

**JUAN ÁLAMO LUIS**  
**MANUEL MATRES CASADO**

*Inspectores de Hacienda del Estado*

**Extracto:**

**EL** presente trabajo tiene por objeto examinar las modificaciones que la disposición final segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introduce en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

---

## Sumario:

---

- I. Artículo 3. Tratados y convenios.
- II. Artículo 15. Reglas de valoración. Regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.
- III. Artículo 23. Compensación de bases imponibles negativas.
- IV. Artículo 28. Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y participaciones en beneficios.
- V. Artículo 36 bis. Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.
- VI. Artículo 37. Normas comunes a las deducciones previstas en el presente Capítulo.
- VII. Artículo 38. El pago fraccionado.
- VIII. Artículo 81. Definición del grupo de sociedades. Sociedad dominante. Sociedades dependientes.
- IX. Artículo 101. Régimen fiscal del canje de valores.
- X. Artículo 102. Tributación de los socios en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- XI. Artículo 109. Normas para evitar la doble imposición.

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (en adelante, Ley 40/1998) ha incorporado diversas modificaciones a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), lo que realiza a través de su disposición final segunda y para los ejercicios impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999.

Siguiendo el propio orden del articulado de la LIS, nos empleamos a comentar los cambios operados por la Ley 40/1998.

### **I. ARTÍCULO 3. TRATADOS Y CONVENIOS**

Suponiendo una mejora técnica, la Ley 40/1998 incorpora una referencia al artículo 96 de la Constitución. Con ello se configura un precepto de redacción similar al de los nuevos IRPF (art. 5) o Impuesto sobre la Renta de No Residentes (art. 4 de la Ley 41/1998).

El artículo 96 de la Constitución regula la entrada en vigor, derogación y denuncia de los tratados y convenios internacionales.

No hay en este extremo ninguna novedad o modificación en la LIS propiamente dicha. La Constitución sigue estando donde estaba, con su naturaleza de Ley de Leyes.

## II. ARTÍCULO 15. REGLAS DE VALORACIÓN. REGLA GENERAL Y REGLAS ESPECIALES EN LOS SUPUESTOS DE TRANSMISIONES LUCRATIVAS Y SOCIETARIAS

Las únicas modificaciones efectuadas por la Ley 40/1998 al artículo 15 de la LIS lo son a su apartado 11, esto es, al que regula el mecanismo dirigido a corregir que en la transmisión de determinados elementos patrimoniales se tribute por las plusvalías (monetarias) que tienen su origen en la inflación y consiguiente depreciación de la moneda.

En lo que aquí y ahora interesa, recordemos dos aspectos de la legislación vigente hasta 31 de diciembre de 1998:

- Por un lado, resultaba aplicable a las transmisiones de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial.
- Por otra parte, el importe de la depreciación monetaria tenía como límite la renta previa positiva obtenida en la transmisión, de modo que como consecuencia de la aplicación del artículo 15.11 no cabía integrar una renta negativa.

La nueva redacción que da la Ley 40/1998 al artículo 15.11 introduce las siguientes modificaciones en relación con los dos aspectos que acabamos de enunciar.

En primer lugar, a partir del 1 de enero de 1999 el régimen del artículo 15.11 sólo será de aplicación a las transmisiones del inmovilizado material que tengan la consideración de inmuebles. Esta restricción es en cierta medida coincidente con la habida en el IRPF (art. 33.2), que únicamente admite coeficientes de actualización para bienes inmuebles.

En segundo lugar, se suprime la mención de que el importe de la depreciación monetaria tiene como límite las rentas previas positivas obtenidas en la transmisión. En este sentido, y para mejor inteligencia de la cuestión, la nueva redacción establece que «a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión (...) se deducirá (hasta el límite de dichas rentas positivas, decía la redacción anterior) el importe de la depreciación monetaria (...)».

La nueva redacción permite diversas interpretaciones. Entre ellas, y si se tiene en cuenta el precedente histórico, que, si bien la renta previa (obtenida en la transmisión) debe ser positiva para que sea procedente calcular el importe de la plusvalía monetaria la renta definitiva (resultante de minorar la renta previa en el importe de la depreciación monetaria) a integrar en la base imponible puede ser negativa, lo que con la redacción anterior no era posible.

### III. ARTÍCULO 23. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

La Ley 40/1998 modifica los apartados 1 y 3 y añade un nuevo apartado 5 al artículo 23 de la LIS.

De acuerdo con el nuevo apartado 1, las bases imponibles negativas (en adelante, BIN) podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. Por tanto, y ahí radica la novedad, se amplía de siete a diez años el plazo de compensación de BIN.

La modificación al apartado 3 es meramente técnica: las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a partir del primer período impositivo cuya renta (base imponible decía la anterior redacción) sea positiva. En explicación del cambio terminológico, repárese que en el IS la base imponible es el resultado de minorar (compensar) la base imponible previa en las BIN de ejercicios anteriores.

Al quedar ampliado el plazo de compensación de siete a diez años, la Disposición Transitoria Duodécima de la propia Ley 40/1998 permite que las BIN pendientes de compensación al inicio del período impositivo en que sea de aplicación dicha ley, puedan compensarse en el plazo de diez años, computado a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquel en que se determinaron dichas BIN. Es decir, y simplificando: si una entidad con períodos impositivos coincidentes con el año natural entra en 1999, por ejemplo, con un año pendiente de compensación, por el juego de la transitoria verá ampliado ese plazo a tres años más.

Pero lo auténticamente novedoso es el apartado 5, según el cual: «el sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

La confluencia de tres factores, como son: la reducción del período de prescripción tributaria a cuatro años, la ampliación del plazo de compensación de BIN a diez años, y esto último relacionado con el plazo de seis años que exige la legislación mercantil para la conservación de la contabilidad, parece que ha llevado al legislador a adoptar ciertas cautelas en materia de compensación de BIN. Pero ... ¿cuáles son éstas?, ¿cómo se concretan?

A partir de los nuevos plazos, y por abstracción de la doctrina tradicional, en el caso de que incorrectamente se generasen BIN, el plazo de cuatro años de prescripción impediría que pudieran ser comprobadas y eliminadas por la Administración, disponiendo la entidad de un plazo adicional de seis años para efectuar la compensación.

Con base en la regulación hasta ahora existente, la doctrina económico-administrativa interpretaba que no hacía falta que el contribuyente hubiera presentado declaración por el período impositivo en que se generaron las BIN para que éstas pudieran ser objeto de compensación, siendo suficiente con que estuvieran contabilizadas, y que además la Administración no podía comprobarlas si correspondían a un período prescrito (Resoluciones del TEAC de 6-9-1994).

Es en este contexto que aflora el nuevo apartado 5 del artículo 23 de la LIS. Y nos preguntamos, ¿está cambiando ese orden de cosas?, ¿con qué calado y alcance?

Para comenzar, cabe pensar que toda o parte de la razón de la norma es para demandar a efectos fiscales un plazo de conservación de la contabilidad y soportes documentales superior al que resulta exigible por la legislación mercantil; en concreto, el necesario para poder probar/verificar la procedencia y cuantía de la BIN cuya compensación se pretende. En este contexto la expresión «en su caso» (entendida como: si procede o no necesariamente) puede resultar equívoca. Sin embargo, parece que el fin de la norma es exigir del sujeto pasivo la conservación de la contabilidad y los oportunos soportes documentales que acrediten la procedencia y cuantía de la BIN y, por tanto, que la Administración tributaria pueda recabar la exhibición de tales medios de prueba a efectos de valorarlos.

Señalado lo anterior, el aspecto de mayor relieve en el precepto es la exigencia de que el contribuyente acredite «la procedencia y cuantía» de la BIN cuya compensación pretenda. Pero, procedencia ¿cómo origen o cómo conformidad a unas normas?; esto es, ¿se debe probar el ejercicio de origen de un saldo o la propia conformidad en Derecho del saldo? De ser esta segunda la hipótesis correcta, parece obvio que la comprobación sólo puede tener como finalidad la regularización de la BIN incorrectamente declarada, lo que conceptualmente abre dos alternativas: una, que la regularización pueda surtir efectos en el ejercicio prescrito en el que se configuró incorrectamente la BIN cuya compensación se pretende, lo que entra en abierta contradicción con el mandato del artículo 64 a) de la LGT; otra, y mediante un arrastre del ejercicio prescrito al no prescrito en el que se practica la compensación, que quepa corregir los efectos que una BIN incorrectamente determinada pudiera tener en la liquidación del ejercicio no prescrito en el que se está pretendiendo la compensación.

Hay tres circunstancias que consideramos de interés a la hora de formarse opinión sobre la posible respuesta a las preguntas formuladas.

En primer lugar, la propia norma, después de establecer que el sujeto pasivo debe acreditar la procedencia y cuantía de las BIN cuya compensación pretenda, añade inmediatamente: «cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

En segundo lugar, en el texto de la norma que comentamos no aparece una palabra de tanta significación tributaria como es la de comprobación.

En tercer lugar, y a propósito de lo anterior, obsérvese cómo se pronuncia el legislador en un precepto coetáneo. La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, al modificar el artículo 117 de la Ley 43/1995 en lo referente a los requisitos exigidos al factor de agotamiento en las Empresas de Hidrocarburos se establece de modo expreso que el sujeto pasivo deberá recoger en la Memoria de los diez ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción (en concepto de factor de agotamiento), el importe de ésta, las inversiones realizadas con cargo a la misma y las amortizaciones realizadas..., añadiendo: «estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período, para lo cual el sujeto pasivo deberá aportar la contabilidad y los oportunos soportes documentales que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos al factor de agotamiento», para en el artículo 118.1 sancionar: «transcurrido el plazo de diez años sin haberse invertido o habiéndose invertido inadecuadamente el importe correspondiente, se integrará en la base imponible del período impositivo concluido a la expiración de dicho plazo o del ejercicio en el que se haya realizado la inadecuada disposición...».

#### **IV. ARTÍCULO 28. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA: DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS**

Del articulado de la LIS, el artículo 28 es, posiblemente el que más redacciones ha tenido desde su texto originario. No obstante, a los efectos que ahora se analizan, hay que comenzar por decir que la Ley 40/1998 sólo introduce modificaciones técnicas, en aras tanto de un mejor orden sistemático como de unas redacciones más clarificadoras.

Con efectos desde 1998, la Ley de Acompañamiento 66/1997 añadió al artículo 28, apartado 2 (sobre deducción al 100%), un nuevo párrafo con la siguiente redacción: «no procederá la deducción del 50 por 100 a que se refiere el apartado anterior cuando los dividendos o participaciones en beneficios correspondan a acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho y cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos».

La deficiente ubicación del precepto reproducido sobre «lavado de dividendos» es corregido por la Ley 40/1998 que comentamos. Ahora, en la estructura del artículo 28, se trasvasa a su apartado 4, es decir, al que regula con carácter general las excepciones o restricciones del derecho a deducir (sea al 50 o al 100%), con idéntico texto pero sin mención al porcentaje del 50 por 100.

Por otra parte, se utiliza una distinta terminología en la redacción del apartado 2 con el fin de clarificar que la deducción al 100 por 100 se gana con un porcentaje de participación no inferior al 5 por 100 cuando este último porcentaje se haya tenido de manera ininterrumpida durante un año.

Con la redacción anterior era más dable interpretar que el plazo de tenencia de un año era exigible de todos los valores generadores de los dividendos cuya deducción al 100 por 100 se pretendiera (y siempre, claro está, que hubiera consolidada una participación del 5%).

Finalmente, y buscando una terminología más acorde: en el apartado 4 e) a'), y dado su contexto, se sustituye la expresión doble imposición interna de dividendos por la de doble imposición interna de plusvalías; y en el apartado 4 e) b') dado el nuevo lenguaje del IRPF, se sustituye la expresión incrementos de patrimonio por la de ganancias de capital.

## **V. ARTÍCULO 36 BIS. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES MINUSVÁLIDOS**

El artículo 36 bis fue incorporado a la LIS por la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos para los períodos impositivos iniciados dentro de 1997. Dicho artículo fue reproducido por la Ley de Acompañamiento 66/1997 para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1998.

Pues bien, con idéntico contenido al preexistente de la deducción, la modificación introducida por la Ley 40/1998 consiste en que suprime la referencia temporal que venía figurando en las redacciones de las antedichas leyes de acompañamiento, haciendo así innecesario a futuro el dar nueva redacción a este precepto, para cada período impositivo, a través de las sucesivas leyes de acompañamiento.

## **VI. ARTÍCULO 37. NORMAS COMUNES A LAS DEDUCCIONES PREVISTAS EN EL PRESENTE CAPÍTULO**

El artículo 37 de la LIS establece las normas comunes a las deducciones reguladas en el Capítulo IV de su Título VI, esto es, las destinadas a incentivar la realización de determinadas actividades (investigación y desarrollo, exportación, inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros, etc.).

Las modificaciones incorporadas por la Ley 40/1998 al texto del artículo 37 de la LIS son las siguientes:

En primer término, mediante una nueva redacción del artículo 37.1, se precisa el orden de deducciones a la cuota íntegra del impuesto: primero se practicarán las previstas en los Capítulos II (deducciones para evitar la doble imposición) y III (bonificaciones), y posteriormente las del Capítulo IV.

En segundo lugar, una mejor redacción del artículo 37.1 deja inequívocamente señalado que las deducciones del Capítulo IV aplicadas en un mismo período impositivo tienen un límite conjunto que es el del 35 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y en las bonificaciones.

Por tanto, y evitando la polémica que se produjo con la anterior LIS 61/1978 cuando las deducciones por inversiones venían afectadas por distintos límites anuales, propios y conjuntos, lo que llevó a pronunciamientos distintos entre algunos Tribunales y la Administración, la Ley 40/1998 establece de manera rotunda que las deducciones del Capítulo IV aplicadas en un mismo período impositivo, tanto si proceden de ejercicios anteriores como si provienen del propio ejercicio en curso, no podrán exceder conjuntamente del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y en las bonificaciones.

Por último, un nuevo párrafo al apartado 3 del artículo 37 dispone que el incumplimiento del requisito de permanencia en funcionamiento de los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en el Capítulo IV (cinco años o durante su vida útil, si fuere inferior) determinará que «conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida (deducción indebidamente disfrutada), además de los intereses de demora (devengados desde el momento en que se efectuó la deducción)». En este sentido, ocurre que la anterior redacción de la LIS no precisaba como debía regularizarse el incumplimiento de la obligación de mantener los elementos afectos a las deducciones.

## VII. ARTÍCULO 38. EL PAGO FRACCIONADO

El artículo 38 de la LIS regula los pagos fraccionados que deben realizarse en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, a cuenta de la liquidación definitiva correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses indicados, distinguiendo en la configuración de la base de cálculo de tales pagos fraccionados entre un sistema general (apartado 2) y otro opcional (apartado 3).

En lo que aquí y ahora importa, la opción por el sistema del apartado 3 debe ejercitarse mediante la correspondiente declaración censal en los siguientes plazos: en el mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos, siempre que el período impositivo a que se refiere la citada opción coincida con el año natural; no coincidiendo el período impositivo con el año natural, dentro de los dos meses siguientes al inicio del período impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio de dicho período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a dos meses.

En el régimen vigente a 31 de diciembre de 1998 el sistema opcional del artículo 38.3 de la LIS debía reiterarse en cada período impositivo en que se pretendiese su aplicación. Ahora, simplificando la gestión del impuesto, y aquí radica la modificación introducida por la Ley 40/1998, en los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, una vez ejercitada la opción, ésta vinculará al sujeto pasivo en tanto no renuncie a su aplicación, debiendo formularse dicha renuncia a través de una declaración censal dentro de los mismos plazos que rigen para el propio ejercicio de la opción y que con anterioridad acotamos.

## **VIII. ARTÍCULO 81. DEFINICIÓN DEL GRUPO DE SOCIEDADES. SOCIEDAD DOMINANTE. SOCIEDADES DEPENDIENTES**

El apartado 5 del artículo 81 de la LIS viene en disponer que aunque el grupo de sociedades se extingue cuando la sociedad dominante pierde dicho carácter en el caso de que otra sociedad tome participación en la dominante mediante alguna de las operaciones reguladas en el Capítulo VIII del Título VIII de la propia ley (fusiones, escisiones, etc.), de manera que pase a reunir los requisitos para ser considerada dominante, el régimen de los grupos de sociedades será de aplicación al nuevo grupo así formado, previa comunicación a la Administración Tributaria y desde el mismo momento de la extinción del grupo preexistente.

Para que tal suceda, y en esto consiste la modificación introducida por la Ley 40/1998, mediante la incorporación de un nuevo párrafo al citado número 5 del artículo 81, la antedicha comunicación «deberá realizarse con anterioridad a la conclusión del primer período impositivo en el que el nuevo grupo tribute en el régimen de los grupos de sociedades». Se da entrada así a un precepto especial que, para dicho caso concreto, se antepone a la norma general según la cual la sociedad dominante debe comunicar los acuerdos tomados por todas y cada una de las sociedades que van a formar parte del grupo con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación el régimen de tributación consolidada.

## **IX. ARTÍCULO 101. RÉGIMEN FISCAL DEL CANJE DE VALORES**

El artículo 101 de la LIS vino a suponer un enfoque distinto a como venía regulándose la materia en la Ley 29/1991.

Como es sabido, a tenor de lo dispuesto en el citado artículo, no se integrarán en la base imponible del IRPF o del IS las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Dicho artículo, en su apartado 3, establece que «los valores recibidos por los socios se valorarán, a efectos fiscales, por el valor de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este impuesto o del IRPF, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida».

La modificación operada por la Ley 40/1998 consiste en añadir a dicho apartado 3, que conserva la redacción originaria, que «los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados».

Esta concreción no es sino el reconocimiento expreso por el legislador de un criterio que ha sido sustentado por la Dirección General de Tributos en contestaciones a diversas consultas.

## **X. ARTÍCULO 102. TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS EN LAS OPERACIONES DE FUSIÓN, ABSORCIÓN Y ESCISIÓN TOTAL O PARCIAL**

El régimen fiscal aplicable a los socios con ocasión de su participación en las operaciones de fusión, absorción y escisión, total o parcial, reguladas en el Capítulo VIII del Título VIII de la LIS, es igual al establecido en la Ley 29/1991.

En su virtud, no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la sociedad transmitente siempre que los mismos sean residentes en territorio español o en el de algún Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español. Para añadir el apartado 2 del artículo 102 que «los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión, absorción y escisión, total o parcial, se valorarán, a efectos fiscales, por el valor de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este impuesto o del IRPF, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida».

Pues bien, la modificación operada por la Ley 40/1998 es la misma que veíamos en un momento anterior para el canje de valores, consistente en añadir al transcrito artículo 102.2 que «los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados».

Por tanto, nuevamente aquí se hace explícito el criterio sustentado por la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas.

**XI. ARTÍCULO 109. NORMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

A los efectos de evitar la doble imposición que pudiera producirse por aplicación de las reglas de valoración previstas para las participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad (art. 100), de los valores recibidos por la entidad que realiza un canje de valores (art. 101.2) y en el régimen de aportaciones no dinerarias especiales (art. 108), el artículo 109.1 a) de la LIS estableció que «los beneficios distribuidos con cargo a las rentas imputables a los bienes aportados darán derecho a la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos a que se refiere el artículo 28.2 de esta ley, cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio».

Lo que hace la Ley 40/1998 es incorporar un nuevo punto y seguido al precepto transcrito, añadiendo que «igual criterio se aplicará respecto de la deducción para evitar la doble imposición interna de plusvalías a que se refiere el artículo 28.5 de esta Ley por las rentas generadas en la transmisión de la participación». Consecuentemente, en las operaciones de reestructuración empresarial que nos ocupan, podrá aplicarse la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna sin que sea preciso cumplir el requisito de que el porcentaje de la participación anterior a la transmisión sea igual o superior al 5 por 100, demandado con carácter general por el artículo 28.5.