de edad, el valor global admitido con exención será **150 (90)** euros.

.....

Para la determinación de los límites de exención señalados anteriormente no se computará el valor de los bienes que sean objeto de importación temporal o de reimportación derivada de una previa exportación temporal, **ni el de los medicamentos necesarios para uso normal del viajero.**

Dos. A los efectos de esta exención, se considerarán equipajes personales de los viajeros, el conjunto de equipajes que presenten a la Aduana en el momento de su llegada, así como los que se presenten con posterioridad, siempre que se justifique que, en el momento de la salida, fueron **registrados (facturados)** en la empresa

responsable de su (*que los*) transporte como equipajes acompañados.

No constituyen equipajes personales **los combustibles que excedan de las siguientes cantidades:**

Los contenidos en los depósitos normales de combustible de los medios de transporte motorizados.

Los contenidos en depósitos portátiles de combustible hasta un máximo de 10 litros.

Tres. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado uno, estarán exentas del Impuesto las siguientes importaciones de bienes:

a) Labores del tabaco: Cigarrillos: 200 unidades; puritos (cigarros con un peso máximo 3 gramos unidad): 100 unidades; cigarros puros: 50 unidades; tabaco para fumar: 250 gramos.

Para todo viajero, la franquicia se podrá aplicar a cualquier combinación de labores del tabaco, siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100 por ciento.

b) Alcoholes y bebidas alcohólicas: bebidas destiladas y bebidas espirituosas de una graduación alcohólica superior a 22 por 100 vol.; alcohol etílico, no desnaturalizado, de 80 por 100 vol. o más: 1 litro en total; bebidas destiladas y bebidas espirituosas, aperitivos a base de vino o de alcohol, tafia, saké o bebidas similares de una graduación alcohólica igual o inferior a 22 por 100 vol.; vinos espumosos y generosos: 2 litros en total; otros vinos: **4 (2) litros en total; cerveza: 16 litros en total.**

Para todo viajero, la franquicia se podrá aplicar a cualquier combinación de los tipos de alcohol y bebidas alcohólicas mencionados, siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100 por ciento.

.....

Cuatro. Cuando el viajero proceda de un país tercero en régimen de tránsito y acredite que los bienes han sido adquiridos en las condiciones normales de tributación de otro Estado miembro, la importación de dichos bienes efectuada al amparo del régimen de viajeros estará exenta, sin sujeción a los límites de valor global y de cantidad establecidos en los apartados uno y tres anteriores. **A estos efectos, no se considerarán en régimen de tránsito los pasajeros que sobrevuelan el territorio de aplicación del Impuesto sin aterrizar en él.**

Cinco....”

2.3.- Deducción del IVA en las importaciones.

Se modifican los requisitos formales de la deducción del IVA en las importaciones, solucionándose así la incoherencia derivada de la supresión del apartado dos del artículo 98 por la Ley 51/2007, de Presupuestos Generales del Estado para 2008.

Dicho apartado dos exigía el pago de las cuotas deducibles para el nacimiento del derecho a la deducción. Al suprimirlo, el derecho a la deducción nace ahora, también para el importador, en el momento del devengo del impuesto.

No obstante, a efectos formales, la normativa seguía exigiendo el pago del impuesto para el nacimiento del derecho a deducir, tal como se aprecia en la redacción del artículo 97.uno.3.º de la Ley,

“3.º El documento acreditativo del pago del impuesto a la importación.”,
que se sustituye ahora por la siguiente:

“3.º En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.”

En igual sentido se ajusta el contenido del apartado cuatro del artículo 99, relativo al ejercicio del derecho a la deducción, eliminando la referencia al apartado dos del artículo 98, que sorprendentemente todavía aparecía en el texto.

2.4.- Devolución mensual del IVA.

2.4.1.- Planteamiento.

Se generaliza la posibilidad de solicitar la devolución del saldo a favor del contribuyente al término de cada período de liquidación, sin esperar a la última liquidación del año natural. Es una medida beneficiosa para empresarios y profesionales, especialmente en estos momentos de dificultades de financiación, ya que previsiblemente acortará el período de tiempo que transcurre entre el nacimiento del derecho a la deducción del IVA soportado y el momento en que se materializa el cobro de las devoluciones solicitadas. Pero, al propio tiempo, si se hace uso extensivo de la misma, va a poner a prueba la capacidad de gestión de la Administración tributaria, ya que actualmente las devoluciones de carácter anual se tramitan con un considerable retraso.

Lo que se hace, en síntesis, es extender el régimen denominado comúnmente de exportadores a los demás sujetos pasivos del impuesto. Para ello se introducen diversas modificaciones en los artículos 115, 116 y 118 de la Ley, estableciéndose el régimen con carácter opcional, al

tiempo que vinculado a la exigencia de liquidación mensual del IVA. No se conocen de momento las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que reglamentariamente puedan establecerse y a los que la Ley se remite, pero que lógicamente no pueden distar mucho de los que actualmente se aplican a los exportadores.

El mismo procedimiento se establece también para el régimen especial de los grupos de entidades, modificándose al efecto el apartado cuatro del artículo 163 nonies de la Ley.

En este contexto, se delimita también con mayor precisión la facultad que tiene la Administración de solicitar garantías a los contribuyentes, debiendo fijar un plazo para las mismas, o, alternativamente, debiendo iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la autoliquidación.

2.4.2.- Supuestos generales de devolución.

Entrando ya en la redacción concreta de la norma, iniciamos el análisis comparativo por el artículo 115 de la Ley, relativo a los supuestos generales de devolución, que queda redactado de la siguiente forma (se omiten los tres últimos párrafos finales, en los que no se han introducido cambios):

“Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido **hacer efectivas** (*efectuar*) las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder (*continuamente*) la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la **autoliquidación** (*declaración-liquidación*) correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. **No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.** (*Reglamentariamente podrá establecerse, con referencia a sectores o sujetos pasivos determinados, el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación*).

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la **autoliquidación** (*declaración-liquidación*) en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada **autoliquidación** (*declaración-liquidación*) se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se

computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la **autoliquidación** (*declaración-liquidación*) o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

.....”

2.4.3.- Solicitud de devoluciones al fin de cada periodo de liquidación.

Es el artículo 116 el que se modifica más ampliamente. Su denominación anterior, “devoluciones a exportadores en régimen comercial”, queda sustituida por la de “solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación”. Los anteriores apartados uno a tres se sustituyen por el apartado uno, del siguiente tenor literal:

“Uno. Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.”

El anterior apartado cuatro pasa a ser apartado dos, sin que varíe su texto, y el apartado cinco, relativo a la remisión reglamentaria, queda suprimido por innecesario, por cuanto dicha remisión ya figura en el propio apartado uno.

2.4.4.- Garantías de las devoluciones.

También se modifica el artículo 118, relativo a garantías de las devoluciones, cuyo contenido se amplía y precisa:

“La Administración tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la presentación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este Capítulo, señalando el plazo al que las mismas se refieran.

En caso de que no se señale dicho plazo, la Administración tributaria deberá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección dentro de los seis meses siguientes a su presentación.”

2.4.5.- Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades.

Por último, se modifica también el apartado cuatro del artículo 163 nonies, relativo a obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades, para adaptarlo a la nueva normativa sobre devolución mensual opcional. Precisamente los grupos de entidades se encontraban expresamente excluidos de la devolución mensual hasta el momento, incluso en el caso de ser exportadores o desarrollar actividades en los sectores que hasta ahora se podían acoger a ella.

El contenido extractado del apartado cuatro citado es el siguiente:

"Cuatro. La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1.^a Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de esta Ley. Toda esta información deberá presentarse **en el mes de diciembre anterior al** (*antes del*) inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

b)

c)

d) La opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta ley, que deberá **comunicarse** (*ejercitarse*) durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

2.^a Presentar las **autoliquidaciones** (*declaraciones-liquidaciones*) periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas **autoliquidaciones** (*declaraciones-liquidaciones*) agregadas integrarán los resultados de las **autoliquidaciones** (*declaraciones-liquidaciones*) individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Las **autoliquidaciones** (*declaraciones-liquidaciones*) periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presentarse una vez presentadas las **autoliquidaciones** (*declaraciones-liquidaciones*) periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Cuando, para un período de liquidación, la cuantía total de los saldos **a devolver** (*a compensar*) a favor de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo

de entidades supere el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades para el mismo período de liquidación, **se podrá solicitar la devolución del exceso** (*el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones agregadas que presenten con posterioridad*), siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las **autoliquidaciones** (*declaraciones-liquidaciones*) individuales en que se originó dicho exceso. **Esta devolución se practicará en los términos dispuestos en el apartado tres del artículo 115 de esta Ley. En tal caso, no procederá la compensación de dichos saldos a devolver en autoliquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.**

(No obstante, el grupo de entidades podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II del Título VIII de esta Ley, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva. A los empresarios o profesionales que opten por aplicar el régimen del grupo no les será de aplicación lo dispuesto por los artículos 115.dos y 116 de esta Ley).

En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del grupo de entidades y queden cantidades pendientes de **devolución o** compensación para las entidades integradas en el grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación, aplicando a tal efecto lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley.

3.^a”.

3.- REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

La reforma del IS comprende muy diversos contenidos:

- a) El primero y principal, la necesidad de adaptar la legislación fiscal a la reforma contable que supone la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), en tanto que desarrollo 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.

A su vez, la adaptación de la legislación fiscal a la reforma contable comprende tres supuestos:

- Modificaciones meramente técnicas, que adaptan la normativa del IS a la terminología del PGC.
- Precisiones en relación con la deducción por doble imposición sobre dividendos, para recoger aquellos supuestos en que los dividendos no se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos, sino minorando el valor contable de la inversión.

- Implantación de un régimen transitorio para el primer ejercicio iniciado en el año 2008, que regule las consecuencias fiscales de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del PGC, a efectos de lograr una efectiva neutralidad fiscal de los mismos.
- b) El segundo, la adaptación a la jurisprudencia comunitaria de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la cual resultaba hasta ahora contraria al ordenamiento comunitario por discriminar positivamente los gastos efectuados en España frente a los gastos efectuados en el extranjero.
- c) El tercero, de aplicación restringida a las entidades aseguradoras y relativo a los efectos fiscales contabilización de la reserva de estabilización de estas entidades.

Todas las modificaciones mencionadas entrarán en vigor con efecto retroactivo, de modo que serán de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

3.1.- Adaptación de la legislación fiscal a la reforma contable.

3.1.1.- Modificaciones meramente técnicas o terminológicas.

Se da nueva redacción a cuatro disposiciones, para adaptar el TRLIS a la terminología del PGC. La primera de ellas hace referencia a la corrección monetaria, quedando redactado del siguiente modo el apartado 9 del artículo 15 (se incluye sólo el primer párrafo):

"9. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del **activo fijo** (*inmovilizado*) o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:
.....".

La segunda de las disposiciones hace referencia a la imputación temporal de ingresos y gastos, modificándose el apartado 6 del artículo 19:

"6. La **recuperación** (*reversión del deterioro*) del valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección valorativa por deterioro se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha **recuperación** (*reversión*), sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas

derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del **activo fijo (inmovilizado)** que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron."

La tercera modificación se introduce en el artículo 13, relativo a provisiones, y dentro del mismo en el apartado 1, en el que se relacionan los gastos no deducibles. A su vez, dentro de este apartado sólo se modifica la letra b), para exceptuar de la no deducibilidad las aportaciones a planes de previsión social empresarial, juntamente con las aportaciones a planes de pensiones:

"1.No serán deducibles los siguientes gastos:

a)

b) Los relativos a retribuciones **a largo plazo (y otras prestaciones)** al personal. No obstante serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el 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, **así como las realizadas a planes de previsión social empresarial**. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe **o asegurado**, en la parte correspondiente, salvo las realizadas **a planes de pensiones** de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.d) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

.....”

Finalmente, se modifica la terminología empleada en el apartado 3 del artículo 89 del TRLIS, relativo a participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente, dentro del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Se reproducen seguidamente aquellos párrafos en los que se ha introducido alguna modificación:

"3. Los bienes adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 de esta Ley.

No obstante, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un cinco por ciento, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y **los fondos propios (su patrimonio neto)** se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

.....

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del **activo fijo (inmovilizado)** adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 11, siendo igualmente aplicable la deducción establecida en los apartados 6 y 7 del artículo 12 de esta Ley.

Cuando se cumpla el requisito a), pero no se cumpla el establecido en el párrafo b) anterior, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y **los fondos propios (su patrimonio neto)** serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible."

3.1.2.- Modificaciones en la deducción por doble imposición sobre dividendos.

Se amplía el alcance de la deducción por doble imposición sobre dividendos, tanto interna como internacional, a aquellos supuestos en que los dividendos no se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos, sino minorando el valor contable de la inversión. Para ello, se añade un párrafo en cada uno de los artículos correspondientes.

En relación con la deducción por doble imposición interna, se redacta de nuevo el apartado 4 del artículo 30, relativo a los casos en que no se aplica dicha deducción. Se transcribe de forma extractada la letra e) del mismo:

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

.....

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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando:

1.º

2.º

En caso de que 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 este párrafo e).

Una disposición similar se introduce en el apartado 5 del artículo 32, relativo a deducción para evitar la doble imposición internacional.

"5. No se integrará en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios la pérdida por deterioro del valor de la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha pérdida se ponga de manifiesto, excepto que el importe de los citados beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

En caso de que 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 ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación, en los términos establecidos en este artículo. El límite a que se refiere el apartado 3 de este artículo se calculará atendiendo a la cuota íntegra que resultaría de la integración en la base imponible del dividendo o participación en beneficios."

3.1.3.- Régimen de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

Es la modificación de mayor calado que introduce el Proyecto de Ley en la normativa del IS. Se establece un régimen transitorio para el primer ejercicio iniciado en el año 2008, regulador de las consecuencias fiscales de los ajustes contables derivados de la primera aplicación del PGC, con objeto de conseguir la máxima neutralidad.

Como es sabido, el balance de apertura correspondiente al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, preparado conforme al nuevo PGC, implica la contabilización de ajustes cuya contrapartida debe registrarse en cuentas de reservas. Los cargos y abonos tendrán en principio plenos efectos fiscales para la determinación de la base imponible del ejercicio 2008.

Precisamente la disposición transitoria vigésimo sexta que se incorpora al TRLIS, en aras a una completa neutralidad fiscal del cambio de PGC, establece que los cargos y abonos a reservas no tendrán consecuencias fiscales cuando correspondan a ingresos y gastos, excepto provisiones, devengados y contabilizados en ejercicios anteriores a 2008 e integrados en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dichos ejercicios.

La disposición transitoria vigésima sexta citada es del siguiente tenor literal:

"Disposición transitoria vigésimo sexta. Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

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 Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

A estos efectos, se considerarán gastos e ingresos, respectivamente, los decrementos e incrementos en el patrimonio neto descritos en el artículo 36.2 del Código de Comercio, por lo que no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.

No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.

2. Lo establecido en el apartado anterior se aplicará a los ajustes cuya contrapartida sea una partida de reservas derivados de la aplicación del Plan General de Contabilidad, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas, consecuencia de lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre."

3.2.- Adaptación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a la jurisprudencia comunitaria.

El TJCE ha sentenciado en fecha 13 de marzo de 2008 que la vigente deducción por 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.

Según la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, las modificaciones introducidas se limitan a eliminar las restricciones existentes, de manera que la deducción se aplique de igual manera, con independencia de que las actividades se efectúen en España, o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Pero, sorprendentemente, se aprovecha la oportunidad para introducir otras tres modificaciones especialmente relevantes:

- a) Quedan excluidas de la deducción las actividades realizadas en terceros países, hasta ahora incluidas en la base, si bien sometidas a la limitación de que no sobrepasasen el 25 por ciento del importe total invertido.
- b) Se suprime la deducción adicional del 20 por ciento de que gozaban los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología.
- c) Las actividades de innovación tecnológica correspondiente a proyectos encargados a Universidades, organismos públicos de investigación y centros de innovación y tecnología, que hasta ahora gozaban de una deducción del 15 por ciento de su importe, ven reducido su porcentaje al 10 por ciento.

Entrando ya propiamente en el texto del apartado 1 del artículo 35, se transcriben literalmente los párrafos objeto de modificación:

"1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

- a) Concepto de investigación y desarrollo.

...

- b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.

.....

Los gastos de investigación y desarrollo *(correspondientes a actividades realizadas en el exterior también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por ciento del importe total invertido)* **que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en**

cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España **o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo**, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

.....

c) Porcentajes de deducción.

1.º El 30 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

.....

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 20 por ciento del importe de *(los siguientes gastos del periodo)*

los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

(Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo 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)

2.º”

También se modifica el apartado 2 de este mismo artículo 35 para recoger la modificación descrita más arriba:

“2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.

La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de innovación tecnológica.

.....

(También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las entidades a que se refiere la letra b).1.º siguiente, con independencia de los resultados en que culminen.)

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con

independencia de los resultados en que culminen. *(Proyectos cuya realización se encargue a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales, según el citado Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.)*

.....

Los gastos de innovación tecnológica *(correspondientes a actividades realizadas en el exterior también podrán ser objeto de la deducción, siempre y cuando la actividad de innovación tecnológica principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por ciento del importe total invertido)* **que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.**

Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España **o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo**, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

.....

c) Porcentaje de deducción.

El 10 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. *(Los porcentajes de deducción aplicables a la base de deducción serán del 15 por ciento para los conceptos previstos en la letra b).1.º y del 10 por ciento para los previstos en la letra b).2.º, 3.º y 4.º.)*

3.3.- Efectos fiscales de la contabilización de la reserva de estabilización de las entidades aseguradoras.

Para terminar, un breve comentario sobre esta última modificación del TRLIS, de interés limitado al sector asegurador. La Exposición de Motivos anuncia un cambio en la contabilización de la reserva de estabilización de las entidades aseguradoras, cuya dotación no se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero será fiscalmente deducible.

Así, se modifica el apartado 4 del artículo 13, relativo a provisiones, del siguiente modo:

“4. Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. **Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier aplicación de dicha reserva se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se produzca.**

Las correcciones por deterioro de *(La dotación a la provisión para)* primas o

cuotas pendientes de cobro serán incompatibles, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores."

También se añade una disposición transitoria vigésimo séptima, que regula los efectos fiscales de los ajustes contables derivados de las nuevas normas contables:

"Disposición transitoria vigésimo séptima. Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación de las nuevas normas contables de las entidades aseguradoras.

- 1. Lo establecido en la disposición transitoria vigésimo sexta de esta ley será de aplicación a los ajustes contables que las entidades aseguradoras deban realizar como consecuencia de aplicar los nuevos criterios contables que resulten aprobados a efectos de su adaptación al nuevo marco contable, teniendo efectos en la base imponible del período impositivo correspondiente al ejercicio en el que deban realizarse tales ajustes.**
- 2. No se integrará en la base imponible el importe del abono a reservas derivado de la baja de la provisión de estabilización.**
- 3. Lo establecido en el artículo 15.1 de esta ley sobre revalorizaciones contables será de aplicación a la revalorización de los inmuebles a su valor razonable en la fecha de transición al nuevo marco contable."**