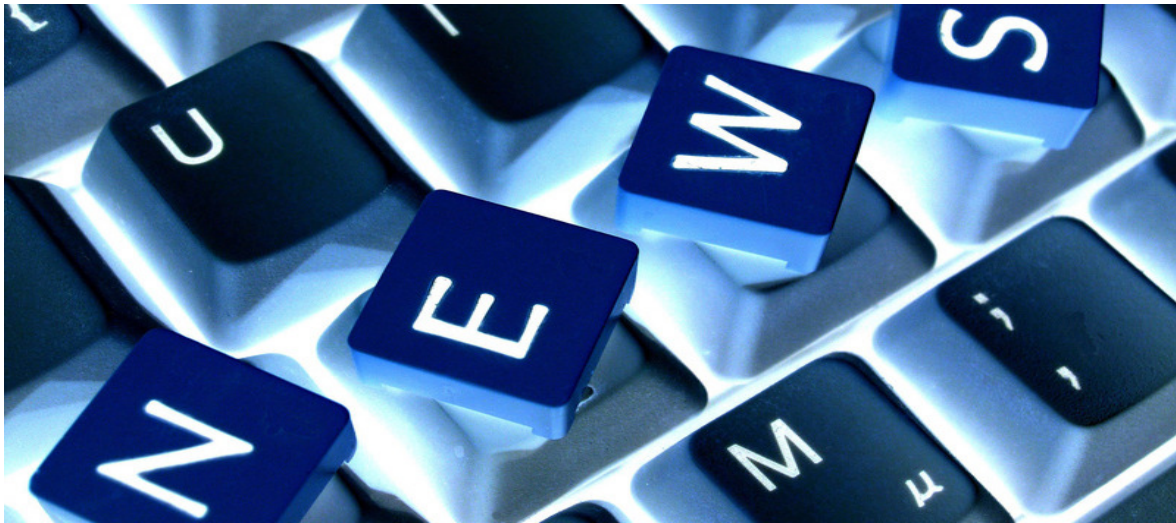


## Principales Novedades Tributarias para el año 2009



Como cada año, se inicia el necesario estudio del paquete normativo que suele aprobarse en cada ejercicio fiscal. Destaca este año normas de gran calado, que han pasado relativamente inadvertidas y que obligan a tomar inmediatamente decisiones de gran trascendencia fiscal, no sólo para este ejercicio sino también para ejercicios futuros. Este "apagón informativo", es consecuencia, probablemente, de la concurrencia de diversos factores, ya sea la situación económica actual, ya sea que alguna de las novedades de mayor trascendencia han sido introducidas a través de normas reglamentarias o que derivan de la transposición de normas comunitarias al ordenamiento interno o que otras, parcialmente vigentes, ya se había informado en años anteriores.

Entre otros aspectos, en estos momentos, hay que planificar o re-planificar temas tales como:

1. La retribución de socios, administradores y consejeros y familiares de los anteriores. Especialmente habrá que tener en cuenta el radical cambio de jurisprudencia del Tribunal Supremo en este tema.
2. El patrimonio familiar: Revisar las sociedades holding, las sociedades patrimoniales, las sociedades mixtas y las operaciones con componente patrimonial entre personas y sociedades vinculadas.
3. Establecer o revisar la política de precios de transferencia entre entidades y personas vinculadas, a sabiendas de que los documentos y políticas que se planifiquen vincularán a cada sociedad y persona, en lo que será el "tema estrella" de la inspección de hacienda a partir de estos momentos.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe subrayar la especial cautela con la que habrá que abordar los cambios, decisiones, operaciones o reestructuraciones, necesarios tanto para adaptarse a una aplicación racional de los cambios normativos como para tomar otros tipo de medidas preventivas, como pueden ser, entre

otras, la salvaguarda del patrimonio creado en los últimos años o evitar, en un contexto de un futuro tan incierto como el actual, que de una posible y sobrevenida situación concursal futura se deriven perjuicios no deseados.

Destacamos, a continuación, las principales novedades para el ejercicio 2009, clasificadas por impuestos:

### **Impuesto sobre Sociedades:**

#### ➤ Operaciones vinculadas.

En desarrollo del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Sociedades, se da nueva redacción a los capítulos V y VI título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé que se entenderá por valor normal de mercado entre partes vinculadas aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

El Reglamento del Impuesto en su capítulo V regula ciertos aspectos relativos a la determinación del valor normal de mercado, aspectos procedimentales, así como las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales. Estas obligaciones están inspiradas tanto en el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, que ha sido fruto de las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas asociadas en la Unión Europea, como en la exposición de motivos de la propia Ley 36/2006.

En concreto:

- 1) Análisis de comparabilidad. A los efectos de determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables:
  - a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
  - b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
  - c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
  - d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
  - e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

- 2) Requisitos de deducibilidad de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas. Los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el obligado tributario deberán incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas .
- 3) Documentación que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración tributaria para la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas. Para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate.

Se distinguen dos tipos de obligaciones de documentación:

- a) La correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario. Se entiende por grupo, a estos efectos, el establecido en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley del Impuesto (ver esquema), así como el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español. Estas obligaciones documentales serán exigibles para los grupos que no cumplan con lo previsto en el artículo 108 de la Ley del Impuesto (Importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de las entidades del grupo inferior a 8 millones de euros).

<b>Esquema grupo:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entidad y sus socios o partícipes. Mínimos de participación para que exista vinculación: 5% participación y 1% participación bolsa.</li> <li>• Entidad y sus consejeros o administradores de hecho o de derecho.</li> <li>• Sociedad y los cónyuges o parientes de socios, partícipes, consejeros o administradores. La relación de parentesco será hasta tercer grado por línea directa, colateral, consanguinidad y afinidad.</li> <li>• Grupos de Sociedades (Art. 42 C.Com).</li> <li>• Sociedad y otras sociedades al margen de los Grupos de Sociedades.</li> <li>• Una entidad y otra entidad participada al menos en 25%. Este supuesto opera cuando los % de participación entre las sociedades afectadas &lt;50%, de lo contrario serían grupo.</li> <li>• Dos entidades de las que los mismos socios/partícipes o sus cónyuges, o parientes (línea, colateral, por consanguinidad o afinidad) hasta tercer grado participen en al menos 25%. Caso de sociedades con socios comunes sin ser Grupo.</li> <li>• Entidad residente y sus establecimientos permanentes (sucursales)</li> </ul>
-----------------------	---

	<p>en el extranjero.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• La entidad no residente y sus establecimientos permanentes en España.</li></ul>
--	--

b) La relativa al propio obligado tributario.

- 4) Se regula el denominado ajuste secundario, es decir, aborda la calificación de la renta que se pone de manifiesto cuando existe una diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas. En los supuestos que deriven de la relación socios-entidad, cuando la diferencia fuese a favor del socio, se considerará como participación en beneficios y cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, tendrá la consideración de aportación del socio a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio.
  - 5) Asimismo, se regulan las obligaciones de documentación de las operaciones realizadas con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.
  - 6) Se regulan acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas. Las personas o entidades vinculadas podrán presentar la solicitud de determinación del valor normal de mercado, que contendrá una propuesta de valoración fundamentada en el valor de mercado con una descripción del método propuesto y un análisis justificando que la forma de aplicación del mismo respeta el principio de libre competencia, de las operaciones efectuadas entre ellas con carácter previo a su realización.
- Se regula la libertad de amortización con mantenimiento de empleo: Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.
- Se regula el régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad. La regla general será que los cargos y abonos a cuentas de reservas que se generen con ocasión de los ajustes de primera aplicación tengan plenos efectos fiscales, es decir, deberán

tenerse en consideración para la determinación de la base imponible del ejercicio 2008, en la medida que tengan la consideración de ingresos y gastos.

- Se regula la integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad: Los cargos y abonos a cuentas de reservas, en cuanto tengan efectos fiscales, se computarán conjuntamente con la cantidad deducida en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2008. El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.

#### **Impuesto sobre el Patrimonio:**

- Se suprime el gravamen derivado del Impuesto sobre el Patrimonio, dicha eliminación se produce tanto para la obligación real de contribuir como para la obligación personal de contribuir.

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

- Se especifica en la norma que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba de lo contrario. Con ello, se da entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal.
- Se modifica el plazo que debe transcurrir para poder proceder a la reducción de la base imponible relativa a las operaciones total o parcialmente incobrables previsto en la condición 1.ª del artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, pasando a ser de un año desde el devengo del Impuesto repercutido.
- Se dispone la posibilidad, para aquellos contribuyentes que opten por ello, de aplicar un sistema consistente en la solicitud del saldo a su favor pendiente al final de cada periodo de liquidación. Los contribuyentes que opten por esta posibilidad deberán liquidar el IVA por vía telemática y con periodicidad mensual. Esquemáticamente:

<b>Requisitos que deben concurrir:</b>	
<b>Inscripción</b>	<p>Serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurren los siguientes requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.</li> <li>b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias.</li> <li>c) Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dar lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal, previstos legalmente.</li> <li>d) Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.</li> <li>e) En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades, la inscripción en el registro sólo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.</li> </ul>
<b>Otros Requisitos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción o, tratándose de sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.</li> <li>b) Deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto exclusivamente por vía telemática y con periodicidad mensual.</li> <li>c) Deberán presentar la declaración informativa con el contenido de los libros registro del Impuesto.</li> </ul>

En concreto, la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido/IGC inscritos en el registro de devolución mensual. Para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2010.

*Nota:*

El presente artículo es un extracto del dossier informativo "Principales Novedades Tributarias 2009" que REY QUIROGA ha elaborado para sus clientes.