

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 31 (2008-2009), pp. 159-164

**CUESTIÓN TRIBUTARIAS DE ACTUALIDADE  
NO IMPOSTO SOBRE SOCIEDADES DERIVADAS  
DAS MODIFICACIÓN DA LEI E DO SEU  
REGULAMENTO.**

Jaime ANEIROS PEREIRA  
*Profesor de Dereito Financeiro e Tributario  
Universidade de Vigo*

**1. A documentación das operacións entre partes vinculadas.**

Os artigos 18, 19 e 20 do Regulamento do Imposto sobre Sociedades desenvolven a documentación que se esixe en España para as operacións entre partes vinculadas. Esta documentación é obligatoria dende o 19 de febreiro de 2009.

Enténdese que hai unha operación entre partes vinculadas e que, polo tanto débese valorar polo seu valor normal de mercado e documentalas, cando se realice unha operación entre:

- a) Unha entidade e os seus socios ou partícipes.
- b) Unha entidade e os seus conselleiros ou administradores.
- c) Unha entidade e os cónxugues ou personas unidas por relacións de parentesco cos socios ou partícipes, conselleiros ou administradores.
- d) Dúas entidades que pertencen a un grupo.
- e) Unha entidade e os socios ou partícipes doutra entidade, cando ambas entidades pertencen a un grupo.
- f) Unha entidade e os conselleiros ou administradores doutra entidade, cando ambas entidades pertencen a un grupo.
- g) Unha entidade e os cónxugues ou persoas unidas por relacións de parentesco, en liña directa ou colateral, por consanguinidade ou afinidade

ata o terceiro grado dos socios ou partícipes doutra entidade cando ambas sociedades pertencen a un grupo.

h) Unha entidade e outra entidade participada pola primeira indirectamente en, polo menos, o 25 por 100 do capital social ou dos fondos propios.

i) Dúas entidades nas que os mesmos sócios, partícipes ou cónxugues, ou persoas unidas por relacións de parentesco participen, directa o indirectamente en, polo menos, o 25 por 100 do capital social ou dos fondos propios.

j) Unha entidade residente no territorio español e os seus establecementos permanentes no estranxeiro.

k) Unha entidade non residente no territorio español e os seus establecementos permanentes en España.

l) Dúas entidades que formen parte dun grupo que tribute no réxime dos grupos de sociedades cooperativas.

O Regulamento pretende respetar o principio de proporcionalidade, tendo en conta as operacións que realizan as partes relacionadas e o volumen total das súas operacións. Neste sentido, a documentación simplifícase para as empresas de reducida dimensión que soamente deberán documentar algunhas operacións definidas no texto regulamentario.

Así, establécese que a documentación deberá elaborarse tendo en conta a complexidade e o volume das operacións, de forma que permita á Administración comprobar que a valoración das mesmas se axustou ao previsto no artigo 16 da Lei do Impuesto, isto é, que as operacións se valoraron tendo en conta o valor normal de mercado.

Tamén se permite ao obrigado tributario utilizar aquela documentación relevante de que dispoña para outras finalidades.

Débese ter en conta que o artigo 16.10 do TRLIS establece dúas infraccións con sancións de especial gravidade. A primeira por non cumprir coas obrigas de documentación e, a segunda, por non declarar o valor que resulta da documentación.

## **2. Deducibilidade das perdas na carteira de accións de entidades que non cotizan en Bolsa.**

O artigo 12.3 da Lei do Imposto sobre Sociedades contempla as condicións para que a perda de valor da carteira noutras entidades sexa deducible.

As modificacións mais importantes se centran en que substitúese a referencia á diferenza entre o valor dos fondos propios ao inicio e ao peche do exercicio por unha referencia específica á diferenza positiva entre o valor dos fondos propios ao inicio e ao peche do exercicio.

Ademáis, amplíase a deducibilidade das perdas por deterioro ou correccións de valor correspondentes a participacións en entidades residentes en países ou territorios considerados como paraísos fiscais ás entidades que residan nun Estado membro da Unión Europea e o suxeito pasivo acredite que a súa constitución e operativa responde a motivos económicos válidos e que realizan actividades empresariais.

Por outra banda, incorporanse regras de deducción fiscal das correccións de valor de valores que representen participacións no capital social de entidades do grupo, multigrupo e asociadas, sin necesidade da súa imputación contable na conta de perdas e ganancia.

En primeiro lugar, poderase deducir a perda de valor das participacións nas seguintes entidades:

- Entidades que non coticen nun mercado regulado.
- Entidades do grupo, multigrupo e asociadas.
- Entidades residentes en territorios calificados como paraísos fiscais e que consoliden as súas contas coa entidade que realiza o deterioro. O suxeito pasivo debe acreditar que a súa constitución e operativa responde a motivos económicos válidos e que realizan actividades empresariais.
- Entidades residentes noutro país da Unión Europea cun réxime fiscal privilexiado e o suxeito pasivo acredite que a súa constitución e operativa responde a motivos económicos válidos e que realizan actividades empresariais

En segundo lugar, establecece un límite de deducibilidade da pérdida pues a deducción en concepto de perdas por deterioro dos valores representativos da participación no capital de entidades que non coticen nun mercado regulado non poderá exceder da diferenza positiva entre o valor dos fondos propios ao inicio e ao peche do exercicio, debendo terse en conta as aportacións ou devolucións de aportacións realizadas en él.

### **3. Gastos non deducibles no Impuesto sobre Sociedades.**

Amplíase o ámbito de deducibilidade dos gastos correspondentes a contribucións realizadas a planes de previsión social, sempre que as contribucións se imputen ao asegurado.

Mantense a deducibilidade da dotación á reserva de estabilización, aínda cando non se intrgrara na conta de perdas e ganancias.

En consecuencia, non serán deducibles os seguintes gastos:

- a) Os derivados de obrigacións implícitas ou tácitas.
- b) Os relativos a retribucións a longo prazo do personal.

Non obstante, serán deducibles as contribucións dos promotores de planes de pensións regulados no Texto Refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións, aprobado polo Real Decreto Lexislativo 1/2002, de 29 de novembro, así como as realizadas a planes de previsión social empresarial. As contribucións imputaranse a cada partícipe ou asegurado, na parte correspondente, salvo as realizadas a planes de pensións de xeito extraordinario por aplicación do artigo 5.3.d) do citado Texto Refundido da Lei de Regulación dos Plans e Fondos de Pensións.

Serán igualmente deducibles as contribucións para a cobertura de contingencias análogas ás dos planes de pensións, sempre que se cumplan os seguintes requisitos:

1.º Que sexan imputadas fiscalmente ás persoas a quen se vinculen as prestacións.

2.º Que se transmita de forma irrevocable o dereito á percepción das prestacións futuras.

3.º Que se transmita a titularidade e a xestión dos recursos no que consistan ditas contribucións.

c) Os concernientes aos costes de cumprimento de contratos que excedan aos beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

d) Os derivados de reestructuracións, excepto si se refiren a obrigacións legais ou contractuais e non meramente tácitas.

e) Os relativos ao risco de devolucións de vendas.

f) Os de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución as empregados, tanto si se satisface en efectivo ou mediante la entrega de dichos instrumentos.

#### **4. Transmisión de inmuebles calificados como activos no corrientes.**

No artigo 15.9 da Lei do Imposto sobre Sociedades, adáptase a terminoloxía á utilizada na nova redacción do Código de Comercio,

sustituindo a referencia aos elementos patrimoniais do inmovilizado pola referencia aos elementos patrimoniais do activo fixo. Deste xeito, establécese que aos efectos de integrar na base imponible as rendas positivas obtidas na transmisión de elementos patrimoniais do activo fixo o destes elementos que fosen clasificados como activos non correntes mantidos para a venda, que teñan a natureza de bens inmoebles, deducirase o importe da depreciación monetaria producida dende o día 1 de xaneiro de 1983, calculada dacordo coas regras que se enumeran.

### **5. Deducións por dobre imposición internacional.**

Varias son as modificacións neste ámbito. Así, no artigo 21 amplíase a aplicación da exención aos dividendos ou participacións en beneficios de entidades residentes en países ou territorios considerados como paraísos fiscais ás entidades que residan nun Estado membro da Unión Europea e o suxeito pasivo acredite que a súa constitución e operativa responde a motivos económicos válidos e que se realizan actividades empresariales.

O artigo 30 adáptase a regulación das deducións para evitar a dobre imposición interna ao novo Plan Xeral de Contabilidade para que poidan resultar aplicables a aqueles supostos nos que o dividendo ou participación en beneficios non determine a integración da renda na base imponible, por non ter a consideración de ingreso. Procederá aplicar a deducción cando o suxeito pasivo probe que un importe equivalente a ese dividendo ou participación en beneficios se integrase na base imponible das persoas ou entidades propietarias anteriores da participación.

Por último, o artigo 32.5 establécese que non se integrará na base imponible do suxeito pasivo que percibe os dividendos ou a participación en beneficios a perda por deterioro do valor da participación derivada da distribución dos beneficios, calquera que sexa a forma e o período impositivo no que a perda se poña de manifesto, excepto que o importe dos citados beneficios tributase en España a través de calqueira transmisión da participación.

Sin embargo, no caso de que o dividendo ou participación en beneficios non determine a integración de renda na base imponible por non ter a consideración de ingreso, procederá aplicar a deducción cando o suxeito pasivo probe que un importe equivalente a ese dividendo ou participación en beneficios tributase en España a través de calqueira transmisión da participación, nos termos establecidos no artigo 32. O límite a que se refire o apartado 3 do artigo calcularase atendendo á cuota íntegra que

resultaría da integración na base imponible do dividendo ou participación en beneficios.

#### **6. Novo incentivo fiscal para as pequenas e medianas empresas.**

A Lei 4/2008 veu a establecer un novo incentivo, distinto do da liberdade de amortización previsto para as empresas de reducida dimensión no artigo 109 do TRLIS, aplicable ás inversións nos elementos novos do inmovilizado material e das inversións inmobiliarias afectos a actividades económicas, postos a disposición do suxeito pasivo nos períodos impositivos iniciados dentro dos anos 2009 e 2010, sempre que, durante os vinte e catro meses seguintes á data de inicio do período impositivo no que os elementos adquiridos entren en funcionamento, a plantilla media total da entidade se manteña respecto da plantilla media dos doce meses anteriores.