

Documentos

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA EL AÑO 2002

Autor: *Manuel Santolaya Blay*
Inspector de Hacienda del Estado

DOC. N.º 9/02



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 111-02-002-0
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. APORTACIÓN NO DINERARIAS
3. APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES Y OTROS SISTEMAS ALTERNATIVOS DE PREVISIÓN SOCIAL
 - 3.1. Aportaciones extraordinarias
 - 3.2. Deducción
4. ARRENDAMIENTO FINANCIERO
 - 4.1. Régimen especial
 - 4.2. Agrupaciones de interés económico
5. BASE IMPONIBLE
 - 5.1. Regímenes de determinación de la base imponible
 - 5.2. Facultades para la práctica de ajustes contables (art. 148 LIS)
 - 5.3. Compensación futura de bases imponibles negativas presentes (arts. 10.1, 23.1 y 23.5 LIS)
6. CORRECCIÓN MONETARIA
7. DOBLE IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS
8. DEDUCCIONES POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA
9. DEDUCCIONES
10. ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN
 - 10.1. Umbral de aplicación del régimen
 - 10.2. Creación de una nueva deducción por inversiones medioambientales (nuevo art. 35.4.3.º LIS)
 - 10.3. Dedución por actividades de fomento de la tecnología de la información y comunicación (art. 33.bis LIS)
11. EXENCIONES
 - 11.1. Supuestos de exención parcial (nuevo art. 9.3.f)
 - 11.2. Régimen formal de las entidades parcialmente exentas (art. 142.3 LIS)

- 12. FONDO DE COMERCIO
 - 12.1. Fondo de comercio genérico
 - 12.2. Fondo de comercio financiero (art. 12.5 LIS)
 - 12.3. Fondo de comercio de fusión
- 13. GRUPOS DE SOCIEDADES
 - 13.1. Sociedad dominante
 - 13.2. Duración del régimen
 - 13.3. Modificaciones en la composición del grupo
- 14. OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN
- 15. PAGOS FRACCIONADOS
- 16. PROVISIÓN PARA INSOLVENCIAS DE CRÉDITO
- 17. REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRADORDINARIOS
- 18. SUBCAPITALIZACIÓN
- 19. CONCLUSIONES

1. INTRODUCCIÓN

A modo de anticipo de la profunda reforma del Impuesto sobre Sociedades que el Ministerio de Hacienda tiene previsto realizar a medio plazo, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introduce notables modificaciones en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del citado impuesto (LIS). Estas novedades se completan con otras de menor calado, residenciadas en dicha Ley 43/1995 a través de la Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2002 (ambas publicadas en el B.O.E. núm. 313, del 31).

Concretamente, mediante esta reforma se ha dado nueva redacción, total o parcial, a treinta y ocho artículos de la ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades y a una de sus disposiciones adicionales. Asimismo, se han creado cuatro nuevos apartados en sendos artículos preexistentes, siete nuevos preceptos y una nueva disposición adicional. Ello representa un total de cincuenta y una modificaciones.

En este contexto, y a fin de facilitar la comprensión de los mencionados cambios, el presente trabajo tiene por objeto el estudio de los mismos desde una perspectiva concordada. Ello exige su exposición adoptando un criterio de conjunto, que aborde el análisis de los distintos grupos de materias afectadas por la reforma y no los diferentes preceptos reformados aisladamente considerados, uno tras otro, en el orden de su respectiva ubicación en la ley del impuesto. En suma, se van a analizar, pues, para cada una de dichas modificaciones, los distintos preceptos implicados en la misma.

Sin perjuicio de que el estudio en detalle de dichas modificaciones sea el objeto de los restantes epígrafes de este trabajo, finalizamos éste efectuando la enumeración de las mismas, siguiendo en su exposición un orden estrictamente alfabético, para facilitar su localización. Son las siguientes¹:

Materia reformada	Preceptos afectados de la Ley 43/1995	
	Preexistentes	Nueva creación*
1. Aportaciones no dinerarias (régimen especial de)	Art. 108	
2. Aportaciones a planes de pensiones y otros sistemas alternativos de previsión social análogos	Art. 13.3	Art. 36 quater
3. Arrendamiento financiero (régimen especial de)	Art. 66.	Art. 128.11
4. Base imponible	Arts. 10.1, 10.2, 23 y 148	10.4 y arts. 135.ter a 135.septies
5. Corrección monetaria **	Art. 59	
6. Deducción doble imp. dividendos	Art. 28	
7. Deducciones por actividades de I+D e innovación tecnológica	Art. 33	
8. Deducciones	Art. 37	
9. Entidades de reducida dimensión	Arts. 35.4, 37.1.2.º, 122, 123, 124, 127 y 127.bis	
10. Exenciones	Arts. 9, 133, 142.3 y 146.4.a)	
11. Fondo de Comercio	Arts. 11.4, 103 y 107	12.5
12. Grupos de sociedades	Arts. 78 a 96	Art. 87.3
13. Obligaciones de colaboración	Art. 138	
14. Pagos fraccionados **	Art. 60	D.A.16ª
15. Provisión insolvencias de crédito	12.2.a)	
16. Reinversión beneficios extraord.	Art. 21 y D.A.14ª	Art. 36 ter
17. Subcapitalización	Art. 20	

* Se han considerado como preceptos de nueva creación (columna 3.ª) exclusivamente aquellos preceptos creados *ex novo* en su totalidad y los nuevos apartados de los preceptos preexistentes. Por el contrario, la creación de nuevos párrafos o incisos en preceptos o apartados de los mismos ya existentes se ha considerado modificación de preceptos preexistentes (columna 2.ª).

** Modificaciones introducidas por la Ley 23/2001 (todas las demás han sido efectuadas por la Ley 24/2001).

¹ No considero modificación la nueva redacción dada al art. 35.2 LIS, ya que es exactamente coincidente con la anterior, sin que resulte comprensible el comportamiento de legislador en este extremo.



Salvo en aquellos casos en que la propia Ley 24/2001 contiene un régimen específico –transitorio o de entrada en vigor–, las modificaciones resultan aplicables a los actos, hechos o circunstancias que, constituyendo el presupuesto de hecho del respectivo precepto, tengan lugar en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, fecha de entrada en vigor de la citada ley.

2. APORTACIONES NO DINERARIAS

La modificación introducida en el régimen especial de aportaciones no dinerarias al capital de los sujetos pasivos del impuesto (art. 108 LIS) pretende extender los beneficios del mismo a las aportaciones efectuadas en determinadas condiciones por personas físicas consistentes en participaciones en el capital propio de entidades. Para ello se introduce, entre los requisitos a cuyo cumplimiento se supedita la aplicación del régimen, uno nuevo (nueva letra c del art. 108.1).

De acuerdo con este nuevo requisito, a dichas aportaciones les resultará de aplicación este régimen especial cuando, además de cumplirse los requisitos genéricos de toda aportación², se verifiquen también estos otros:

- Que la entidad a la que se aporten las participaciones sea residente en territorio español y no esté sometida al régimen de transparencia fiscal;
- Que la aportación efectuada represente al menos el 5 por 100 del capital de la entidad emisora de las participaciones y se haya poseído por la entidad aportante desde al menos el año anterior a la aportación.

De este modo se posibilita el acogimiento a este régimen especial de aportaciones de participaciones que anteriormente, al no representar al menos el 50 por 100 del capital de la entidad emisora de las mismas, tenían la consideración de simple canje de valores.

Junto con este cambio sustantivo, la modificación incorpora también pequeñas variaciones de estilo en los apartados 1 y 2 del precepto.

Esta modificación resultará aplicable a las aportaciones realizadas, en las condiciones descritas, en el transcurso de aquellos de los periodos impositivos de las entidades receptoras de las aportaciones que comiencen a partir de 1 de enero de 2002.

3. APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES Y OTROS SISTEMAS ALTERNATIVOS DE PREVISIÓN SOCIAL

3.1. Aportaciones extraordinarias

De acuerdo con el art. 5.3.d) de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, tras la modificación introducida en el mismo por la Ley 24/2001 (art. 32),

² Son los recogidos en los arts. 108.1, letras a) y b) (que la entidad destinataria de la aportación sea residente en territorio español o tenga en él un establecimiento permanente al cual se afecten los elementos aportados y que el aportante participe en los fondos propios de la entidad destinataria de la aportación en al menos un 5 por 100) y 110.2 LIS (que la aportación no responda a una finalidad fiscal y tenga un motivo económico válido).

los empresarios promotores de planes de pensiones del sistema empleo pueden efectuar aportaciones al mismo en favor de sus trabajadores sin límite alguno —en contra de la regla general, que establece un límite anual por trabajador igual al resultado de adicionar a la cantidad fija de 7.212,15 euros (1.200.000 ptas) 1.202,02 euros (200.000 ptas.) por cada año en que la edad de éste exceda de cincuenta y dos, o, tratándose de partícipes de al menos sesenta y cinco años, igual a 22.838,46 euros (3.800.000 ptas.)—, siempre que ello resulte preciso para garantizar las prestaciones en curso, al haberse puesto de manifiesto, mediante la correspondiente revisión actuarial, la existencia de un déficit en el plan que, de mantener invariadas las aportaciones, impedirá la asunción futura, en los términos pactados, de los compromisos financieros derivados de las contingencias que vayan acaciendo.

Ello ha obligado a modificar el art. 13.3 LIS, introduciendo en el mismo un inciso final (“salvo las realizadas a favor de beneficiarios de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3 d) de la Ley 8/1987”)³, a fin de evitar que la deducibilidad de dichas aportaciones extraordinarias quedase supeditada, ante la falta de cualquier mención en distinto sentido, a su imputación a las personas a favor de quienes se realicen, ya que lo que se pretende es facilitar desde la vertiente fiscal la realización de este tipo de aportaciones sin coste fiscal alguno en el presente para sus beneficiarios.

3.2. Deducción

Por otra parte, y con el objeto de fomentar el recurso a sistemas privados de previsión social, se complementan los beneficios fiscales que en la base imponible reciben las contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, mediante la creación de una deducción del 10 por 100 sobre las mismas (art. 36 quater LIS). Por consideraciones de equidad distributiva, la base de esta deducción solamente es el importe de dichas aportaciones cuando éstas sean realizadas a favor de trabajadores cuyas retribuciones brutas anuales sean iguales o inferiores a 27.000 euros (4.492.422 ptas.); en caso contrario deberá tomarse como base de la deducción el resultado de multiplicar la aportación por el cociente entre dicho umbral máximo de renta y las retribuciones brutas anuales del trabajador.⁴

Nótese que la magnitud “retribuciones brutas anuales”, que no se define, no coincide con ninguno de los componentes de renta contemplados en la Ley 40/1998. Ante tal desajuste, lo lógico es identificarla con la suma de rendimientos íntegros del trabajo percibidos durante el periodo impositivo que provengan de la relación laboral en la que se fundamenta el plan de pensiones. Por otra parte, la base de la deducción no incluirá las aportaciones extraordinarias mencionadas en el punto 3.1. anterior, dado que el art. 36. quater LIS exige expresamente que se trate de aportaciones imputadas, y las extraordinarias no lo son.

Ejemplo: Si la aportación anual del empresario a favor del trabajador, que tiene 59 años, es la máxima permitida por la Ley 8/1987, existe una aportación extraordinaria realizada al amparo del art. 5.3 d) de la citada ley de 3.005 euros (500.000 ptas) y las retribuciones brutas anuales de dicho trabajador ascienden 37.500 euros (6.239.475 ptas.), tendremos:

1. Aportación	18.631,29
1.1. Ordinaria [7.212,15 + (59 - 52) x 1.202,02]	15.626,29
1.2. Extradordinaria	3.005,00
2. Base de la deducción [15.626,29 x (27.000 / 37.500)]	11.250,93
3. Deducción (0,1 x 11.250,93)	1.125,09

³ En rigor, se da nueva redacción a todo el art. 13.3 LIS, si bien la única diferencia entre su nueva redacción y la que ha estado vigente hasta 31 de diciembre de 2001 es este inciso.

⁴ La redacción literal del art. 36 quater LIS distingue dos supuestos: rentas inferiores a 27.000 euros y rentas iguales o superiores a 27.000 euros. Es obvio, no obstante, que para rentas iguales al citado umbral la base de la deducción coincide con el total importe de la aportación realizada.

En cualquier caso, la deducción no resulta aplicable a las aportaciones realizadas al cobijo de los regímenes transitorios de la Ley 8/1987 ni cuando dichas aportaciones tengan por objeto la atención de compromisos específicos asumidos por el sujeto pasivo con sus trabajadores como consecuencia de expedientes de regulación de empleo.

Ambas modificaciones resultan aplicables, a falta de mención expresa en la Ley 24/2001 en otro sentido, a las aportaciones realizadas en los periodos impositivos iniciados a partir del día 1 de enero de 2002.

4. ARRENDAMIENTO FINANCIERO

4.1. Régimen especial

En el régimen especial de arrendamiento financiero (art. 128 LIS), resulta deducible en el arrendatario sujeto pasivo del impuesto la totalidad de la carga financiera incorporada a las cuotas soportadas durante el periodo impositivo y la parte de dichas cuotas que, correspondiendo al concepto "recuperación del coste del bien", no exceda del resultado de aplicar al coeficiente de amortización lineal que corresponda al elemento arrendado, según la tabla del Anexo del RIS, el coeficiente dos (tres, tratándose de una entidad de reducida dimensión). El resto será deducible en futuros ejercicios, con igual límite. Para la aplicación del citado límite debe tenerse en cuenta el momento en que el bien arrendado esté en condiciones de entrar en funcionamiento, dado que la fecha en que procede iniciar la amortización de los elementos del inmovilizado material es precisamente ésta (art. 1.4 RIS).

En este contexto, y con el objeto de adecuarse a las peculiaridades que pueda tener el activo objeto de arrendamiento, bien desde el punto de vista de su periodo de contratación o construcción bien desde el de su explotación económica, se ha creado un nuevo apartado en dicho precepto (art. 128.11), mediante el cual se dispone que en tales casos podrá determinarse por el Ministerio de Hacienda la fecha de puesta en funcionamiento del mismo, en atención a dichas peculiaridades.

El procedimiento mediante el cual deba llegarse a la fijación de dicho momento temporal lo difiere este nuevo art. 128.11 LIS al correspondiente desarrollo reglamentario, todavía pendiente. Además, dicha fecha no desplegará efectos fuera de este orden. Así, no será tenida en cuenta para la determinación de los ingresos derivados de la explotación efectiva del bien ni de las rentas generadas de la transmisión misma del bien. En tales materias resultarán aplicables únicamente las reglas generales del impuesto o las especiales del capítulo VIII del Título VIII (arts. 97 a 110 LIS)⁵, respectivamente.

4.2. Agrupaciones de interés económico

En el marco de la cobertura que en este sentido representa el art. 128.11 LIS, se introduce también un nuevo párrafo en la letra b) del art. 66 LIS, a continuación del primer párrafo –el anterior párrafo 2.º para a ser el 3.º–, que tiene por objeto establecer las condiciones bajo las cuales dicha previsión resultará aplicable a los bienes adquiridos en *leasing* por agrupaciones de interés económico (que la agrupación ceda el bien así arrendado a terceros con los que no se halle vinculada y que sus socios mantengan su participación en la agrupación hasta el último día del periodo impositivo en que concluya el arrendamiento).

Por último, nada se dice en la Ley 24/2001 respecto de la aplicación temporal de estas previsiones. No obstante, y por razones obvias, resultarán aplicables únicamente a aquellos contratos

⁵ Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores.

de arrendamiento financiero que, cumpliendo los requisitos señalados en los apartados 1, 2, 3 y 4 del art. 128 LIS, se suscriban en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002.

5. BASE IMPONIBLE

Hasta 31 de diciembre de 2001 los regímenes de determinación de la base imponible del IS eran dos, el de estimación directa, aplicable con carácter general, y el de estimación indirecta, residual y utilizable, sobre todo, en vía de comprobación e investigación (art. 10.2 LIS). No se contemplaba en la Ley 43/1995 la tercera de las modalidades previstas en la Ley General Tributaria (art. 47.1), a saber, la estimación objetiva, que, recordemos, tiene carácter voluntario y cuya aplicación a un tributo concreto requiere que la ley propia del mismo así lo prevea (art. 49 LGT).

En el régimen de estimación directa, a la base imponible del IS se llegaba mediante la práctica sobre el resultado contabilizado por el sujeto pasivo de una serie de ajustes, unos de naturaleza contable y otros extracontables, de acuerdo con el siguiente detalle:

Resultado contabilizado
± Ajustes contables

= Resultado contable
± Ajustes extracontables
= Renta del periodo

- Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores ptes compensación

= Base imponible

Los ajustes contables son fruto de la contabilización de sus operaciones llevada a cabo por el sujeto pasivo apartándose de los criterios contables de obligatoria aplicación, contenidos en el Código de Comercio, en las leyes reguladoras de los distintos tipos de sociedades mercantiles y en el propio Plan General de Contabilidad, por citar las normas más importantes de entre todas aquellas que los contienen⁶. Cuando así haya ocurrido y el sujeto pasivo sea objeto de un procedimiento de comprobación e investigación, la Administración Tributaria está facultada (art. 148 LIS) para, aplicando los criterios contables de obligatoria observancia, fijar el resultado contable correcto. Ello supondrá, dada la intangibilidad del resultado contabilizado por el sujeto pasivo, practicar a partir del mismo los oportunos ajustes (contables), a fin de reconducirlo al resultado contable correcto. En cuanto a los ajustes extracontables, son fruto de la existencia, en determinadas materias, de criterios fiscales de devengo distintos de los contables (diferencias temporales entre contabilidad e IS) o de gastos contables cuya deducibilidad fiscal no admite nunca el legislador del IS (diferencias permanentes). Finalmente, el legislador del impuesto permite la compensación “hacia adelante” de bases imponibles negativas de ejercicios previos, es decir, en otros ejercicios posteriores, dentro de unos límites temporales y cumpliendo determinados requisitos (art. 23 LIS).

Pues bien, partiendo de estas consideraciones, las modificaciones introducidas en materia de base imponible por la Ley 24/2001 afectan a los siguientes aspectos: regímenes de determinación de la base imponible, facultades de la Administración Tributaria para la práctica de ajustes contables y compensación futura de bases imponibles negativas presentes.

Analicemos cada una de estas modificaciones.

⁶ Existen otras; entre las cuales cabe citar las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), cuyo carácter de fuente de derecho contable ya ha sido reconocida por el Tribunal Supremo, y las contestaciones del mismo ICAC a consultas, que no obstante no tener carácter de fuente jurídica poseen un indudable valor informativo. En el caso de las entidades financieras cabe citar también la Circular 4/1991, del Banco de España.

5.1. Regímenes de determinación de la base imponible

Se introduce la posibilidad de estimación de la misma mediante el régimen objetivo, que resultará aplicable únicamente en aquellos casos en que la propia LIS así lo indique y no con carácter general. Ello ha obligado a la introducción del correspondiente inciso en el art. 10.2 LIS (*“por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación”*)⁷ e, inducidamente, a la creación de un nuevo apartado en dicho precepto (el 10.4), en el que se indican someramente las principales características del citado régimen, que en absoluto representan novedad alguna⁸.

Esta modificación ha sido efectuada, sin perjuicio de su aplicabilidad futura, con el objeto de dar cobertura a un nuevo régimen especial, el de las Entidades Navieras en Función del Tonelaje (arts. 135.ter a 135.septies), cuya principal característica es, precisamente, la determinación de la parte de la base imponible del sujeto pasivo derivada de la explotación de buques que operen en alta mar mediante un sistema objetivo, basado en el tonelaje de los mismos⁹.

5.2. Facultades para la práctica de ajustes contables (art. 148 LIS)

El cambio introducido en este precepto es de mera redacción, sin que del mismo se derive diferencia alguna entre el contenido o el alcance de dichas facultades administrativas hasta 31 de diciembre de 2001 y a partir de 1 de enero de 2002.¹⁰

5.3. Compensación futura de bases imponibles negativas presentes (arts. 10.1, 23.1 y 23.5 LIS)

La modificación sustantiva en esta materia se contiene en la nueva redacción del art. 23.1 LIS, que obliga, por razones de concordancia, a la modificación también del art. 23.5. En el art. 10.1 LIS se introduce un simple cambio menor, la sustitución de la expresión “ejercicios anteriores”, propia del ámbito mercantil o contable, por la de “periodos impositivos anteriores”, más acorde con la terminología al uso en el Derecho Tributario.

Los cambios aludidos en el citado art. 23.1 son dos: a) Por un lado se alarga el plazo temporal de compensación de bases negativas, que pasa de estar situado en diez años a serlo de quince; b) Por otro, se supedita la admisibilidad de dichos créditos fiscales a su constancia documental en las correspondientes declaraciones tributarias por el impuesto¹¹. De acuerdo con la D.T.4ª de la Ley 24/2001, ambas modificaciones (de forma y periodo) tienen carácter retroactivo. Por tanto, resultarán aplicables no solamente a las bases imponibles negativas correspondientes a periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002 sino también a aquellas fracciones de bases imponibles negativas surgidas en periodos anteriores que a la fecha de inicio de dichos periodos se hallen pendientes de compensación.

⁷ Vide nota (3)

⁸ Art. 10.4 LIS: *“En el régimen de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley.”*

⁹ Se trata de un régimen especial introducido a propuesta del sector y que tiene por objeto la remoción de aquellos obstáculos fiscales que hasta ahora obligaban a buques españoles o de otros estados miembros de la Unión Europea a funcionar en el tráfico marítimo internacional mediante bandera de conveniencia, partiéndose para ello de la idea de que su repatriación ejercerá un efecto favorable sobre el crecimiento económico del sector. Se remite al lector directamente a los preceptos del nuevo Capítulo XVII del Título VIII de la LIS, de fácil –aunque dilatada– lectura.

¹⁰ La nueva redacción del art. 148 LIS dice: *“A los efectos de determinar la base imponible, la Administración Tributaria aplicará las normas a que se refiere el art. 10.3 de esta Ley.”*

¹¹ La nueva redacción del art. 23.12 LIS es la siguiente: *“Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos”*. Por su parte, el art. 23.5 LIS queda redactado en los siguientes términos: *“El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.”* (Los subrayados son míos.)

Los comentarios que suscita esta modificación son los siguientes:

- Los requisitos de prueba documental a los que se supedita la admisibilidad de la compensación (art. 23.5 LIS) operan de manera aislada. Quiere ello decir que el incumplimiento de cualquiera de ellos determina que dicha compensación resulte improcedente. En particular, no podrá pretenderse la compensación si la base imponible no fue consignada en una declaración presentada en tiempo y forma o por cuantía superior a la de éste modo consignada. A estos efectos, por declaración extemporánea no debe entenderse la presentada fuera del plazo voluntario de ingreso de la deuda sino aquella otra presentada cuando el derecho de la Administración Tributaria a la regularización del ejercicio al que dicha declaración vaya referido ha prescrito, dado que dichas declaraciones no son válidas (Resolución del TEAC de 2 de enero de 1998 y SAN de 17 de abril de 2000).
- La aplicación retroactiva del nuevo requisito documental va a obligar a la presentación de declaraciones extemporáneas, en todos aquellos casos en que ello resulte posible, bien motu proprio bien previo requerimiento administrativo, según los casos. No resultará posible, de acuerdo con lo indicado en el guión precedente, cuando la base negativa cuya compensación se pretenda vaya referida a un periodo prescrito¹².
- Se ha desaprovechado la reforma del art. 23 LIS para aclarar definitivamente una polémica cuestión de enorme trascendencia práctica, a saber, si la Administración Tributaria está o no facultada para la comprobación de un ejercicio prescrito a efectos de posibles regularizaciones que, partiendo de dicho ejercicio, desplieguen sus efectos en ejercicios posteriores no prescritos (ej: hallándonos en 2002, la Inspección de los Tributos comprueba que el sujeto pasivo acreditó una base imponible negativa de 1.500 um en el periodo 1997, que se ha compensado totalmente en 2000, cuando, en realidad, la base de 1997 era + 300 um).

Veamos estas cuestiones con un ejemplo.

Ejemplo: La sociedad X, sujeto pasivo del impuesto, consigna en su declaración correspondiente a 2002, presentada el día 25 de julio de 2003, una base imponible de 6.000 um, de acuerdo con el siguiente detalle: a) Renta del periodo: 7.000 um; b) Bases imponibles negativas de periodos anteriores: 1.000 um. De la cantidad indicada en la letra b), 500 um corresponden al ejercicio 2001 y el resto a 1997, periodos ambos por ninguno de los cuales presentó declaración. En abril de 2004 la Inspección de los Tributos comunica a la sociedad el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación referidas al IS de 2002, a resultas de lo cual ésta presenta dichas declaraciones, que se corresponden con los antecedentes obrantes en su contabilidad. Dado que en 2004 ha prescrito la facultad de la Administración Tributaria para regularizar el ejercicio 1997, la declaración presentada en relación con este ejercicio no se considera válida y, en consecuencia, determinará la improcedencia de la compensación de la base del mismo. La declaración relativa al ejercicio 2002 sí es, en cambio, válida, a efectos de compensación, pues aun cuando haya sido realizada a requerimiento previo, el art. 23.1 LIS no exige que la liquidación o autoliquidación de las bases cuya compensación futura se pretenda lo haya sido en plazo. Por tanto, y salvo que la Inspección constatare otros extremos, la regularización que deberá practicar será, suponiendo que no existan deducciones ni otros beneficios en cuota, $0,35 \times [(7.000 - 500) - 6.000] = 175$ um, más los correspondientes intereses y sanciones.

¹² La dicción literal de la citada D.T.4.^a no se hace eco, sin embargo, de esta restricción, limitándose a señalar que “Las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2002, podrán compensarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, contado a partir de la finalización del periodo impositivo en el que se determinaron dichas bases imponibles negativas.” (El subrayado es mío.)

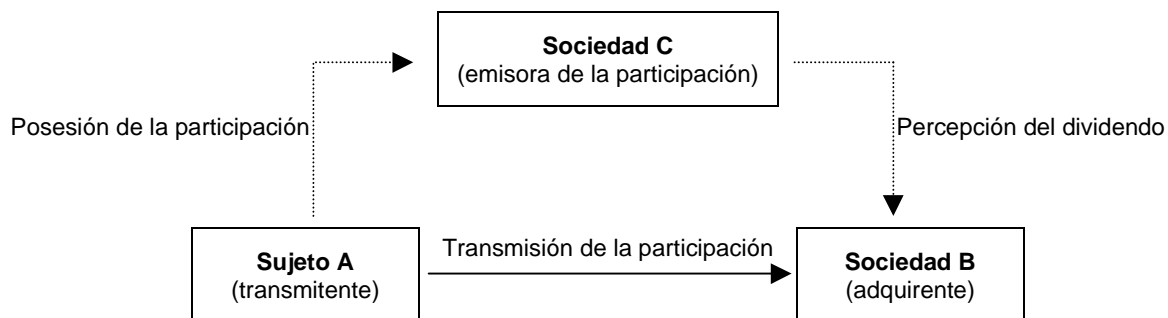
6. CORRECCIÓN MONETARIA

En uso de la previsión contenida en la letra a) del art. 15.11 LIS, el art. 59 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002 se limita a actualizar la tabla vigente en 2001 de coeficientes aplicables en el caso de transmisiones de inmuebles, para el cálculo de la parte de la plusvalía originada por éstas que, teniendo carácter puramente nominal, no debe ser integrada en la base imponible del impuesto. Salvo dicha actualización –que, lógicamente, obliga a la consideración de un nuevo ejercicio, el 2002, al que se asigna el coeficiente 1– no se introduce, pues, novedad alguna en el régimen de la citada corrección monetaria.

7. DOBLE IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS

El art. 28 LIS, destinado a la regulación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos y otras plusvalías, cuando los distintos sujetos implicados en el proceso que origina dicha imposición doble son residentes en territorio español, contempla, entre otros supuestos de deducción, aquél en que se origina lo que podría denominarse una doble imposición intersubjetiva dinámica¹³. Este fenómeno tiene lugar cuando un sujeto residente, A, que puede ser persona física o jurídica, transmite su participación a un sujeto pasivo del IS, que, tras su adquisición, percibe el dividendo al que la titularidad de aquélla da derecho. La doble imposición se da en este supuesto porque el dividendo, que está sometido a tributación, es fruto de una operación previa –la transmisión de la participación– que ha originado una plusvalía que también ha tributado.

Es decir:



Hasta 31 de diciembre de 2001 la procedencia de la deducción en el adquirente de la participación quedaba supeditada a que la renta derivada de la transmisión previa de la misma hubiese tributado efectivamente, en el IRPF o en el IS, dependiendo de la condición física o jurídica, respectivamente, del transmitente. A falta de mención en sentido distinto, el cálculo de la deducción debía efectuarse mediante aquel que, de los dos criterios contemplados, respectivamente, en los apartados 1 y 2 del art. 28 LIS, procediese en cada caso¹⁴.

¹³ Lo contempla como una de las excepciones a la exclusión del derecho a la práctica de la deducción, concretamente, como excepción a la exclusión que se recoge en la letra e) de su apartado 4.

¹⁴ De acuerdo con estos preceptos, el importe de la deducción por doble imposición de dividendos (DDID) es el resultado de aplicar un determinado porcentaje (β por 100) a la fracción de la cuota íntegra correspondiente a la parte de base imponible derivada del dividendo, es decir, $DDID = 0,01 \times \beta \times t \times D$, siendo t el tipo de gravamen del adquirente y D el dividendo (íntegro) percibido. Como regla general, $\beta = 50$ por 100, salvo que el dividendo haya sido repartido por determinados sujetos pasivos (mutuas de seguros generales, mutualidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones o sujetos en cuyo capital participe el percceptor del dividendo, directa o indirectamente, en un grado mínimo del 5 por 100 y dicha participación la haya poseído de manera ininterrumpida durante al menos todo el año natural anterior a la fecha en que resulte exigible el dividendo).

Concretamente, el requisito de tributación efectiva en el transmitente de la participación era distinto según la naturaleza de éste. Así, tratándose de sujetos pasivos del IS consistía en una tributación mínima, lo que automáticamente determinaba que la deducción no resultase aplicable cuando el transmitente estaba sujeto a alguno de los tipos de gravamen contemplados en los apartados 3, 4, 5 ó 6 del art. 26 LIS, todos ellos iguales o inferiores al 20 por 100. En el caso de transmitentes sujetos al IRPF, dicha tributación era la correspondiente a las ganancias patrimoniales integrables en la parte especial de la base imponible, en la que, según la redacción original del art. 39.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, desembocaban las ganancias cuyo plazo de generación fuese superior a dos años.

En este contexto, las modificaciones que en relación con la deducción por doble imposición de dividendos internos efectúa la Ley 24/2001 tienen por objeto mantener el espíritu de la inicial regulación, desdibujada por cambios normativos posteriores, algunos de los cuales –al no haber sido introducidos por la propia Ley 24/2001– deberían haber llevado ya en su momento a la modificación que ahora se efectúa¹⁵.

Veamos cada una de estas modificaciones.

7.1.—La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, segregó del art. 26. 1 LIS los tipos aplicables a las entidades de reducida dimensión, que pasaron de ser uno a ser dos y residenciarse, además, a fin de lograr un tratamiento unitario de todas las particularidades de este régimen especial de tributación en el impuesto, en un artículo de nueva creación, el 127.bis, ubicado en el capítulo del Título VIII de la LIS reservado a dicho régimen (el capítulo XII). Dicha modificación no fue acompañada, como hubiera sido deseable, de la correlativa actualización del párrafo 1.º de la letra a) del art. 28.4.e) LIS, ausencia que generó el efecto inducido –que, tras la actual reforma, se constata que no era deseado– de impedir la aplicación de la deducción por doble imposición cuando el transmitente de la participación tuviese la condición de entidad de reducida dimensión.

7.2.—Por otra parte, tras la modificación del umbral temporal configurador de la parte especial de la base imponible del IRPF efectuada por el Real Decreto-Ley 3/2000 –que pasa a quedar situado en un año–, no acompañada de la correlativa modificación del inciso final de la letra b) del art. 28.4.e) LIS, se había reducido, también involuntariamente, el ámbito objetivo de aplicación de esta modalidad de deducción por doble imposición. La Ley 24/2001, aunque tardíamente, elimina asimismo este desajuste normativo, y lo hace, a mi juicio, con buen criterio, pues, a fin de evitar servidumbres futuras, alude directamente a la parte especial de la base imponible –categoría inmutable– y no al actual umbral configurador de la misma (un año), susceptible de ulteriores modificaciones.

7.3.—Con todo, la verdadera modificación introducida en el art. 28.4.e) LIS es la que tiene por objeto evitar la desimposición que, tras el cambio en la configuración del beneficio fiscal aplicable en el IS en los supuestos de reinversión, hubiera significado la aplicación de los criterios de deducción generales. En efecto, la incorporación diferida y fraccionada en la base del impuesto de la plusvalía generada por las transmisiones que llevan aparejadas reinversión, regulada en el art. 21 LIS, ha sido sustituida por un beneficio fiscal similar pero instrumentado como una deducción en cuota a tipo variable, del tal modo que la tributación final de dichas transmisiones quede situada en el 18 por 100, según veremos con más detalle en el epígrafe 17 de este trabajo. Así las cosas, si la tributación en el transmitente –persona jurídica– de la participación queda situada ya siempre en todo caso en el 18 por 100 no tiene sentido seguir aplicando un régimen de deducción en el adquirente superior a dicho porcentaje. Por tanto, la modificación tiene por objeto indicar que en tales casos la deducción será igual al 18 por 100 del dividendo percibido.

¹⁵ Las modificaciones introducidas en el art. 28.4.e) LIS son las tres siguientes: 1.º) En la letra a), creación de un nuevo párrafo (el 2.º actualmente) entre el 1.º y el 2.º (3.º actualmente) anteriores. Dicho párrafo reza así: “En el supuesto previsto en la presente letra a), cuando las anteriores entidades propietarias de la participación [...], la deducción será del 18 por 100 del importe del dividendo o de la participación en beneficios.”; 2.º) En el primer párrafo de esta misma letra a), inclusión del inciso “o del artículo 127 bis de esta Ley”; 3.º) El anterior inciso final de la letra b) se sustituye por este otro: “integradas en la parte especial de la base imponible.”

Estas modificaciones suscitan al menos los dos siguientes comentarios:

- Resultarán aplicables a dividendos exigibles en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002;
- Supeditan la procedencia de la deducción a la prueba por el sujeto pasivo del correcto comportamiento fiscal del transmitente, si bien este aspecto se “arrastra” en realidad de atrás, no habiendo sido modificado por la Ley 24/2001. Por tanto, salvo que el sujeto pasivo pueda probar la tributación efectiva previa en el adquirente no podrá aplicarse esta deducción por doble imposición.

8. DEDUCCIONES POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Salvo la introducción de un nuevo supuesto de deducción por actividades de I + D, la reforma del art. 33 LIS tiene pretensiones únicamente sistematizadoras y, en su caso, actualizadoras. Así, se reordena el precepto, separando claramente la parte de su regulación destinada a I + D de la concerniente a innovación tecnológica, distinción que en la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2001 no era tan nítida. En este contexto, para cada deducción se indica, por este orden, el supuesto de deducción, la base de la misma y los tipos aplicables. En relación con el primero de estos elementos, se perfilan con mayor fuerza ambos conceptos, si bien ello no dejará de originar los inevitables problemas de calificación jurídica de actividades fronterizas, cuya consideración como I + D o innovación tecnológica seguirá siendo problemática.

En cuanto a actualización, se elevan los límites de la parte de la base de la deducción por actividades de innovación tecnológica consistentes en la adquisición de patentes, licencias, “know-how” y diseños, que pasa de 50 millones ptas. a 500.000 euros (80 millones ptas.).

Por lo que respecta a la nueva deducción por actividades de I+D, queda ubicada en el párrafo 2º del nuevo art. 33.1.c) LIS. Consiste en una deducción del 10 por 100 del importe de los elementos de inmovilizado material adquiridos que queden afectos a actividades de dicha naturaleza, excepto inmuebles y terrenos. Esta nueva deducción es compatible con los siguientes beneficios fiscales alternativos: a) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios; b) Libertad de amortización. No indica, sin embargo, el nuevo art. 33 LIS si la base de la deducción incluye la parte del inmovilizado cuya adquisición haya sido financiada mediante subvenciones, si bien parece que la respuesta a esta pregunta ha de ser negativa.

9. DEDUCCIONES

Como consecuencia de la modificación del art. 37.1.2.º LIS, el plazo para la aplicación futura de los excesos de deducción presentes se eleva, pasando de estar situado en cinco años a ser de diez, o, tratándose de la deducción por gastos de I + D e innovación tecnológica, de diez a quince. Aun cuando la Ley 24/2001 no completa la entrada en vigor de esta modificación con régimen transitorio alguno, parece claro que, por comparación con otras modificaciones de similar alcance, debe aplicarse tanto a las deducciones nacidas en periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de ene-

ro de 2002 como a los saldos pendientes de compensación en dicha fecha de inicio de deducciones correspondientes a periodos impositivos anteriores.

Esta modificación suscita, al menos, los dos siguientes comentarios:

- Se ha desaprovechado la ocasión para introducir en este art. 37.1.1.º LIS una previsión similar a la que representa el inciso final del nuevo art. 23.5 LIS, referido a la compensación de bases imponibles negativas (“... cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.”), lo que puede llevar a pensar que el plazo durante el cual el sujeto deberá conservar los antecedentes probatorios de la procedencia y cuantía de las deducciones es únicamente el de prescripción de la acción para la regularización del ejercicio al que éstas correspondan (cuatro años) o, en su caso, el genérico que incumbe a empresarios en relación con los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, que, según el art. 30.1 del Código de Comercio, es de seis años, contados a partir del último asiento realizado en los libros.
- Tampoco se ha abordado la cuestión relativa a si la Administración Tributaria puede llevar a cabo la comprobación de ejercicios prescritos a efectos de verificar la posible improcedencia, total o parcial, de las deducciones acreditadas durante los mismos, cuando dicha acreditación despliega efectos en ejercicios posteriores no prescritos.

A pesar de esta omisión, pienso que la misma solución por la que se opte en relación con las bases imponibles negativas debe adoptarse en el presente supuesto, dado que en ambos casos la cuestión de fondo es la misma.

10. ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN

La mayor parte de las modificaciones que la Ley 24/2001 introduce en el régimen especial de las entidades de reducida dimensión lo son por razones de concordancia normativa o de conversión de cuantías expresadas en pesetas a euros¹⁶. No obstante, existen también cambios sustantivos que no conviene ignorar. Son los siguientes:

10.1. Umbral de aplicación del régimen

Pasa de consistir en tres millones de euros de cifra de negocios a cinco (art. 127.1 LIS). La doble referencia que este precepto contenía hasta 31 de diciembre de 2001 a pesetas y euros se convierte, además, en referencia única a euros a partir de 1 de enero de 2002. Dado que este incremento es superior al que se desprendería de la simple aplicación de la tasa de inflación prevista para 2002, cabe concluir que se ha producido una ampliación real del ámbito subjetivo de aplicación de este régimen especial.

¹⁶ Son modificaciones por conversión de cuantías las que se introducen en los arts. 123.1.2.º, 124 y 127.bis LIS. Obedecen, sin embargo, a necesidades de concordancia normativa las de los arts. 123.4.b) y 127.1 *in fine*. Concretamente, en el art. 123.4.b) LIS se introduce la mención a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios –que es un beneficio fiscal creado por la Ley 24/2001– a fin de seguir manteniendo la incompatibilidad de la libertad de amortización aplicable a las entidades de reducida dimensión con cualquier tipo de beneficio fiscal, para los mismos bienes, por reinversión. En cuanto al art. 127.1 *in fine*, ha sido modificado porque la referencia implícita al plazo de tres años debe hacerse ahora al precepto que recoge el beneficio fiscal por reinversión que a partir de 1 de enero de 2002 sustituye al que se contemplaba hasta ahora en el art. 21 LIS, precepto este último que se deroga.

10.2. Creación de una nueva deducción por inversiones medioambientales (nuevo art. 35.4.3.º IS LIS)

Esta deducción es del 10 por 100 del importe de las inversiones en instalaciones y equipos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables (energía eólica y distintas modalidades de residuos sólidos o productos usados). La base de la deducción es la diferencia entre el importe de la inversión y el de las subvenciones percibidas para la financiación de su realización.

10.3. Deducción por actividades de fomento de la tecnología de la información y comunicación (art. 33.bis LIS)

Se alarga el plazo de aplicación de esta deducción, que pasa de estar situado en diez años a ser de quince.

11. EXENCIONES

La mayor parte de los cambios que la Ley 24/2001 introduce en materia de exenciones son de tipo formal¹⁷. Como modificaciones sustantivas destacan únicamente las dos siguientes, referidas ambas a la modalidad de exención parcial:

11.1. Supuestos de exención parcial (nuevo art. 9.3.f)

Se crea una nueva exención a favor de los entes públicos vinculados a la gestión portuaria, que son, a nivel central y con funciones de tutela, supervisión y coordinación en todo el territorio nacional, el Ente Público Puertos del Estado, y a nivel territorial las Autoridades Portuarias existentes en las distintas provincias marítimas. La Ley 24/2001 (D. F. 3.º, apartado 2) otorga eficacia retroactiva a esta modificación, ya que resulta aplicable no a partir del ejercicio 2002 sino del 2000¹⁸, lo que ya ha originado los correspondientes expedientes de devolución a cargo de las oficinas de gestión tributaria de la A.E.A.T.

Con ello estos entes logran una vieja reivindicación, no exenta de contradicción, por cuanto que se fundamentaba en el carácter público de sus fines, aspecto definitorio este que, sin

¹⁷ Dos son los tipos de sujetos pasivos del IS que gozan de exención, los totalmente exentos, que no están sometidos a la obligación de declarar y cuyas rentas no deben soportar retención, y los parcialmente exentos. Hasta 31 de diciembre de 2001, el art. 9 LIS se reservaba en exclusiva a la enumeración de los entes totalmente exentos, mientras que la de los parcialmente exentos se efectuaba de modo implícito en el art. 133, que contenía una lista cerrada de los sujetos a los que resultaba aplicable el régimen al que dicho precepto daba entrada. Por su parte, no había mención alguna en la LIS a las fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro incluidas en el ámbito subjetivo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, cuya exención parcial derivaba directamente del art. 48 de dicha ley. Había, pues, una cierta dispersión normativa en lo referente a la exposición del régimen de exenciones del impuesto. A fin de evitarla, la Ley 24/2001 da nueva redacción al art. 9 LIS, que a partir de 1 de enero de 2002 pasa a contener la relación tasada de todos los entes exentos. Para ello, destina su nuevo apartado 1 a los entes totalmente exentos, su apartado 2 a las entidades de la Ley 30/1994 –a las que, por su significación, se les depara una atención diferenciada– y, finalmente, su apartado 3 al resto de entes parcialmente exentos, anteriormente mencionados en el art. 133 LIS. Ello obliga, por razones de concordancia normativa, a modificar este último precepto, que ahora efectúa una simple remisión al 9.3. Por igual motivo ha sido modificado el art. 146.4.a) LIS, que en caso contrario hubiera extendido a partir de 1 de enero de 2002 el beneficio de la no retención a los entes parcialmente exentos, al haberse ampliado el contenido del art. 9, al que la anterior redacción del 146.4.a se remitía (en definitiva, la referencia al art. 9 de la anterior redacción se sustituye por otra al art. 9.1).

¹⁸ D. F. 3.º 2 Ley 24/2001: "Las disposiciones relativas al régimen fiscal de la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y de las Autoridades Portuarias serán de aplicación a los períodos impositivos cuyo plazo reglamentario de declaración finalice a partir de 1 de enero de 2001." En este sentido, debe tenerse en cuenta que el período impositivo de todos estos entes comprende desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año.

embargo, queda oscurecido cuando de justificar su actuación ante los órganos de control financiero del Ministerio de Hacienda se trata (Intervención General de la Administración del Estado, a través de las correspondientes Intervenciones Territoriales), en que se apela en ocasiones, como elemento atemperador del rigor de dicho control, a su funcionamiento eminentemente privado.

11.2. Régimen formal de las entidades parcialmente exentas (art. 142.3 LIS)

Al objeto de intensificar el control de la Administración Tributaria sobre este tipo de entes, se modifica la obligación de declarar de los mismos. De este modo, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002 en las correspondientes declaraciones deberán consignarse la totalidad de las rentas obtenidas durante los mismos, estén o no exentas¹⁹. Se equipara así, además, el régimen formal de los entes parcialmente exentos regulados directamente en la LIS con el de las entidades incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (art. 57).

En cualquier caso, la modificación del art. 142 LIS debería haber afectado también a la anterior redacción de su apartado 2, pues una poco profunda lectura conjunta de éste y el nuevo apartado 3 puede inducir a pensar que todos los entes del art. 9 –ya que el citado art. 142.2 habla simplemente de entes exentos, no de entes totalmente exentos–, excepto los regulados en los arts. 133, 134 y 135 –preceptos constitutivos del Capítulo XV del Título VIII de la LIS–, están dispensados de la obligación de declarar. Así, dicha dispensa alcanzaría no solamente a los entes totalmente exentos sino también a los incluidos en el ámbito subjetivo de la Ley 30/1994, cuando el art. 57 de la Ley 30/1994 dispone lo contrario. Se habría producido, pues, una derogación tácita de este último precepto en virtud del principio de primacía de la ley posterior. Ello es, sin embargo, incorrecto, ya que contradice el espíritu del legislador, manifestado en su voluntad explícita de aumentar el control sobre los entes parcialmente exentos del IS. Se trata, en definitiva, de un desajuste derivado del hecho de que el contenido del art. 9 LIS se ha ampliado tras la reforma, pasando a hacer mención a un tipo de entes (los del nuevo 9.2) que anteriormente no se hallaban mencionados en la LIS. En estas condiciones, mantener invariada la redacción supone ampliar involuntariamente el ámbito subjetivo de la dispensa de la obligación de declarar²⁰.

12. FONDO DE COMERCIO

De las varias acepciones del fondo de comercio existentes, la Ley 24/2001 se pronuncia sobre tres: el fondo de comercio que podríamos denominar “genérico” (art. 11.4 LIS), el fondo de comercio financiero (art. 12.5 LIS) y el fondo de comercio de fusión (arts. 103 y 104 LIS).

12.1. Fondo de comercio genérico

La modificación introducida en su regulación consiste en el alargamiento del plazo *mínimo* de amortización del mismo, que pasa de ser diez años a quedar situado en veinte. Visto de otro modo, se ha reducido su porcentaje anual máximo de amortización, que pasa del 10 al 5

¹⁹ Hasta 31 de diciembre de 2001 la obligación de declarar se extendía únicamente a las rentas no exentas, salvo que éstas estuviesen sujetas a la obligación de retención, en cuyo caso la tributación anticipada que dichas retenciones representaba hacía innecesaria la declaración posterior de las rentas sobre las que éstas habían sido practicadas.

²⁰ La modificación podría haber tenido un tenor parecido al siguiente: “*Los sujetos pasivos a los que se refiere el art. 9.1 de esta Ley...*” ó, incluso, “*Los sujetos pasivos de este impuesto totalmente exentos ...*”. Nos inclinamos por la primera de ellas, dada su mayor precisión técnica.



por 100. Con ello la norma fiscal pretende adecuarse a la contable, ya que desde la modificación introducida en el art. 194.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 por la Ley 37/1998 el plazo *máximo* de amortización contable de este fondo son veinte años. Aunque nada se indica, y por similitud a la modificación en materia de base imponible, la que aquí nos ocupa podría pensarse que resulta aplicable no solamente a los fondos de comercio que se generen con ocasión de transmisiones acaecidas en periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2002 sino también a la parte de fondos surgidos en periodos anteriores que en dicha fecha de inicio se halle pendiente de amortizar. Esta interpretación tiene, sin embargo, el inconveniente de que perjudica al sujeto pasivo, pues, al obligarle a alargar el plazo fiscal de amortización del fondo, puede conducir a un agrandamiento de las diferencias temporales del impuesto, dilatando el periodo de reversión de las mismas, o haciendo que éstas surjan donde no las había; en definitiva, a la anticipación del impuesto.

Ejemplo: El sujeto pasivo, dedicado a la reparación de automóviles, adquirió por 100.000 euros en junio de 1999 un taller completamente equipado, valorado en 20.000 euros. Decidió amortizar contablemente el fondo de comercio derivado de esta operación en el mínimo plazo posible, siguiendo igual criterio para su amortización fiscal. La amortización contable durante 1999, 2000 y 2001 se habrá hecho, pues, a razón del 10 por 100 anual, al igual que la fiscal. El criterio contable puede seguir manteniéndose; en cambio, el saldo pendiente de amortización fiscal a 1 de enero de 2002 deberá ser amortizado a partir de dicha fecha a razón del nuevo coeficiente, es decir, al 5 por 100.

Tendremos entonces las siguientes secuencias de diferencias temporales:

Año	Sec. temp. sin modif. Normativa			Sec. temp. con modif. normativa		
	Gasto cont.	Gasto fisc.	Diferencia	Gasto cont.	Gasto fisc.	Diferencia
1999	4.000	4.000	—	4.000	4.000	—
2000	8.000	8.000	—	8.000	8.000	—
2001	8.000	8.000	—	8.000	8.000	—
2002	8.000	8.000	—	8.000	3.000	+5.000
2003	8.000	8.000	—	8.000	3.000	+5.000
2004	8.000	8.000	—	8.000	3.000	+5.000
2005	8.000	8.000	—	8.000	3.000	+5.000
2006	8.000	8.000	—	8.000	3.000	+5.000
2007	8.000	8.000	—	8.000	3.000	+5.000
2008	8.000	8.000	—	8.000	3.000	+5.000
2009	4.000	4.000	—	4.000	3.000	+1.000
2010				—	3.000	-3.000
2011				—	3.000	-3.000
2012				—	3.000	-3.000
2013				—	3.000	-3.000
2014				—	3.000	-3.000
2015				—	3.000	-3.000
2016				—	3.000	-3.000
2017				—	3.000	-3.000
2018				—	3.000	-3.000
2019				—	3.000	-3.000
2020				—	3.000	-3.000
2021				—	3.000	-3.000
TOTAL	80.000	80.000	—	80.000	80.000	—

* $[80.000 - (4.000 + 8.000 + 8.000)] \times 0,05$

12.2. Fondo de comercio financiero (art. 12.5 LIS)

El fondo de comercio financiero surge cuando se satisface por unas acciones un precio superior al valor que teóricamente tienen en el momento de su adquisición. Este valor teórico se suele derivar del balance de la entidad emisora de las participaciones previo a la adquisición de fecha más cercana a la misma. El sobreprecio se satisface por la existencia de plusvalías que el mercado valora pero que no se hallan reflejadas en el balance (tácitas), bien presentes bien futuras. Las plusvalías tácitas presentes pueden provenir, por ejemplo, de elementos patrimoniales infravalorados o de deudas sobrevaloradas; las futuras de las expectativas de superbeneicios.

Contablemente, el fondo de comercio financiero no tiene relevancia alguna, en el sentido de que no se contabiliza de manera separada al valor teórico de la participación, pues ello sería contrario a lo dispuesto en la Norma de Valoración 8.^a del Plan General de Contabilidad, que a este respecto dispone que “*Los valores negociables [...], sean de renta fija o variable, se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra. Este precio estará constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación...*”. A mayor abundamiento, el Instituto de Contabilidad y Auditorías de Cuentas confirma este punto de vista (BOICAC núm. 61).

Tras la creación del art. 12.5 LIS dicho fondo va a poder ser, sin embargo, fiscalmente amortizable, en los términos que a continuación se indicarán, siempre que se trate participaciones en los fondos propios de entidades no residentes de cuyo capital posea al menos el sujeto pasivo, desde al menos el año anterior a la nueva adquisición, el 5 por 100 y, además, las rentas obtenidas por la entidad no residente tengan carácter empresarial y hayan tributado por un impuesto similar al IS español (art. 20.bis LIS). En tales condiciones, resultará fiscalmente deducible el fondo, a razón de un porcentaje máximo anual del 5 por 100. No formará parte del fondo, en cualquier caso, la parte de la plusvalía que, de acuerdo con los criterios contenidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, resulte imputable a los bienes y derechos de la entidad no residente²¹. La amortización del fondo será compatible con la dotación de la correspondiente provisión por depreciación del valor de la participación, pero incompatible con la deducción por actividades de exportación, regulada en el art. 34 LIS. Finalmente, esta modificación no tiene carácter retroactivo, pudiendo aplicarse únicamente a los fondos de comercio que, en las condiciones descritas, se generen por inversiones realizadas en periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2002.

Puede haber, pues, un gasto fiscal en concepto de amortización del fondo que, sin embargo, no tendrá la consideración de gasto contable, lo cual representa una excepción al principio de inscripción contable (art. 19.3 LIS), excepción a la que el inciso final del art. 12.5.1.º LIS da expresa cobertura. Las diferencias que por este motivo surjan tendrá, pues, carácter temporal, comenzarán siendo negativas y revertirán a positivas en el momento en que se enajene la participación.

Ejemplo: La sociedad A, sujeto pasivo del impuesto, adquiere en el ejercicio 2002, por 1.000 um, una participación adicional (8 por 100) en el capital de la sociedad B, no residente, cuyo valor teórico en dicho momento es de 500 um. Suponiendo que se cumplen todos los requisitos exigidos en el art. 12.5 LIS y que los valores teórico y de mercado, en la fecha de la adquisición, de uno de los inmuebles de B son, respectivamente, 600 y 800 um., tendremos el siguiente cuadro de diferencias (la participación se vende en su totalidad en el ejercicio 2004, por 2.500 um, y no ha experimentado depreciación alguna durante todo ese tiempo): La plusvalía generada por la adquisición es $1.000 - 500 = 500$ um. De este cantidad, una parte procede imputarla al inmueble de B, concretamente $0,08 \times (800 - 600) = 16$ um. El fondo de comercio fiscal que se produce asciende por tanto a $500 - 16 = 484$ um, que la sociedad A amortizará a razón de un 5 por 100 anual. Por tanto:

²¹ La remisión debe entenderse hecha, concretamente, al art. 23.4 del citado real decreto. En virtud del mismo, la parte de la plusvalía imputable a los bienes de la entidad no residente, y, por ende, no considerable como fondo de comercio financiero, será el resultado de multiplicar la diferencia entre el valor mercado y el teórico contable para la entidad no residente del elemento causante de la plusvalía por el grado de participación de la residente en la no residente. Ambas magnitudes deben tomarse según su valor en la fecha de adquisición de la participación.



Año	Gasto			Ingreso			Diferencia
	Contable	Fiscal	Diferencia	Contable	Fiscal	Diferencia	
2002	—	24,2	-24,2	—	—	—	-24,2
2003	—	24,2	-24,2	—	—	—	-24,2
2004	—	435,6	-435,6	1.500	1.9844	484	+48,4
TOTAL	—	484,0	-484,0	1.500	1.9844	484	—

A estos efectos deben ser tenidas en cuenta dos circunstancias: a) Que el saldo del fondo de comercio pendiente de amortizar a la fecha de enajenación de la participación debe ser amortizado todo él en dicho momento; b) Que el precio de adquisición de las acciones a efectos contables es de 1.000 um y a efectos fiscales únicamente de $1.000 - 484 = 516$ um. En cualquier caso, el ingreso fiscalmente computable no tributa, debido, precisamente, a ser una renta procedente de una entidad a la que resulta aplicable el art. 20.bis LIS.

12.3. Fondo de comercio de fusión

Este fondo surge cuando, tras un proceso de fusión entre dos sociedades intercapitalizadas, se produce la confusión de los patrimonios de ambas, de tal modo que unos mismos elementos están valorados en cuantía distinta en una y otra y, en consecuencia, su mutua anulación deja un saldo que, en términos netos, es positivo. Concretamente, la reforma introducida por la Ley 24/2001 –que varía además levemente la redacción de algunos aspectos que en sustancia no se modifican– afecta al fondo que se genera como consecuencia de las participaciones que la entidad absorbente posea en la absorbida (art. 103.3 LIS).

En efecto, hasta ahora el tratamiento de dicho fondo era el siguiente:

- La parte del mismo que resultase imputable a los bienes y derechos de la entidad absorbida se perdía, en el sentido de que no originaba una revalorización de los mismos (los bienes pasaban a formar parte del patrimonio de la entidad adquirente por el valor que tuvieran en la transmitente). A tal efecto, debían seguirse, indicaba el antiguo art. 103.3.1.º LIS, las correspondientes normas contables de valoración. Ahora dicha imputación debe hacerse siguiendo, concretamente, los criterios contenidos en el Real Decreto 1815/1991. Además, cuando se cumplan los requisitos señalados en las letras a) y b) del art. 103.3 la entidad adquirente podrá revalorizar los bienes adquiridos –y, en consecuencia, amortizar según los nuevos valores–, siempre que dicha revalorización sea contabilizada.
- El resto, siempre que se cumpliesen los requisitos de las citadas letras a) y b), podía ser amortizado fiscalmente a razón de un máximo anual del 10 por 100. Ahora dicho porcentaje máximo se sitúa en el 5 por 100 y, además, se modifica uno de los supuestos en los cuales se entiende cumplido el requisito b), concretamente, el supuesto b'), que en la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2001 exigía un porcentaje de integración en la base imponible del IRPF de la ganancia patrimonial obtenida por la persona física de la que el sujeto pasivo, directamente o a través de una entidad con él vinculada, hubiera adquirido la participación, de al menos el 50 por 100, y que se eleva, pasando a quedar situado en el 100 por 100 (se endurece, por tanto, la regulación en este concreto aspecto).

Esta modificación resulta aplicable únicamente, de acuerdo con la D.T.6.ª de la Ley 24/2001, a las adquisiciones de participaciones que se realicen en el marco de operaciones de fusión, escisión o aportación de activos que se inscriban registralmente a partir del día 1 de enero de 2002.

En relación con este mismo fondo, la Ley 24/2001 modifica también el art. 107 LIS, expresando en euros las cuantías que en él figuraban hasta ahora en pesetas, sin variar, no obstante, la significación económica de las mismas.²²

13. GRUPOS DE SOCIEDADES

La reforma que la Ley 24/2001 introduce en el régimen fiscal de los grupos de sociedades persigue flexibilizar los requisitos de aplicación del mismo, facilitar la adopción del acuerdo de tributación bajo esta modalidad y maximizar, una vez adoptado el acuerdo y en tanto se sigan cumpliendo las condiciones de su aplicación, el tiempo de permanencia en él. Se aprovecha además la reforma para: a) Sistematizar la regulación normativa de la forma de cálculo de la base imponible consolidada; b) Aclarar algunos aspectos de la tributación bajo este régimen en los supuestos de incorporación y separación de sociedades del grupo y en lo referente a la forma de cálculo del límite a la compensación de las bases imponibles de las sociedades del grupo respecto de la de éste último, y c) Declarar expresamente aplicable en esta materia, con carácter supletorio, el Real Decreto 1815/1991.

Para ello se modifican, no obstante, todos los preceptos que conforman el capítulo destinado a la regulación de este régimen especial, cuya misma denominación también cambia, pasando de ser “Régimen de los grupos de sociedades” a “Régimen de consolidación fiscal”. No obstante, en algunos de ellos la modificación consiste simplemente en sustituir la primera de dichas expresiones por la segunda y/o la de “grupo de sociedades” por la de “grupo fiscal”, y, en su caso, un reajuste de contenidos inducido por los cambios habidos en otros aspectos, a fin de mantener invariado el espíritu de la inicial regulación, o de simple redacción (arts. 78, 79, 80, 82, 84, 86, 89, 90, 91, 92, 93, 94 y 96).

Analicemos, pues, las modificaciones sustantivas.

13.1. Sociedad dominante

Los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes pueden ser considerados sociedades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones se hallen afectas a los mismos. El porcentaje de participación en las sociedades dependientes se reduce desde el 90 por 100 al 75 por 100. Finalmente, desaparece el requisito de que la participación en la sociedad dominada se deba haber poseído con al menos un año de antelación al primer día del período impositivo en que resulte de aplicación este régimen. Ello determina la anulación sobrevenida, por falta de sentido, del Capítulo VIII siguiente.

13.2. Duración del régimen

Pasa a ser indefinido, en tanto no se renuncie expresamente a él en tiempo y forma (antes se aplicaba por plazos prorrogables de tres años).

13.3. Modificaciones en la composición del grupo

En los supuestos de separación de sociedades del grupo se permite la incorporación de las dotaciones a la provisión de las participaciones en el capital de la sociedad separada siempre que

²² En este precepto se recoge la obligación de incluir un conjunto de informaciones en su Memoria anual, mientras formen parte de su patrimonio, que incumbe a la entidad adquirente, se tipifica su incumplimiento como infracción tributaria simple y se establecen los valores mínimo y máximo de la sanción, así como también un límite porcentual máximo para la misma.

ésta se lleve consigo sus bases imponibles negativas. Por otra parte, pero con igual espíritu, en los supuestos de nuevas incorporaciones al grupo, no deberán incorporarse las reversiones de las correcciones de valor dotadas antes de la incorporación, pues corresponden a beneficios que tributan en la base consolidada.

Finalmente, para acelerar la tributación bajo el régimen de consolidación fiscal de grupos o sociedades que, no cumpliendo los requisitos exigidos en la anterior regulación, sí cumplen los nuevos (ej: sociedad participada en un 80 por, grupo cuya cabecera es un establecimiento permanente), se establece un régimen transitorio (D.T.5.^a Ley 24/2001) que permite adelantar la inclusión en el grupo o la tributación como tal, respecto de la que resultaría de aplicar los criterios del art. 84.2 LIS, en un periodo impositivo.

14. OBLIGACIONES DE COLABORACIÓN

Con el objeto de evitar redundancias, se suprime la obligación de comunicación mensual de las operaciones societarias en las que hayan intervenido que hasta 31 de diciembre de 2001 incumbía a los notarios. A partir de 1 de enero de 2002 dicha obligación queda a cargo únicamente de los titulares de registros públicos (registradores de la propiedad y mercantiles).²³ Puestos a simplificar esta obligación de suministro de información, quizá hubiera resultado más aconsejable proceder de manera inversa —es decir, manteniendo la obligación de los notarios y suprimiendo la de los registradores—, a fin de evitar posibles pérdidas de información relevante.

15. PAGOS FRACCIONADOS

El art. 59 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2002 reproduce para este ejercicio, una vez más, el tradicional sistema de pagos fraccionados del impuesto, en sus dos modalidades, porcentaje sobre cuota vencida más reciente y tipo de gravamen “abatido” sobre fracción de la base imponible del periodo en curso devengada. Por su parte, la D.A. 26.^a de esta misma ley crea una nueva disposición adicional en la LIS, la 16.^a, a través de la cual se regula la incidencia de la Reserva para Inversiones en Canarias en el cálculo del pago fraccionado en la segunda de las modalidades citadas.

La segunda de estas previsiones, en la medida en que no constituye actualización numérica de una regulación previa sino la creación de un nuevo precepto, debería haberse residenciado en la LIS a través de la Ley 24/2001.

16. PROVISIÓN PARA INSOLVENCIAS DE CRÉDITOS

Como consecuencia de la modificación introducida por la Ley 24/2001 en el art. 12.2.a) LIS, las dotaciones a la provisión de insolvencias correspondientes a periodos impositivos iniciados

²³ Dicha obligación de suministro se cumplimenta a través del Modelo 038 (“Relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en registros públicos”, aprobado por Orden del Ministerio de Hacienda de 8 de mayo de 1997 (B.O.E. del 17). Desde el punto de vista formal, la modificación consiste, pues, en la supresión del apartado 2 del artículo, pasando su apartado 1 a ser el nuevo párrafo único del citado precepto.

a partir de 1 de enero de 2002 serán deducibles fiscalmente siempre que desde la fecha de vencimiento del crédito correspondiente hasta el final del periodo impositivo hayan transcurrido al menos seis meses (la anterior redacción exigía doce). Con esta nueva redacción se reduce la probabilidad de que surjan diferencias temporales por este motivo, ya que la dotación contable será fiscalmente deducible en el mismo periodo siempre que el crédito haya vencido antes de la mitad del periodo impositivo.

17. REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

En esta materia se ha producido un simple cambio en la forma de instrumentación técnica del beneficio fiscal a la reinversión, que de operar en la base del impuesto, mediante un sistema de tributación diferida (art. 21 LIS, que se deroga), pasa a residenciarse en la cuota, en forma de deducción (art. 36.ter). Sin embargo, los requisitos, objetivos y subjetivos, a cuyo cumplimiento se supe-dita la aplicación de esta nueva modalidad del citado beneficio difieren poco de los que han resultado aplicables hasta 31 de diciembre de 2001.

El objeto de la reforma es garantizar una tributación efectiva de dichas plusvalías al 18 por 100, a fin de equiparar su coste fiscal con el que tendrían en el I.R.P.F., en donde quedarían integradas en la parte especial de la base imponible, pues, recordemos, uno de los requisitos de la reinversión es que la antigüedad en el patrimonio del sujeto pasivo del elemento transmitido sea de al menos un año. Ello despliega dos consecuencias:

- La deducción es de tipo variable, puesto que distintos pueden ser los tipos de gravamen a los que tribute el sujeto pasivo (art. 26 LIS). En general, dado que la tributación se produce al 35 por 100, el tipo de deducción es del 17 por 100 (art. 36. quater.1.1.º). La relación entre el tipo de gravamen (t) y el de deducción (t_d) es $t_d = t - 18$. El art. 36. quater.1.2.º, con una meticulosidad señalable, establece, a partir de dicha ecuación —que, obviamente, no explicita—, los valores que toma el tipo de deducción para tres valores del tipo de gravamen alternativos al normal (20, 25 y 40 por 100; siendo los tipos deducción 2, 7 y 22 por 100, respectivamente). No obstante, cuando el tipo de gravamen del sujeto pasivo sea inferior al 18 por 100 no resulta aplicable la deducción, pues el objetivo de tributación que ésta persigue más que se ha conseguido ya a través del tipo de gravamen. En cualquier caso, $t_d = 17$ por 100 si se trata de una entidad de reducida dimensión, que, por lo general, tributará al 30 por 100 (para ellas el coste fiscal de la transmisión es, pues, tan sólo del 13 por 100).
- Esta deducción no se ve afectada por el límite del 35 por 100 de la cuota bonificada positiva (art. 37.1 LIS) ni computa para su determinación, pues en tal caso el tipo efectivo de deducción podría ser inferior al 18 por 100 (supuestos de insuficiencia de cuota), lo que desvirtuaría la consecución del efecto pretendido. Por aplicación de esta deducción puede, por tanto, llegarse incluso a la anulación de la cuota.

No justifica la Exposición de Motivos de la Ley 24/2001 la razón de la reubicación de este beneficio en el esquema liquidativo del IS, que en relación con las reformas que introduce en la Ley 43/1995 se limita a señalar que se adoptan con el objeto de favorecer el crecimiento económico. Cabe adivinar, sin embargo, que con ella el legislador ha creído más fácilmente conseguible el objetivo de equiparación de la tributación en ambos impuestos sobre la renta de las plusvalías que van acompañadas de reinversión (IRPF e IS), lo cual es cierto, pues de haberse mantenido el beneficio en base habría habido que sustituir el diferimiento por la tributación de la plusvalía a un tipo de gravamen diferenciado, más reducido (eventualmente nulo), algo obviamente más complejo.



En cuanto a la regulación de los requisitos de aplicación del régimen, se introducen algunas novedades respecto del diferimiento del derogado art. 21 LIS:

- a) Si ha habido varias transmisiones de participaciones en el capital de entidades durante el periodo impositivo, el plazo de reinversión comenzará a contar desde el último día del mismo;
- b) Cuando se estuviese disponiendo del bien transmitido en virtud de un contrato de arrendamiento financiero se excluirá de la base de la deducción, es decir, no se considerará plusvalía a efectos de esta deducción, la parte de la misma correspondiente a la reversión del esquema temporal de diferencias que origina el citado contrato, puesto que esta fracción no es propiamente renta sino reversión de un impuesto diferido previo.²⁴ Surge entonces la duda de si este mismo criterio resulta o no aplicable a la transmisión de elementos de entidades de reducida dimensión que gocen de algún sistema de amortización acelerada (arts. 123 y 124 LIS).

Ejemplo: Se suscribe el día 1 de enero de 2002 un contrato de leasing con una entidad financiera para la adquisición diferida de una maquinaria industrial cuyo valor de mercado en dicho momento es de 36.000 euros. La entidad aplica un tipo de interés efectivo anual $i = 10\%$. Las características del contrato son las siguientes: a) Duración: dos años; b) Precio de la opción de compra: 6.000 euros. El coeficiente de amortización de dicho elemento según la tabla anexa del RIS es del 10%. En estas condiciones, la relación de cuotas mensuales será:

Vto.	Cuota		
	Rec. coste	Intereses	Total [*]
1	1.432,50	143,25	1.575,74
2	1.438,20	137,55	1.575,74
3	1.443,92	131,83	1.575,74
4	1.449,66	126,08	1.575,74
5	1.455,43	120,31	1.575,74
6	1.461,22	114,52	1.575,74
7	1.467,04	108,71	1.575,74
8	1.472,88	102,87	1.575,74
9	1.478,74	97,01	1.575,74
10	1.484,62	91,12	1.575,74
11	1.490,53	85,22	1.575,74
12	1.496,46	79,29	1.575,74

Vto.	Cuota		
	Rec. coste	Intereses	Total
13	1.502,41	73,33	1.575,74
14	1.508,39	67,35	1.575,74
15	1.514,39	61,35	1.575,74
16	1.520,42	55,32	1.575,74
17	1.526,47	49,27	1.575,74
18	1.532,54	43,20	1.575,74
19	1.538,64	37,10	1.575,74
20	1.544,76	30,98	1.575,74
21	1.550,91	24,83	1.575,74
22	1.557,08	18,66	1.575,74
23	1.563,28	12,47	1.575,74
24	1.569,50	6,25	1.575,74

^{*} El vencimiento mensual (a_{12}) es aquel que cumple la siguiente ecuación de equivalencia financiera temporal: $36.000 = a_{12} \times a_{24|12, i_{12}}$, en donde $i_{12} = 1,1^{(1/12)} - 1 = 0,00797414$. Tenemos pues que $a_{12} = 1.557,74$. En general, $a_{12} = V_m / a_{m|12, i}$, siendo V_m el valor de contado del bien y "m" la duración del contrato.

De acuerdo con el art. 128.6.2.º LIS, la cantidad máxima anualmente deducible en concepto de recuperación del coste del bien es $36.000 \times 0,1 \times 2 = 7.200$ euros, por lo que este límite no resulta operativo en el presente caso. Así, tendremos la siguiente secuencia de diferencias temporales (suponiendo que el sujeto pasivo contabiliza la amortización de la maquinaria según criterio fiscal):

²⁴ Debe recordarse que en caso de adquisición de un elemento patrimonial en régimen de arrendamiento financiero se considera que la reinversión ha tenido lugar en la misma fecha de celebración del contrato, siempre que finalmente se acabe ejerciendo la opción de compra (art. 36.ter.4, letra b, LIS). Quiere ello decir que si se suscribe un contrato de esta naturaleza, se ejercita la opción de compra –adquiriendo, en consecuencia, la propiedad del bien– y posteriormente se enajena dicho bien, la plusvalía generada por dicha transmisión puede acogerse directamente al beneficio por reinversión, dado que ésta se supone que ha tenido lugar en la fecha del contrato. Ha habido, en definitiva, reinversión previa a la transmisión, por lo que el derecho a la deducción nacerá en el periodo impositivo en que tenga lugar la transmisión.

Año	Gasto contable			Gasto fiscal			Diferencia
	Amort.	Intereses	Total	Rec. coste	Intereses	Total	
2002	3.600,00	1.337,75	4.937,75	15.751,19	1.337,75	18.908,94	-13.971,19
2003	3.600,00	480,12	4.080,12	18.428,81	480,12	18.908,94	-14.828,81
2004	3.600,00	—	3.600,00	—	—	—	3.600,00
2005	3.600,00	—	3.600,00	—	—	—	3.600,00
2006	3.600,00	—	3.600,00	—	—	—	3.600,00
2007	3.600,00	—	3.600,00	—	—	—	3.600,00
2008	3.600,00	—	3.600,00	—	—	—	3.600,00
2009	3.600,00	—	3.600,00	—	—	—	3.600,00
2010	3.600,00	—	3.600,00	—	—	—	3.600,00
2011	3.600,00	—	3.600,00	—	—	—	3.600,00
TOTAL	36.000,00	1.817,87	37.817,87	36.000,00	1.817,87	37.817,87	—

El día 15 de febrero de 2005 el sujeto pasivo transmite el bien por 40.000 euros. La plusvalía integrable en la base imponible será la diferencia entre el precio de venta y el valor neto fiscal en la fecha de la transmisión, es decir: $40.000 - [36.000 - (15.751,19 + 18.428,81)] = 40.000 - 0 = 40.000$ um, ya que a 31 de diciembre de 2003 el bien está fiscalmente amortizado en su totalidad. Sin embargo, la base de la deducción por reinversión no será 40.000 um sino únicamente el resultado de tomar un valor neto fiscal calculado según la amortización no acelerada del elemento, es decir, $40.000 - 36.000 \times \{1 - 0,1 \times [3+ (1/8)]\} = 15.250$. Visto de otro modo, se debe restar de la plusvalía obtenida (40.000 um) el saldo neto de diferencias existente a 15 de febrero de 2005 [$-(13.971,19 + 14.828,81) + 3.600 + 3.600 \times (1/8) = -24.750$], es decir, $40.000 - 24.750 = 15.250$ um.

- c) Se introduce el límite del valor de mercado del bien transmitido para el cálculo de la plusvalía, si bien a los solos efectos de su consideración como base de la deducción, lo cual no deja de representar una asimetría, pues en su integración en la base no rige esta limitación.
- d) Se declara expresamente la incompatibilidad de la deducción con la deducción en la base del impuesto de los gastos derivados de la utilización o adquisición posterior del elemento patrimonial (ej: sustitución de un elemento por otro, arrendando posteriormente el primero de ellos). La finalidad de esta norma es, evidentemente, antieclusiva.

En virtud de la D.T.3.^a de la Ley 24/2001, esta modificación resulta aplicable no solamente a las transmisiones que tengan lugar en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002 sino también a aquellas otras acaecidas en periodos previos, si bien respecto de éstas últimas la aplicación del régimen se deja a elección del sujeto pasivo, que podrá optar entre su aplicación o la del diferimiento del art. 21 LIS, en los siguientes términos:

- a) Si la reinversión se efectúa en un periodo impositivo iniciado con posterioridad a 1 de enero de 2002 podrá integrar toda la plusvalía en la base imponible de dicho periodo y aplicarse la deducción sobre la totalidad de la base correspondiente a dicha plusvalía;
- b) Si, habiendo finalizado el plazo de reinversión con anterioridad a 1 de enero de 2002, a dicha fecha se hallase pendiente de integrar la totalidad o parte de la plusvalía generada por la transmisión, podrá integrar total o parcialmente las rentas pendientes en la base imponible del primer periodo que se declare a partir de 1 de enero de 2002 (normalmente 2001), aplicándose en cuota la deducción proporcional a la base integrada.

Ejemplo 1: En abril de 2000 el sujeto pasivo transmite por 25.000 um un inmueble de su propiedad cuyo valor neto fiscal en dicho momento ascendía a 15.700 um. De la plusvalía obtenida un 20 por 100 es nominal, habiendo sido financiada con fondos propios el 30 por 100 de esta fracción. Posteriormente, el último día del plazo existente para reinvertir, el sujeto pasivo adquiere otro

inmueble por un precio de 30.000 um. El sujeto pasivo opta por la aplicación del beneficio contemplado en la D.T.3.^a de la Ley 24/2001. De acuerdo con el derogado art. 21.1 in fine LIS, la reinversión debe producirse en el plazo máximo de tres años, contados a partir de la transmisión y de fecha a fecha, lo cual nos sitúa, como fecha límite de reinversión en el presente caso, en abril de 2003. Dado que la reinversión se efectúa, pues, en un periodo iniciado a partir de 1 de enero de 2002, se cumple el presupuesto de hecho del apartado dos de la citada disposición transitoria, por lo cual el sujeto pasivo podrá optar entre aplicar el régimen del art. 21 LIS (vigente a estos sólo efectos) o integrar la totalidad de la plusvalía (excepto la parte de la misma correspondiente a corrección monetaria) en la base imponible de 2003 y practicarse la deducción sobre dicha base. En el segundo caso la deducción será de $0,17 \times [1 - (0,2 \times 0,3)] \times (25.000 - 15.700) = 1.486,14$ um.

Ejemplo 2: El mismo supuesto anterior, pero considerando que la adquisición tuvo lugar en abril de 1996. La reinversión se produjo entonces en abril de 1999, por lo que la plusvalía debió comenzar a integrarse, a razón de (1/7) anual, en 2000. Así pues, en el periodo 2002 se hallen pendientes de integración en la base los (6/7) de dicha plusvalía, ya que (1/7) correspondiente a 2001 todavía no lo ha sido, pues el plazo de declaración de dicho periodo no se ha iniciado aún a 1 de enero de 2002. El sujeto pasivo puede, pues, elegir entre las siguientes tres opciones: a) Seguir imputando 1/7 de la renta cada periodo, hasta su total imputación (régimen del art. 21 LIS); b) Imputar la totalidad de la plusvalía pendiente (6/7) en la declaración de 2001 (a presentar en 2002) y aplicarse la deducción sobre dicha cantidad en el mismo 2001; c) Aplicar a una parte de las cantidades pendientes de imputar (sean o no consecutivas) el régimen de la letra a) anterior y al resto el de la b). Tanto la segunda como la tercera de estas opciones gozan de la cobertura del apartado tres de la D.T.3.^a de la Ley 24/2001, en el cual se alude a la inclusión "total o parcial" de la renta generada por la transmisión en la primera declaración que se presente a partir de 1 de enero de 2002. La misma solución cabría si la adquisición hubiese tenido lugar en 1997.

En cualquier caso, sigue existiendo un supuesto de diferimiento (D.A.14.^a LIS)²⁵: el que afecta a la incorporación a la base del impuesto de la plusvalía obtenida por la transmisión forzosa, en cumplimiento de normas sobre defensa de la competencia en procesos de concentración empresarial publicadas en el BOE a partir de 1 de enero de 2002, de elementos pertenecientes a cualquiera de las categorías a las que se refiere el nuevo art. 36.4 LIS y en sus mismas condiciones de reinversión. Dichas plusvalías se integrarán cuando se transmitan o den de baja los bienes en que se materializó la reinversión. Se trata de una norma especial que pretende garantizar la neutralidad fiscal de este tipo de operaciones, al no ser voluntarias, y que, para mayor beneficio de los sujetos pasivos afectados por ellas, se aplicará con carácter retroactivo a aquellas operaciones que a 1 de enero de 2002 todavía no hubiesen concluido.²⁶

18. SUBCAPITALIZACIÓN

El art. 20 LIS contiene una norma antiabuso específica tendente a evitar la transferencia de beneficios al exterior sin tributación, por la vía de la asunción de un endeudamiento remunerado excesivo con entidades no residentes a las cuales se halle vinculado el sujeto pasivo. Por definición, dicho endeudamiento excesivo es la parte en que el endeudamiento supera a tres veces la cifra del capital del sujeto pasivo. Para ello se indica que la carga financiera correspondiente a dicho exceso tendrá la consideración de dividendos, y, en consecuencia, no será deducible. No obstante, tanto antes como con la nueva redacción, se da al sujeto pasivo la posibi-

²⁵ La reforma ha consistido en dar nueva redacción a este precepto de la LIS, que a 31 de diciembre de 2001 hacía referencia a la derogada Ley 18/1991, de 6 de junio.

²⁶ A tenor de la propia D.A.14.^a LIS (apartado 5), los sujetos pasivos podrán formular consultas sobre la aplicación de la misma, que tendrán carácter vinculante. Se trata, en todo caso, de un régimen de aplicación obligatoria, por lo que el sujeto pasivo no podrá escoger entre él y el diferimiento del art. 21 LIS.

lidad de atemperar el rigor de esta norma, proponiendo a la Administración Tributaria la aplicación de un coeficiente distinto (superior), siempre que pruebe que conduce mejor al cálculo del endeudamiento excesivo, en atención a las condiciones en que podría haber obtenido la misma financiación de entidades no vinculadas.

La reforma ha consistido en ampliar el conjunto de supuestos en los que puede formularse la propuesta, pues si antes se exigía para ello que la entidad no residente fuese residente en un país con el que España tuviese suscrito un convenio para evitar la doble imposición, ahora únicamente se requiere que el país de residencia de la entidad con la que se halla vinculado el sujeto pasivo no constituya un paraíso fiscal, con independencia, de cumplirse dicho requisito, de que entre dicho territorio y España medie o no un convenio de tales características.

19. CONCLUSIONES

A la vista de cuanto antecede puede concluirse que las modificaciones introducidas por la Ley 24/2001 en la LIS son numerosas, si bien en algunos casos su importancia es mayor que en otros. Especial significación tiene, entre todas ellas, la que afecta al modo de instrumentación de los beneficios fiscales a la reinversión, que al decir de algunos constituye la “modificación estrella” de la Ley 24/2001.

Vamos a recoger aquí, a modo de síntesis recapitulativa, los principales aspectos de las modificaciones analizadas, esperando que con ellas el legislador tributario haya cumplido ya con una buena parte de la tarea reformadora a la que a medio plazo se ha comprometido, a fin de no tener que dar la razón, una vez más, a aquel famoso jurista alemán, que con meridiana claridad, no exenta de cierta desazón, afirmaba aquello de que el legislador puede en un momento convertir en inservibles bibliotecas enteras de docta jurisprudencia.

Materia afectada	Contenido de la modificación
1. Aportaciones no dinerarias.	— Extensión de los beneficios de este régimen fiscal a las aportaciones efectuadas al capital del sujeto pasivo, en determinadas condiciones, por las personas físicas.
2. Aportaciones a planes de pensiones y otros sistemas de previsión social alternativos.	— Excepción, como requisito de su deducibilidad en el sujeto pasivo, de la imputación al beneficiario de las aportaciones extraordinarias efectuadas por aquél para reequilibrar financieramente el plan. — Creación de una deducción por las aportaciones realizadas por los empresarios en el marco de planes de pensiones del sistema empleo, atendiendo a las rentas de los beneficiarios.
3. Arrendamiento financiero.	— Establecimiento de criterios específicos para la fijación de la fecha de puesta en condiciones de funcionamiento de los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero cuando así lo aconsejen las circunstancias concurrentes en el bien objeto de arrendamiento, en particular tratándose de bienes adquiridos bajo esta modalidad por agrupaciones de interés económico para su posterior cesión a terceros no vinculados a las mismas.
4. Base imponible.	— Introducción en el impuesto del régimen de estimación objetiva de la base imponible, para su aplicación, de momento, al régimen especial de Entidades Navieras en Función del Tonelaje, de nueva creación. — Alargamiento del periodo de compensación de bases negativas (de cinco a diez años) y endurecimiento de los requisitos sobre admisibilidad de las bases negativas (liquidación o autoliquidación de las mismas).
5. Corrección monetaria.	— Actualización al ejercicio 2002 de los coeficientes de actualización.

(Sigue.)



(Continuación.)

Materia afectada	Contenido de la modificación
6. Doble imposición de dividendos.	— Realización de algunas precisiones técnicas. — Ajuste de la deducción, en los supuestos de transmisión previa de la participación, a la tributación de la plusvalía generada por dicha transmisión, cuando ésta se ha beneficiado de la deducción por reinversión, de nueva creación.
7. Deducciones por actividades de I+D e innovación tecnológica.	— Sistematización de su régimen jurídico. — Creación de una nueva deducción por I + D. — Actualización de la base de la deducción en determinados supuestos de innovación tecnológica.
8. Deducciones.	— Alargamiento del plazo aplicación de los créditos en cuota (de cinco a diez años, y en I + D de diez a quince).
9. Entidades de reducida dimensión.	— Introducción de ajustes por razones de concordancia normativa. — Actualización de determinadas cuantías, que pasan de ptas. a euros, sin variar su significación económica. — Ampliación del umbral de aplicación del régimen, que pasa de tres a cinco millones de euros. — Creación de una nueva deducción por inversiones medioambientales. — Alargamiento del plazo de aplicación futura de créditos por la deducción por actividades de fomento de la tecnología de la información y comunicación, que pasa de diez a quince años.
10. Exenciones.	— Reajuste expositivo del régimen. — Creación de un nuevo supuesto de exención parcial (Ente Público Puertos del Estado y Autoridades Portuarias). — Modificación del régimen formal de los entes parcialmente exentos no incluidos en el ámbito de la Ley 30/1994 (pasan a tener que declarar todas sus rentas, estén o no exentas).
11. Fondo de comercio.	— Reducción del coeficiente máximo anual de amortización del fondo de comercio genérico (pasa del 10 al 5 por 100). — Implantación de la posibilidad de amortizar fiscalmente el fondo de comercio financiero en determinados supuestos de adquisición de participaciones en entidades no residentes. — Admisibilidad de la revalorización de elementos patrimoniales, en los supuestos de absorción (fondo de comercio de fusión).
12. Grupos de sociedades.	— Flexibilización de los requisitos de aplicación del régimen de consolidación fiscal, facilitando la adopción del acuerdo de tributación bajo esta modalidad y maximizando, una vez adoptado el acuerdo y en tanto se sigan cumpliendo las condiciones de su aplicación, el tiempo de permanencia en él. — Introducción de algunas modificaciones aclaratorias y de tipo formal.
13. Obligaciones de colaboración.	— Supresión de las obligaciones de información a cargo de los notarios.
14. Pagos fraccionados.	— Actualización para 2002 del régimen tradicional de pagos fraccionados del impuesto, indicando, además, las incidencias de la reserva por inversiones en Canarias en la modalidad de dichos pagos calculable sobre base imponible en curso devengada.
15. Provisión para insolvencias de crédito.	— Reducción del límite temporal de admisibilidad de la deducción fiscal de la dotación a esta provisión desde un año a seis meses.
16. Reinversión de beneficios extraordinarios.	— Equiparación de la tributación que soportan las plusvalías objeto de reinversión con la aplicable en IRPF (18 por 100), para lo cual se cambia la ubicación del beneficio, que pasa de la base a la cuota, en la cual se configura como una de deducción. Se introducen, además, algunas novedades menores en el régimen anterior, que en lo demás se mantiene igual.
17. Subcapitalización.	— Ampliación de los supuestos en que el sujeto pasivo puede proponer a la Administración Tributaria un coeficiente distinto de tres, a efectos de cálculo del endeudamiento neto remunerado excesivo (ya no se requiere que medie convenio con el país de residencia sino únicamente que éste no constituya un paraíso fiscal).

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.