

## **Breves comentarios al Anteproyecto de Ley por el que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio y se modifican el Impuesto sobre Sociedades, el IVA, la Ley de IIEE y el ITP y AJD**

### **Introducción**

Este Anteproyecto, presumiblemente, en septiembre tenga entrada en el Parlamento como Proyecto de Ley.

En él se modifica el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades para adaptarlo, otra vez, a la nueva normativa contable. Esta adaptación es, en unos casos, meramente técnica o terminológica y, en otros, intenta aclarar la tributación de los cargos y abonos a reservas que se producen con motivo del régimen transitorio del nuevo PGC.

Asimismo, se modifica la deducción por I+D+i para adecuarla a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de marzo de 2008, que la declaraba contraria al ordenamiento comunitario por discriminar negativamente los gastos efectuados en el extranjero respecto a los que se producen en España.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio, elimina el gravamen sin expulsar este tributo de nuestro ordenamiento, por lo que no se precisa modificar la Ley 21/2001 que regula el sistema de financiación de las CC.AA. ahora vigente y, tampoco, hace preciso retocar las referencias a la Ley del Impuesto patrimonial que se hacen en otras normas legales.

En el IVA se modifican diversos preceptos: el concepto de empresario respecto de las sociedades mercantiles, los supuestos de no sujeción en la transmisión de negocios, el concepto de entidad privada de carácter social con la correspondiente supresión de la obligación de solicitar el reconocimiento de exenciones, todas ellas modificaciones introducidas para adecuar nuestra norma a la jurisprudencia comunitaria; respecto a las importaciones, se adecuan las franquicias a la nueva Directiva y se completa la regulación vigente desde primeros de año que vincula el momento de la deducción a la realización de la operación y no, como antes, al pago de las cuotas; por último, se introduce la prometida posibilidad de optar por solicitar la devolución al final de cada período de liquidación que, en este caso, deberá ser mensual.

Paralelamente, se introducen modificaciones similares en el IGIC.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por un lado, se extiende la exención existente para los fondos de titulización hipotecaria cualificados, en operaciones

societarias, al proceso de titulación de créditos diferentes, abriendo esta posibilidad para la titulación de flujos a corto y medio plazo.

Por otro lado, se adapta esta modalidad del Impuesto a la Directiva 2008/7/CE que regula el impuesto sobre las aportaciones de capital equiparable a nuestras Operaciones Societarias.

Asimismo, se adapta la Ley de Impuestos Especiales a la nueva normativa comunitaria que modificó los límites de las franquicias establecidos para vino y cerveza, y se adecua la base imponible del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a la jurisprudencia comunitaria.

Por último, se modifica la responsabilidad subsidiaria de los agentes de aduanas cuando actúan en representación directa.

## **Impuesto sobre Sociedades**

- Provisiones para riesgos y gastos (art. 13.1 y 4):
  - Se exceptúan de los gastos no deducibles a las contribuciones a los planes de previsión social empresarial, que se unen a las contribuciones a Planes y Fondos que ya se explicitaban anteriormente.
  - En aras de la predicada neutralidad fiscal de la reforma contable, se permite la deducción, hasta las cuantías mínimas establecidas por la normativa aseguradora, de la dotación a la reserva de estabilización aunque no se haya integrado en Pérdidas y Ganancias. En consecuencia con lo anterior, la aplicación de la reserva de estabilización habrá de integrarse en base.
- Reglas de valoración (art. 15.9): se sustituye el término “inmovilizado” por “activo fijo” para adaptarse a la nueva norma mercantil.
- Imputación temporal (art. 19.6): se sustituye el término “reversión” por “recuperación”.
- Deducción por doble imposición interna e internacional (art. 30.4 y 32.5):
  - Se prevé una nueva excepción a la imposibilidad de aplicar la deducción por doble imposición interna cuando la distribución del dividendo no haya producido una integración de renta en la base imponible. Es el supuesto que se puede producir por aplicación del apartado 2.8, “Intereses y dividendos recibidos de activos financieros”, de la Norma de Registro y Valoración 9ª del

nuevo PGC, que establece que los dividendos procedentes, inequívocamente, de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición no se reconozcan como ingresos, sino que minoren el valor contable de la cartera. En ese caso, se podrá aplicar la deducción por doble imposición interna si se prueba que un importe equivalente al dividendo se ha integrado en la base imponible del anterior propietario de la participación.

- Asimismo, en el mismo supuesto de que no se integre renta cuando se percibe un dividendo de una entidad no residente, se prevé la aplicación de la deducción si se prueba que un importe equivalente al dividendo ha tributado en nuestro país en cualquier transmisión de la participación ajustándose al límite establecido para esta doble imposición económica y para la jurídica internacional que se calculará atendiendo a la cuota íntegra que resultaría de integrar en base el dividendo.

➤ Deducción por I+D+i (art. 35, apart. 1 y 2):

- Base de deducción de I+D: se suprime, para I+D y para innovación, el requisito de que la actividad principal se desarrolle en España y que los gastos en el exterior no sobrepasen el 25% del impuesto total invertido, dando validez, sin más, a los gastos realizados España, en cualquier Estado de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE).
- Porcentaje de deducción de I+D: se suprime la posibilidad de aplicar un porcentaje de deducción incrementado sobre los gastos de I+D correspondientes a proyecto contratados con Universidades, OO.PP. de investigación o centros tecnológicos, manteniéndose para los gastos de personal investigador adscrito en exclusiva a estas actividades.
- Concepto de innovación:
  - Se incluye en el concepto a las actividades de diagnóstico tecnológico para encontrar soluciones tecnológicas avanzadas con independencia del resultado en el que culminen sin que sea preciso que se realicen por Universidades, OO.PP. o centros tecnológicos.
  - También se incluyen como gastos que pueden beneficiarse del incentivo los importes pagados para la realización de esas actividades en la UE.
- Porcentaje de deducción por innovación: se suprime el porcentaje incrementado del 15% (sólo queda el 10%) aplicable a proyectos encargados a Universidades, OO.PP. y centros tecnológicos.

➤ Régimen de reestructuración empresarial: en las operaciones de reestructuración, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente, si la participación no se adquirió a

entidad vinculada y ambas entidades no forman parte de un grupo mercantil es posible deducir las amortizaciones de los bienes adquiridos en la parte correspondiente a la diferencia entre el valor de adquisición de la participación y los fondos propios, cuando antes la referencia era al patrimonio neto. Este cambio terminológico tiene su razón de ser en que, con las nuevas normas contables, el patrimonio neto es un concepto más amplio que con anterioridad, por lo que se sustituye por “fondos propios”.

- Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del PGC y por el cambio entre Planes o abandono de criterios de microempresas (D.A.11).
  - Norma general: los cargos y abonos a reservas que tengan la consideración de ingresos o gastos (incrementos o decrementos del patrimonio neto) consecuencia de la primera aplicación de los nuevos PGC o criterios de microempresas, se integrarán en la base imponible del primer ejercicio iniciado en 2008.
  - Aclaración: no será gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.
  - Regla especial: no serán gastos fiscales los cargos a reservas correspondientes a ingresos bien contabilizados en su día e integrados en la base imponible producidos por el cambio de criterio contable. Naturalmente, tampoco los ingresos que originen conforme a los nuevos criterios contables en 2008 y siguientes tendrán efecto fiscal. A la inversa ocurrirá con los abonos a reservas originados por gastos bien contabilizados y deducidos en su día.
  - Estos criterios también se aplicarán en ejercicios posteriores cuando se produzca un cambio de aplicación del PGC al PGC de Pymes o viceversa o se abandonen los criterios de las microempresas, según lo dispuesto en las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto que aprueba el PGC de Pymes y en la Disposición Adicional Única del Real Decreto que aprueba el PGC.
  
- Régimen fiscal de los ajustes contables por primera aplicación de nuevas normas contables en aseguradoras (D.A.12<sup>a</sup>).
  - Norma general: a estas entidades les será de aplicación el régimen fiscal de ajustes que se aplica con carácter general, según la D.A. 11<sup>a</sup> analizada anteriormente cuando deben aplicar los nuevos criterios contables que se aprueben para ellas.
  - Normas específicas:
    - Como consecuencia de los cambios en la forma de contabilizar la provisión de estabilización que introducirá el

nuevo Plan de Contabilidad de Aseguradoras, el abono a reservas derivado de la baja de la provisión de estabilización no se integrará en la base imponible.

- Se aclara que la revalorización de los inmuebles, en la fecha de transición al nuevo marco contable, no será ingreso fiscal mientras no deba imputarse a Pérdidas y Ganancias.
- Aplicación temporal: las modificaciones en este Impuesto serán aplicables a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008

### **Impuesto sobre el Valor Añadido**

- Hecho imponible y sujeto pasivo en sociedades mercantiles (arts. 4.2 y 5.1):
  - Adaptando la ley a la jurisprudencia comunitaria, como últimamente venía haciendo la doctrina de la DGT, ya no se consideran hecho imponible del Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles sino, solamente, cuando éstas tengan la condición de empresarios o profesionales. Asimismo, las sociedades mercantiles serán empresarios o profesionales salvo prueba en contrario, cuando la norma vigente las califica como tal en todo caso.
- Supuestos de no sujeción de la venta de negocios en marcha (art. 7.1<sup>º</sup>):
  - También en este caso la modificación viene motivada por los criterios de la jurisprudencia europea.
  - Con la nueva norma la no sujeción operará de la siguiente forma:
    - Estará no sujeta la transmisión de unidades económicas autónomas capaces de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, desligándose esta calificación de la que tenga la transmisión en otros tributos (antes se hacía referencia a la aplicación del régimen de reestructuración).
    - Exclusiones de la no sujeción:
      - Cuando el adquirente sea sujeto pasivo en el ejercicio de la actividad sin derecho a la deducción total del Impuesto.
      - Las transmisiones efectuadas por los arrendadores de bienes cuando tengan por objeto la mera cesión de bienes (cuando a la transmisión de bienes no se

acompañe la de la estructura organizativa), como se mantenía últimamente por la doctrina de la DGT.

- Las efectuadas por urbanizadores o promotores de edificaciones que realicen ocasionalmente estas actividades. También la DGT había mantenido ese criterio respecto al urbanizador ocasional que transmite una parcela después de verse inmerso en un proceso urbanizador.
  - Se aclara la irrelevancia de que el adquirente desarrolle la misma o diferente actividad, aunque debe mantener la afectación de lo adquirido. La desafectación posterior de los bienes transmitidos, a los que se aplicó la no sujeción, quedará sujeta.
  - Subrogación del adquirente en lo relativo a la exención de las segundas entregas de edificaciones y en deducciones y devoluciones de las cuotas soportadas.
- Exención de servicios a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas constituidas por personas que ejercen esencialmente una actividad exenta (art. 20.Uno.6º): se suprime al requisito de reconocimiento del derecho a la exención.
- Exención de operaciones efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos sin fines lucrativos como los Colegios Profesionales (art. 20.Uno.12º): se suprime el requisito del previo reconocimiento de la exención para que se aplique ésta.
- Concepto de entidades o establecimientos de carácter social (art. 20.Tres): se desliga la exención en el IVA del reconocimiento administrativo de ese carácter, aplicándose la exención si la entidad cumple los requisitos. No obstante, se puede (ya no será obligatorio) solicitar que la Administración las califique. Esta modificación y las dos anteriores también se motivan por la jurisprudencia comunitaria.
- Importaciones de bienes (arts. 34, 35 y 97.Uno.3º):
- De bienes de escaso valor: se incrementa (de 22 a 150 euros) la cuantía máxima global de las importaciones exentas.
  - Importaciones exentas en régimen de viajeros:
    - En general estarán exentas cuando el valor global de los bienes no excedan de 300 euros (ahora 175) y, además, cuando el viajero llegue por vía marítima o aérea el límite llega a los 430 euros.
    - En menores de 15 años el límite pasa a ser de 150 euros (ahora 90).

- Se excluyen del cómputo de los límites anteriores, además de los previstos en la Ley vigente, los medicamentos para usar el viajero.
  - En los límites específicos de importaciones de tabaco y alcohol se incrementará de 2 a 4 los litros de vino y se permite la importación de 16 litros de cerveza.
  - Por otra parte, se quitan las exenciones específicas de perfumes, café o té.
- Deducción de cuotas soportadas en importaciones (arts. 97.Uno.3º y 99.4): para completar legalmente la modificación vigente desde 1 de enero de 2008, que suprimió la norma especial del nacimiento del derecho a deducir en importaciones, que era cuando se efectuaba el pago de las cuotas deducibles, cuando la norma general es el momento del devengo, ahora se sustituye, como requisito formal para la deducción, el documento acreditativo del pago del impuesto por el documento de liquidación de la Administración.
- Las modificaciones anteriores en este Impuesto entrarán en vigor a partir del 1 de diciembre de 2008.
- Cambios en el sistema de devoluciones de IVA (arts. 115, 116 y 118):
- Sistema general: el vigente, esto es, solicitud de devolución a final de año.
  - Nueva opción: solicitud de devolución mensual que lleva aparejada la liquidación mensual del impuesto también cuando el resultado sea a ingresar.
  - A este nuevo sistema puede optar cualquier contribuyente y los grupos de entidades.
  - Delimitación de las garantías que puede exigir la Administración: se prevé que la Administración señale un plazo para la prestación de las garantías que se exijan. Si no se señala, la Administración queda obligada a iniciar un procedimiento de comprobación limitada, verificación de datos o de inspección en los 6 meses siguientes.
  - Estas modificaciones entrarán en vigor a partir de 1 de enero de 2009.

## **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Operaciones societarias.**

- Estas modificaciones traen su causa de la transposición a nuestro ordenamiento de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.
- Definición del hecho imponible de la modalidad de Operaciones Societarias (art. 19 y 20).
  - Se suprimen las operaciones de fusión y escisión (eliminándose en otros artículos relativos al sujeto pasivo, responsable, etc. las referencias a las mismas), y el traslado a España de la sede de dirección o el domicilio social de una entidad residente en un Estado miembro de la UE cuando la entidad no estuviese gravada por un Impuesto similar, incluyendo las aportaciones de socios, cualquiera que sea su finalidad (ahora se someten, textualmente, las aportaciones “para reponer pérdidas”).
  - Del mismo modo, se deja sin tributar a las sucursales de casas centrales con sede o domicilio en países de UE aunque no hubieran satisfecho un Impuesto similar en su país.
  - Tampoco tributarán las sucursales de entidades con sede de dirección efectiva en un país tercero si el domicilio social lo tienen en un Estado miembro de la UE distinto de España.
- Exenciones en Transmisiones Patrimoniales Onerosas y en Actos Jurídicos Documentados de las operaciones societarias (al dejar no sujetas determinadas operaciones a la modalidad de operaciones societarias, si no se establece la exención, podrían tributar por otra modalidad). Esto ocurre con las operaciones de reestructuración, los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social de un Estado a otro de la UE o en las operaciones a través de sucursales, así como con el cambio de objeto social, transformación y prórroga del plazo de duración de una sociedad. Hay que recordar que en la actualidad no se grava la transformación ni el cambio de objeto social aunque tributaba por Actos Jurídicos Documentados la prórroga.
- Exención de la titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos financieros (art. 45.I.B.20): se explicita la exención y se le da carácter retroactivo respecto a cualquier operación desde su constitución.
- Las modificaciones en este Impuesto entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2009.

## **Impuesto sobre el Patrimonio**

- Para conseguir que no se tribute por este Impuesto, sin suprimirlo, se establece, con carácter general, una bonificación del 100%.
- Para que tampoco haya que cumplir con las obligaciones formales, se derogan los artículos que regulan la obligación de nombrar representante por los no residentes (art. 6) y los correspondientes a la obligación de declarar (arts. 36, 37 y 38).
- Aplicación temporal: a partir de 1 de enero 2008, esto es, no se pagará por el Impuesto correspondiente a 2008.

## **IGIC**

- Se realizan en este Impuesto modificaciones similares a las del IVA.
- Todas las modificaciones entrarán en vigor a partir del 1 de diciembre de 2008, excepto las correspondientes al nuevo sistema de devoluciones, a partir de 1 de enero de 2009.

## **Impuestos Especiales**

- Bebidas alcohólicas [art. 21.2.a)]: para adaptar la normativa interna a la Directivo 2007/74/CE se modifica la Ley 38/1992 en el sentido de dejar exentas las importaciones de 4 litros de vino y 16 de cerveza cuando, ahora, no existía una cuantía en la cerveza y en vino era de 2 litros el límite. Modificación que entrará en vigor a partir del día siguiente a la publicación de la Ley.
- Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte [art. 69.b)]: para adaptarse a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la base imponible de la adquisición del medio de transporte usado previamente matriculado en el extranjero, se prevé que se minore el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos que hubieran sido exigibles y no

deducibles en el caso de matricularse como nuevo en España. Se calcula la minoración aplicando el valor de mercado del elemento usado un porcentaje igual al representado por las cuotas sobre el precio de venta en la venta como nuevo en su día. Esta modificación entrará en vigor a partir de 1 de diciembre de 2008.

### **Ley General Tributaria**

- Responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria de agentes y comisionistas de aduanas [art. 43.1.e)]: se aclara que no alcanza a la deuda aduanera.