

PRESENTACIÓN

LAS MEDIDAS FISCALES PARA EL 2002 (Y II)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

El comentario que habíamos iniciado en el número 56 de esta revista sobre las principales medidas fiscales que las leyes 23 y 24 de 2002 habían incorporado a nuestro ordenamiento, hubo de ser interrumpido por el contenido monográfico del número anterior, por lo que cerraremos ahora aquellas breves reflexiones en forma resumida y, a este fin, nos ceñiremos exclusivamente a las medidas que se refieren al Impuesto sobre Sociedades. Así, aunque el comentario pueda resultar tardío, pues ya se anuncian las que nos traerá el año 2003, no dejaremos sin concluir aquella tarea.

Una vez más, el Impuesto sobre Sociedades acumula sobre sí la tarea de ser el principal instrumento de política fiscal del gobierno en la medida en que la política económica concede a las empresas un importante protagonismo entre los agentes de los que se espera actúen como motores del empleo, el crecimiento y la inversión. Y, como no podía ser de otro modo, los medios por los que se incide en el comportamiento de las mismas consisten esencialmente en el establecimiento de reducciones en la base imponible o de deducciones en la cuota.

La lectura de la Ley 43/1995 nos desvela la proliferación de estos incentivos (empleo, medio ambiente, investigación y desarrollo, etc.) que, sin dudar de sus efectos reductores sobre la carga fiscal que deben soportar las empresas, sin embargo no viene siempre amparada por estudios y datos que acrediten la eficacia de las medidas adoptadas en orden a la consecución de los objetivos perseguidos. Desde la perspectiva de los juristas el conocimiento de su eficacia nos compensaría sobradamente del efecto complejidad que introduce en las normas y en la gestión del tributo, ya que el marco legal se modifica en alguna medida todos los años, sin perjuicio de otras reformas de mayor calado que, de tiempo en tiempo, alcanzan a aspectos estructurales del Impuesto.

Pues bien, ante la proliferación de modificaciones que afectan a la casi totalidad de los impuestos del sistema vigente (y a los que se crean ex novo) hemos de limitar esta presentación, según hemos advertido, a algunos temas que consideramos de especial interés y que seleccionamos dentro de los referidos al Impuesto sobre Sociedades. En particular, nos ceñiremos a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a la nueva deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y al régimen especial de consolidación fiscal.

A.- LA DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.

La deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, regulada en el artículo 33 de la LIS, es objeto de una reestructuración formal que pone mejor orden en la sistemática del precepto y de varias modificaciones que afectan al ámbito de la deducción para ampliarlo y, en lo esencial, crear un nuevo supuesto de deducción.

Señalaremos en primer lugar que la definición legal de lo que debe entenderse por actividades de investigación y desarrollo, no sufre ninguna alteración, ni tan siquiera en el apartado en que se enumeran, con carácter negativo, las actividades excluidas, salvo en lo que señalaremos posteriormente. Igualmente la definición legal de las actividades de innovación tecnológica tampoco resulta alterada pues el único cambio que encontraremos consiste en que anteriormente el resultado en que debía manifestarse aquélla (la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes) se calificaba como “tecnológicamente significativa” mientras que ahora la Ley lo resume como “avance tecnológico”.

Tampoco la base o los porcentajes de la deducción, en uno y otro caso, sufren alteraciones, salvo en lo que constituyen las principales novedades de aplicación a partir del 2002 que pasamos a comentar.

La primera novedad afecta a la base de la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo que venía definida en la legislación anterior por el concepto de “gasto” destinado a esta finalidad. Pues bien, a partir del 2002 se incluye expresamente en este concepto a “las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades” (apartado 5º). La segunda novedad es la introducción de un nuevo concepto deducible, también relativo a las actividades de investigación y desarrollo, que afecta a “las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial excluidos los inmuebles y terrenos” que estén afectos exclusivamente a dichas actividades.

Como ha puesto de relieve la doctrina especializada, debe considerarse que ambas deducciones (inversiones y amortizaciones), por razones lógicas y por disponerlo la propia Ley, serán incompatibles, pues si una inversión ha disfrutado de la deducción, no deberá volver a incluirse en la base de la misma, por vía de amortizaciones o gastos. A nues-

tro juicio esta incompatibilidad sólo se produciría respecto de las inversiones deducibles y deducidas, pero no así, por ejemplo, respecto de las que se efectúen en bienes que no pueden acogerse a este concepto por no ser consideradas como “inversión”.

Ahora bien, si el régimen de deducción aplicable a las amortizaciones, a las que acabamos de hacer referencia, es el mismo que rige para los demás gastos deducibles por la realización de estas actividades (son iguales los porcentajes de la reducción, etc.), sin embargo, la inclusión de las inversiones entre los conceptos que integran la base de la deducción exige el establecimiento de normas especialmente destinadas a su regulación.

A tal efecto se dictan las siguientes reglas: (a) se fija la cuantía de la deducción en el 10 por 100 del importe de las inversiones, que podrá practicarse cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. (b) Se declara compatible con la nueva deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuya regulación se contiene en el nuevo artículo 36 ter., e incompatible, en relación con las mismas inversiones, con las restantes deducciones previstas en los demás artículos del capítulo IV (Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades). Y (c) se condiciona la deducción a la permanencia en el patrimonio del sujeto de los elementos en que se materialice la inversión hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo. Si bien este requisito se excepciona en caso de pérdida justificada y cuando su vida útil, conforme a las tablas de amortización oficialmente aprobadas, fuese inferior.

Aunque la norma no lo indica expresamente, dado que se trata de “inversiones” se debe considerar que esta se producirá por muy diversos títulos jurídicos, incluidos los contratos de arrendamiento financiero (ya que se admiten para supuestos similares), y que la delimitación de los bienes inmuebles, que resultan excluidos de la categoría de bienes en que puede materializarse la inversión, debe hacerse en un sentido estricto, sin comprender determinadas instalaciones que, a otros efectos, se incluirían en este concepto.

La segunda novedad importante afecta tanto a las actividades de investigación y desarrollo como a las de innovación tecnológica, y se proyecta sobre la base de la deducción a la que se aplicará el correspondiente porcentaje. La novedad consiste en la introducción de una norma relativa a las subvenciones que se hayan recibido (cobrado, según interpreta la Administración) para el fomento de dichas actividades y que sean imputables como ingreso en el período impositivo, ordenando una reducción del 65 por 100 del importe de las mismas. Es preciso aclarar que la Ley no limita esta reducción a las subvenciones relacionadas con las inversiones (el nuevo concepto deducible), pues las únicas condiciones que se establecen se refieren a que su finalidad sea el fomento de dichas actividades y a que sean imputables como ingreso en el período impositivo.

Con menor significado e importancia, también señalaremos la modificación de la base de la deducción para los gastos en innovación tecnológica cuando tengan por objeto la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y

diseños, que ahora se fija en un importe máximo de 500.000 euros (antes 50 millones de pesetas).

Finalmente indicaremos que, en relación con ambas clases de actividades, y para acometer la compleja definición de las mismas, se ha venido incorporando en la Ley un apartado en el que se enumeran las que no tienen la consideración de actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica. En este apartado encontramos que se ha matizado uno de los conceptos que estaban excluidos de la deducción y que se refería a la “incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción”. Respecto de estas actividades o gastos, la nueva ley añade “que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación”, por lo que, también, con este nuevo matiz, se amplían las posibilidades de aplicar la deducción.

Para cerrar este resumen hay que referirse a la supresión del apartado 6 de la anterior redacción del precepto que, remitiéndose al artículo 37.1. de la misma Ley, contemplaba la forma en que se articulaba esta deducción con las restantes deducciones reguladas en el mismo capítulo. La nueva regulación del tema nos remite íntegramente a las normas comunes del art. 37 que, a su vez, ha sido modificado admitiendo la deducción en años posteriores de las cantidades no deducidas en un periodo, siendo posible extenderlo, para las actividades a que nos referimos, a los 15 años siguientes (antes 10 años) a aquél en el que la cuota no pudo absorber la deducción.

En relación con esta nueva regulación, y a falta de una norma que regule el régimen transitorio, existen opiniones que consideran que las deducciones pendientes de aplicación podrán acogerse al nuevo plazo de 15 años.

B.- LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

El tratamiento de los beneficios extraordinarios en el Impuesto ha sido uno de los de mayor interés desde la vigencia de la Ley 43/1995. Basta recordar los distintos incentivos que se han establecido para las empresas de reducida dimensión en las diversas redacciones del artículo 127 y el régimen general de diferimiento fijado en el artículo 21, que ahora se deroga y sustituye por el tratamiento que vamos a exponer resumidamente. Hemos de advertir que el nuevo sistema ya ha sido objeto de críticas, destacando su efecto discriminatorio, al sólo favorecer a las empresas en expansión, y su deficiente técnica, ya que, como se viene haciendo en la mayoría de los países de la UE, el anterior sistema de diferimiento parece el más adecuado para el tratamiento de las plusvalías en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a su contenido diremos que, con efectos para los ejercicios que se inicien en el año 2002, el sistema de diferimiento fijado en el artículo 21 de la LIS, se va a convertir en una deducción porcentual en la cuota íntegra que afecta a las rentas positivas ob-

tenidas en la transmisión onerosa de determinados elementos patrimoniales, siempre que se hayan incluido en la base imponible, y a condición de su reinversión en las condiciones que se expondrán. Su regulación se lleva a cabo en un nuevo artículo (el 36. ter.), que viene a ampliar el conjunto de deducciones destinadas a incentivar determinadas actividades (Capítulo IV del Título VI). La técnica empleada aproxima el tratamiento, en cuanto a los tipos de gravamen efectivos, de las plusvalías en el IS al que se aplica cuando éstas se generan en sujetos sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Su regulación es la siguiente:

1.- La renta con derecho a la reinversión.

La renta que permite efectuar la reinversión se delimita en la Ley estableciendo tres requisitos al efecto: debe estar integrada, con signo positivo, en la base imponible, derivarse de una transmisión onerosa, y proceder de determinados bienes.

En cuanto al primer requisito (carácter positivo de la renta), hay que especificar que se refiere a la renta derivada de la transmisión y no a la totalidad de la base imponible de la entidad, siendo la primera la que deberá ser positiva para dar lugar a la deducción. En cuanto a la exigencia de que el negocio por el que se transmiten los bienes, sea de carácter oneroso, significa que se incluyen en esta posibilidad muy diversos negocios, como pueden ser las ventas, permutas, aportaciones, escisiones, etc.

Finalmente y como tercer requisito, la Ley se ocupa de delimitar el origen de la renta que podrá ser reinvertida generando la deducción, indicando los bienes de cuya transmisión deberá proceder.

En primer lugar se señalan los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión, por lo que el plazo se contará de fecha a fecha. Y, señala la Ley en segundo lugar, a los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

Respecto de los valores citados, la ley subraya la exigencia de que representen una participación en el capital social de entidades, excluyendo expresamente los que no cumplan este requisito. Ahora bien, esta exigencia no aparece claramente expresada en la Ley, pues en una ocasión se equipara el “capital social” a los fondos propios en entidades, mientras que, en otro apartado, la Ley sólo hace referencia al capital social, lo que ha dado lugar a que se postule una interpretación restrictiva –sólo aplicable a participaciones en entidades en las que exista capital social- de este requisito.

Tampoco parece que se haya regulado con claridad si la participación ha de transmitirse en su totalidad o puede tratarse de una transmisión parcial, siempre que el conjunto de los valores representen el porcentaje antes señalado, ni si el año de antigüedad que se

exige, haya de referirse a la participación del 5 por 100 que los valores representen o si admite una interpretación más flexible.

Cuando se transmitan valores que formen parte de una cartera en la que existiesen títulos con distintas antigüedades, a efectos de calcular el plazo del año exigido, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

2.- Las condiciones de la reinversión.-

La renta obtenida en las condiciones que acabamos de exponer, a cuyo cálculo nos referiremos a continuación, ha de ser objeto de reinversión cumpliendo unos requisitos que afectan a los bienes en que se ha de materializar ésta; al plazo en que debe efectuarse la reinversión; y al mantenimiento de los bienes adquiridos.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse la renta a que antes nos hemos referido, son los siguientes:

- en elementos del inmovilizado material o inmaterial. Si bien ahora se exige que habrán de estar afectos a actividades económicas (lo que no se exigía en la enumeración de los elementos patrimoniales transmitidos generadores de la renta a reinvertir).

- en valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas. Si bien se excluyen aquéllos que otorguen participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

En cuanto al plazo para efectuar la reinversión y al momento en que se entiende realizada la reinversión la Ley establece una norma general y dos reglas especiales.

Con carácter general el plazo para realizar la reinversión comprende el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores. No obstante, excepcionalmente (dice la Ley) el sujeto pasivo podrá proponer, para su aprobación por la Administración, un plazo superior al señalado, fundándose en la necesidad impuesta por las características técnicas de la operación, y cuyo procedimiento se regulará reglamentariamente. En principio el ámbito de este acuerdo, regulado en el apartado 7 del precepto, está restringido al plazo para materializar la reinversión.

Tratándose de la adquisición de valores que den derecho a la deducción y cuando se hayan realizado varias transmisiones en un mismo periodo impositivo, ante la duda sobre el momento inicial para el cómputo del plazo antes mencionado, se establece éste y como norma especial, en la finalización del periodo impositivo. Es decir, la reinversión deberá realizarse durante el año anterior (contado de fecha a fecha) al día en que finalice el periodo impositivo de que se trate, y los tres años posteriores.

En ambos casos la reinversión se considera efectuada en el momento en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

La segunda regla especial se refiere a los casos en que las operaciones se realicen mediante contratos de leasing. En este supuesto los plazos para realizar la reinversión son los antes indicados, pero la especialidad afecta al momento en que se considera materializada la reinversión, que se fija en la fecha de celebración del contrato.

También en referencia a los contratos de leasing, se condiciona la deducción al ejercicio de la opción de compra, entendiéndose que dicha condición legal tiene carácter resolutorio. Es decir, sólo en el caso en que la condición no se cumpla, se perderá el derecho a las deducciones que, en su caso, se hubieran practicado (con ello se resuelve un problema teórico que se suscitaba sobre la naturaleza de las condiciones legales en cuanto integrantes del presupuesto de hecho de la norma, etc.). Finalmente, para estos contratos, se establece una norma que afecta a la base de la deducción, fijándola en el valor de contado del elemento patrimonial.

Según dijimos, otro de los condicionantes de la deducción afecta al mantenimiento de la reinversión que se fija en un plazo de cinco años (inmuebles), o de tres años (bienes muebles), si bien las excepciones y efectos relacionados con este requisito son complejas. Así, no se considera que se ha incumplido la condición de mantenimiento cuando se haya producido la pérdida justificada del elemento objeto de reinversión, ni en el caso en que su vida útil, según tablas, fuese inferior al plazo mínimo antes señalado. Por otra parte, su transmisión, si el importe obtenido o el valor neto contable, si éste fuera menor, se reinvierten en los términos examinados, tampoco determina la pérdida de la deducción. Por tanto, durante los plazos en que es obligatorio el mantenimiento de los bienes en que se haya materializado la reinversión, solamente la pérdida injustificada o la transmisión sin reinversión del importe obtenido en la misma, determinan que se regularice, conforme a lo establecido en el artículo 143.3 de la LIS, la pérdida de la deducción practicada.

Ahora bien, siendo ello así, y admitiendo la Ley con carácter general, según veremos, que la reinversión de la renta obtenida en la transmisión sea parcial, se suscita la duda de si cabe entender que en estos casos es posible también una reinversión parcial y que, con ello, las consecuencias del incumplimiento del plazo de cinco o tres años, deberían minorarse proporcionalmente a la reinversión parcial de los citados importes. A nuestro juicio la cuestión es confusa pues, cuando la Ley admite, a condición de una segunda reinversión, que los bienes en que se hizo la primera reinversión se transmitan con antelación al transcurso del plazo en que deben permanecer afectos a las actividades desarrolladas por el contribuyente, sin que esta transmisión implique la pérdida de la deducción, lo hace remitiéndose a la totalidad de las reglas reguladoras de la deducción por reinversión (por lo que debería admitirse su eficacia en caso de tal transmisión con reinversión parcial del importe obtenido). Sin embargo, la Ley al regular esta posibilidad emplea unos términos que admiten otra interpretación ya que expresamente menciona “el importe obtenido

o el valor neto contable”, por lo que puede considerarse que la segunda reinversión deberá ser del total del mayor de ambos conceptos.

3.- La deducción y su cuantificación.

La deducción se practica sobre la cuota íntegra del período impositivo en que se efectúe la reinversión, salvo en el caso en que la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, en el que se practicará sobre la cuota íntegra del período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

Ahora bien, con la finalidad de potenciar los efectos de la norma, las deducciones que corresponda aplicar por este concepto se excepcionan de las limitaciones establecidas en el último párrafo del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley (35 ó 45 por 100 de la cuota íntegra, según los casos) y tampoco se computarán para calcular dichos límites en cuanto afecten a los demás conceptos deducibles allí regulados.

Cuando por insuficiencia de cuota, no pueda absorberse en un único período impositivo la deducción que legalmente corresponda, también el artículo 37.1., amplía a quince años el plazo de tiempo en que podrá absorberse el exceso.

La cuantía de la deducción se establece fijando una base o parámetro, configurada a partir de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a los que hicimos referencia anteriormente, sobre la que se aplican determinados porcentajes a través de los que se halla el importe a deducir en la cuota, en la forma indicada.

A este efecto la Ley establece un conjunto de disposiciones destinadas a definir ambas magnitudes.

En relación con la base de la deducción se fijan las siguientes reglas especiales que corrigen, en su caso, la renta obtenida en la transmisión de los bienes ya citados y que, en la mayoría de los casos tienden a evitar que la práctica de esta deducción pueda coincidir con otras reducciones de forma que el contribuyente obtenga una doble desgravación.

A este efecto, se establece que no formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 128 de esta Ley, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes. Tampoco forma parte de la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

Y, tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, la renta obtenida en su transmisión se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 11 del artículo 15 de esta Ley.

Finalmente, se fija una opción para los casos en que se transmitan elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que estos se devenguen. En tal supuesto el contribuyente podrá elegir entre acogerse, por el importe de dichos gastos, a esta deducción por reinversión, o deducirse, según corresponda, los citados gastos.

Al margen de ello, la Ley, con clara independencia del fundamento que justifica las anteriores reglas, ordena, a los solos efectos del cálculo de la base de esta deducción, que el valor de transmisión de los elementos patrimoniales no podrá superar su valor de mercado.

Por consiguiente, la base de la deducción se fijará a partir de la renta obtenida en la transmisión, que se integre en la base imponible, con el límite del valor de mercado del importe de la enajenación, y aplicando las reglas especiales antes expuestas (incluida la aplicable a las operaciones de leasing a que antes nos hemos referido). Y para el caso en que la reinversión efectuada no se corresponda con la totalidad del importe obtenido en la transmisión, la base de la deducción será proporcional a la parte de la renta que corresponda a la cantidad reinvertida.

Determinada así la base de la deducción, para cuantificar el importe de las cantidades a deducir en la cuota íntegra, se aplican sobre aquella magnitud los siguientes porcentajes que se fijan en función del tipo de gravamen al que se haya sometido la base imponible de la entidad en el periodo correspondiente:

- el 17 por 100 cuando la base imponible se haya sometido al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 bis de la LIS.

- el 7 por 100, si el tipo de gravamen ha sido el 25 por 100.

- el 2 por 100, si el tipo de gravamen ha sido el 20 por 100

- y el 22 por 100, si el tipo de gravamen ha sido el 40 por 100

4.- Requisitos formales.

El régimen de la deducción se cierra exigiendo que, durante el plazo de mantenimiento de los activos en que se hubiese realizado la reinversión, se haga constar en la memoria de las cuentas anuales tanto el importe de la renta acogida a la deducción, como la fecha de la reinversión.

5.- El régimen transitorio

La entrada en vigor del régimen de deducción examinado suscita, principalmente, la necesidad de establecer su conexión con las situaciones que pudieran haberse acogido a las previsiones del artículo 21 de la LIS, que ahora se deroga, y de regular las consecuencias de dicha derogación.

A este segundo efecto, la Disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 declara la aplicación del citado artículo 21 a las rentas que se hubiesen acogido a la reinversión de beneficios extraordinarios durante su vigencia, aun cuando la reinversión y demás requisitos se produzca en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002.

Y en cuanto a la conexión entre los dos regímenes de reinversión de beneficios extraordinarios, se fijan dos normas que resuelven las posibles circunstancias en que pudieran surgir conflictos intertemporales entre ambos preceptos.

En primer lugar, y para aquellas situaciones que se hubiesen acogido inicialmente al artículo 21, siempre que la reinversión se efectuase en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2002, el sujeto pasivo podrá aplicar la nueva deducción en la cuota, a condición de que la totalidad de la renta diferida se integre en la base imponible de dicho período impositivo.

En segundo lugar, cuando en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2002 existiesen rentas pendientes de integrar en la base imponible, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 21, éstas se podrán incluir, total o parcialmente, en la base imponible de la primera declaración a presentar por este impuesto, aplicándose entonces la nueva deducción a tales rentas en la medida en que se hubiesen integrado en la base imponible. En todo caso, para aplicar este régimen de deducción en la cuota, habrán de cumplirse todos los requisitos establecidos en el artículo 36.ter. de la LIS que ya hemos examinado (Por ejemplo: en varias consultas la DGT ha resuelto negativamente la aplicación del art. 36.ter. a quienes, en aplicación del art. 21 de la LIS, habían reinvertido sus beneficios extraordinarios en activos no afectos a sus actividades).

Ambas posibilidades (reinversión a partir de enero de 2002 o integración de rentas pendientes de imputar según el art. 21) pueden ser de aplicación simultánea (así; enajenación de un activo y reinversión parcial de la renta en el 2001, quedando por reinvertir el resto del beneficio obtenido), como tiene declarado la DGT en consulta 1033/2002.

Finalmente, la Ley 24/2001 (artículo 2.52) modifica la disposición adicional decimocuarta de la LIS para adecuar su contenido a las previsiones del nuevo régimen de deducción. A este fin se establece un sistema de diferimiento del gravamen para los casos en que los hechos (transmisión y reinversión) se encuentren comprendidos en el régimen fijado en el nuevo artículo 36. ter., y las transmisiones se efectúen en cumplimiento de obligaciones establecidas por disposiciones con rango de Ley, publicadas a partir de 1 de enero de 2002, o por acuerdos de la Comisión Europea o del Consejo de Ministros adoptados

a partir de esa misma fecha, en aplicación de las normas de defensa de la competencia en procesos de concentración empresarial. Dicha disposición adicional decimocuarta de la LIS se declara también aplicable, en función de la Disposición transitoria decimosexta de la Ley 24/2001, a las transmisiones de activos que, habiéndose efectuado al amparo de lo dispuesto por el Real Decreto-Ley 6/2000, no hubiesen concluido o se efectúen a partir del 1 de enero de 2002.

C.- EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

Entre los regímenes especiales contenidos en la propia LIS, uno de los que mayores modificaciones van a experimentar es el relativo a los Grupos de sociedades que ahora pasa a denominarse “Régimen de consolidación fiscal”. A este fin, el Capítulo VII es objeto de nueva redacción en su totalidad, si bien la nueva redacción se va a limitar, en unos casos, a adecuar su texto a la nueva denominación del conjunto de entidades sujetas al régimen: “el grupo fiscal”. Respecto de otros aspectos, esenciales al régimen de consolidación fiscal, no habrá alteración importante de sus contenidos; así: su carácter opcional (art. 78); la consideración del grupo como sujeto pasivo y de la sociedad dominante como representante del grupo (art. 79); la posición solidaria de las sociedades del grupo respecto de la deuda (art. 80); etc. Y, finalmente, sólo algunos otros aspectos del régimen, serán objeto de verdaderos cambios sustanciales.

Para resumir las modificaciones más significativas nos ajustaremos a un orden distinto al del articulado de la Ley que nos permitirá la mejor esquematización de sus contenidos.

1.- La definición del grupo fiscal.

La Ley 24/2001, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2002, amplía el ámbito de aplicación del régimen de consolidación fiscal mediante tres instrumentos diferentes:

- En primer lugar, el porcentaje de participación, directo o indirecto, que se exige a la sociedad dominante sobre las dependientes se fija en el 75 por 100 (art. 81.2 b) de la LIS). Este porcentaje deberá mantenerse durante todos los períodos impositivos en que resulte de aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 81.3 de la LIS).

- En segundo lugar se suprime el requisito de que dicho porcentaje de participación mínimo se haya poseído de manera ininterrumpida con un año al menos de antelación al primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen, siendo suficiente que este porcentaje se posea el primer día de dicho período impositivo (art. 81.2 b) de la LIS).

- En tercer lugar se admite, en calidad sociedades dominantes del grupo fiscal, a los establecimientos permanentes de entidades no residentes, situados en territorio español

respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo (art. 81.2 a) de la LIS). Resulta así que, con ello, se atrae el ámbito de la LIS a entidades que, en principio, no son sujetos pasivos del Impuesto, sino del IRNR, lo que puede originar ciertas dudas en cuanto a la aplicación de las normas referentes a los establecimientos permanentes.

2.- La aplicación del régimen.

Al igual que en la anterior regulación, pero añadiendo algunas especificaciones novedosas, la aplicación de este régimen se condiciona a la adopción de los acuerdos sociales correspondientes por todas y cada una de las sociedades que vayan a formar parte del grupo fiscal.

En cuando a las cuestiones ahora contenidas en la nueva redacción, se establece primeramente que los acuerdos sociales deberán adoptarse por la junta de accionistas, cuando las entidades tengan forma mercantil, o por el órgano equivalente, cuando las entidades no tengan forma mercantil.

Estos acuerdos deben adoptarse en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación. (art. 84.1. y 2. de la LIS). Y, en relación con las sociedades que se incorporen a un grupo ya constituido, el plazo para la adopción de estos acuerdos finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que dichas sociedades deban tributar en el régimen de consolidación fiscal.

Ahora bien, la falta de los citados acuerdos ha sido regulada de forma que conlleva diversos efectos, aunque no aparezcan claramente definidos en la Ley. A nuestro juicio, la primera consecuencia de la ausencia de acuerdo por las sociedades que deban integrarse en un grupo ya constituido es la su tipificación como infracción tributaria simple de la sociedad dominante (sancionada con multa de 300 a 6.000 euros). Y, en segundo lugar, se establece que la ausencia de los acuerdos exigidos para constituir un grupo fiscal, impiden la aplicación del citado régimen, si bien, cuando no hayan sido tomados los acuerdos exigidos para integrarse en un grupo ya existente, la ausencia de los mismos no será determinante de la no aplicación del régimen a las sociedades afectadas, al menos durante los dos primeros años (a contar desde el día en que concluya el primer período impositivo en que tales sociedades deban tributar por dicho régimen especial). Plazo a partir del cual se verán excluidas del grupo fiscal.

En todo caso, la Administración conocerá anualmente la composición de cada grupo fiscal ya que se impone a la sociedad dominante el deber de comunicar a ésta, antes de la finalización de cada período impositivo, la composición del grupo fiscal en dicho período con identificación de las sociedades que se han integrado en el grupo y también las que han quedado excluidas del mismo (art. 84.6 de la LIS).

En segundo lugar, aborda la Ley el plazo en que resultará de aplicación el régimen a un determinado grupo fiscal (art. 84.5 de la LIS).

A diferencia de la normativa anterior, que establecía su aplicación durante un plazo mínimo de tres periodos, prorrogable por periodos de tres años, la nueva Ley no fija plazo alguno, de forma que, ejercitada la opción a favor de acogerse al régimen, se aplicará éste de forma indefinida (en tanto se cumplan las condiciones legales para ello), hasta que se exprese la renuncia en la correspondiente declaración censal, la cual deberá presentarse en un plazo de dos meses a contar desde la finalización del último período impositivo en que sea de aplicación el mencionado régimen. Por tanto, habiendo desaparecido las anteriores cautelas, la flexibilidad es la nota que en este extremo caracteriza la nueva regulación.

Una vez que hemos resumido los requisitos con que se delimita la aplicación del régimen, cuya entrada en vigor es, según hemos señalado, para los periodos impositivos que se inicien con posterioridad a 1 de enero de 2002, advertiremos que la Ley 24/2001, establece un régimen transitorio (disp. trans. 5.^a) con la finalidad de permitir la inmediata aplicación del régimen a los citados ejercicios. A este efecto se distinguen dos situaciones: (a) las sociedades que cumplan los requisitos exigidos por la nueva Ley y que vayan a integrarse en un grupo fiscal ya constituido conforme a la Ley anterior, estas entidades deberán presentar en el primer periodo iniciado en el 2002 tanto la opción como la comunicación del grupo a que hemos hecho referencia, y (b) las sociedades que sólo a partir de la nueva ley cumplan los requisitos para acogerse a este régimen, deberán optar por el mismo presentando su opción y la comunicación del grupo fiscal en el transcurso de ese primer periodo impositivo.

3.- La determinación de la base imponible del grupo fiscal.

Para determinar la Base imponible del grupo fiscal deben considerarse, esencial y resumidamente, los siguientes componentes:

a) Bases imponibles individuales. Sin incluir en este concepto la compensación de las bases imponibles negativas individuales generadas en períodos impositivos en los que ha sido de aplicación el régimen de consolidación fiscal ya que se han compensado en el propio régimen de consolidación. Respecto de las bases imponibles negativas individuales de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, se establece el límite de la base imponible individual de la sociedad que obtuvo las pérdidas (art. 88.2 de la LIS). A este solo efecto se excluyen de la base los dividendos que generen el derecho a la deducción del 100 por 100 para evitar la doble imposición interna.

b) Eliminaciones. La nueva redacción se remite expresamente a este efecto a los criterios establecidos en el RD 1815/1991.

c) Incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores. Para lo que también se remite al citado Real Decreto.

d) Compensación de la base imponible negativa del grupo fiscal (siempre que la suma de las partidas anteriores sea positiva) que se realizará conforme a lo que dispone el artículo 23 de la LIS, en el plazo de quince años, y que afectará a las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2002 (disp. trans. cuarta de la Ley 24/2001).

4.- La aplicación al grupo fiscal de la nueva deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Debido a la derogación del artículo 21 de la LIS y a la entrada en vigor del nuevo sistema de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, antes expuesto, la regulación del régimen de consolidación fiscal ha tenido que ocuparse de adecuar a esta nueva situación las previsiones contenidas en el artículo 89 de la LIS.

A este efecto, se dictan tres disposiciones, contenidas en el citado art. 89, que la doctrina considera serán insuficientes para atender muchas de las situaciones que se suscitarán, y que son las siguientes:

En primer lugar se establece que serán las sociedades del grupo fiscal, no el grupo fiscal, quienes pueden aplicar el régimen de deducción por inversiones.

En segundo lugar, se admite que la reinversión pueda efectuarse por la misma sociedad que obtuvo el beneficio o por otra perteneciente al grupo fiscal, lo cual no modifica el hecho de que la entidad que deba aplicarse la deducción sea la que obtuvo el beneficio o renta, si bien lo hará en el ejercicio en que se efectúe la reinversión.

En tercer lugar, se acepta la posibilidad de materializar la reinversión mediante la adquisición de elementos patrimoniales pertenecientes a otra sociedad del mismo grupo, si bien, en este caso, se exige que los elementos patrimoniales adquiridos sean nuevos.

Finalmente las disposiciones del art. 89 se cierran con una prohibición consistente en impedir que las transmisiones puedan realizarse entre sociedades del mismo grupo fiscal, por cuanto se producirían rentas positivas internas que son objeto de eliminación.

Septiembre de 2002

