

<b>TRIBUTACION</b>	<b>LEY 29/1991, DE ADECUACION DE DETERMINADOS CONCEPTOS IMPOSITIVOS A LAS DIRECTIVAS Y REGLAMENTOS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS</b>	<b>N.º 216</b>
--------------------	--	----------------

Trabajo efectuado por:

**MIGUEL WERT ORTEGA**

*Inspector de Finanzas del Estado*

## *Sumario:*

- I. Introducción.
- II. Impuesto sobre Sociedades.
  - 1. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.
    - 1.1. La Directiva 90/434.
    - 1.2. Título I de la Ley 29/1991.
  - 2. Sociedades matrices y filiales.
    - 2.1. La Directiva 90/435.
    - 2.2. El Título II de la Ley 29/1991.
- III. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

...

...

## IV. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## V. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## VI. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

## 1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

## 1.1. Concesiones administrativas.

## 1.2. Pensiones.

## 1.3. Delimitación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## 2. Operaciones societarias.

## 2.1. Ambito de aplicación territorial.

## 2.2. Hecho imponible.

## 2.3. Base imponible.

## 3. Disposiciones comunes.

## 3.1. Comprobación de valores.

## 3.2. Infracciones y sanciones tributarias.

## 3.3. Pago del impuesto.

## 3.4. Gestión del impuesto.

## VII. Impuesto sobre el Valor Añadido.

## 1. Autoconsumo.

## 2. Exenciones relativas a áreas exentas y a regímenes aduaneros y fiscales.

## 3. Base imponible en las importaciones de bienes por particulares.

## 4. Deducciones anteriores al comienzo de las actividades empresariales o profesionales.

## 5. Devoluciones.

## 6. Régimen simplificado.

## 7. Recargo de equivalencia.

<b>TRIBUTACION</b>	<b>LEY 29/1991, DE ADECUACION DE DETERMINADOS CONCEPTOS IMPOSITIVOS A LAS DIRECTIVAS Y REGLAMENTOS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS</b>	<b>N.º 216</b>
--------------------	--	----------------

## I. INTRODUCCION

La Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas trae su causa, como indica el título, de la necesidad de acomodar la legislación fiscal española a la regulación contenida en una serie de normas comunitarias dictadas en los últimos años con el fin de sentar las bases que han de regir el funcionamiento del Mercado Unico a partir del 1 de enero de 1993.

El Mercado Unico europeo constituirá un gran espacio económico unificado, caracterizado por la ausencia de fronteras entre los países que lo componen y por la plena realización de los principios de libertad de circulación de las personas, servicios, capitales y mercancías, en condiciones similares a las que existen en el interior de un territorio nacional.

Para alcanzar ese objetivo es precisa la adopción de una serie de medidas legislativas que supriman las barreras o servidumbres de naturaleza técnica, fiscal, física o monetaria que impiden o dificultan el cumplimiento de los principios citados. Los problemas de naturaleza fiscal se provocan por la existencia de diversidad de sistemas tributarios en los países que integran la unión económica que alteran las condiciones de concurrencia del mercado y perturban la libre competencia entre las empresas.

Para evitar estas distorsiones hay que caminar hacia una integración de los sistemas fiscales, pero dependiendo del grado de la misma existen dos posibles opciones:

- Una mera integración parcial de las legislaciones fiscales divergentes, que sin crear un bloque jurídico único, adapte las normas de los distintos países de modo que se eliminen las distorsiones, proceso que se define como armonización fiscal.
- Una integración financiera plena que descarta, por definición, la producción de distorsiones fiscales, a través de la creación de una única normativa que regirá uniformemente la fiscalidad de los distintos países.

La opción elegida por la Comunidad Europea ha sido, en estos momentos, la de la armonización fiscal, aunque no hay que descartar que en un futuro se pueda alcanzar la total unificación de los sistemas fiscales.

Recordemos, por último, que los instrumentos jurídicos que emplea la Comunidad para llevar a cabo la armonización fiscal pueden ser:

- Directivas, que constituyen medidas legislativas dirigidas a los Estados miembros disponiendo las reformas que han de realizar en sus respectivas legislaciones para cumplir las reglas que establece la Comunidad. Se caracterizan por no ser de aplicabilidad inmediata en los Estados a los que van dirigidas, sino que necesitan que los legisladores de cada país aprueben las leyes o normas nacionales oportunas para adaptar su legislación al mandato comunitario. Como señala el artículo 189, apartado 4 del Tratado de la CEE: «La Directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios». Aprobada la Directiva, se concede a los Estados miembros un plazo, que puede ser desde unos meses hasta varios años, para que lleven a cabo los cambios necesarios en su legislación y se ajusten a los contenidos de la Directiva.
- Reglamentos, que constituyen medidas legislativas de aplicación obligatoria y directa en cada Estado miembro. Se incorporan de forma inmediata al Derecho interno respectivo. Así pues, no sería, en principio, necesaria su revalidación por el legislador nacional, pero en muchas ocasiones es conveniente por su integración con el resto de la normativa existente sobre la materia.

La Ley 29/1991 incorpora de una sola vez varias Directivas y Reglamentos comunitarios relacionados con las adaptaciones que deben realizarse en las legislaciones nacionales para preparar el camino al Mercado Único. Afectan a diversos impuestos, tanto directos (fundamentalmente el Impuesto sobre Sociedades y, en menor medida, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), como indirectos (el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre el Valor Añadido).

Pero el legislador no se ha limitado a realizar esa incorporación, sino que ha aprovechado la misma para introducir modificaciones, algunas importantes y otras menos, en la regulación de ciertos impuestos, como las que se refieren al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que en la Exposición de Motivos se justifican por aconsejarlo «la experiencia derivada de la gestión del impuesto durante más de diez años», o las relativas a las definiciones de sector diferenciado o al régimen de deducciones anteriores al inicio de la actividad en el Impuesto sobre el Valor Añadido que, aunque no lo reconozca expresamente la Exposición de Motivos, se deben a errores u omisiones en la legislación anterior que motivaban problemas interpretativos.

Analizaremos a continuación esta ley, separando su contenido por los diversos impuestos a los que afecta.

## II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La armonización de las legislaciones fiscales de los países integrantes de la Comunidad Europea en el campo de los impuestos directos lleva un retraso mayor que la armonización en el ámbito de los indirectos. En la imposición sobre Sociedades los estudios y propuestas de convergencia realizados para conseguir una aproximación de los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros han tropezado con el escollo de la dificultad de acuerdo sobre unificación de los tipos impositivos y de los sistemas de determinación de la base imponible.

En tanto no se alcanza esta meta de la integración de las legislaciones, los esfuerzos armonizadores han estado encaminados a solventar los problemas que derivan de situaciones de Derecho fiscal internacional, producidos por la plena vigencia del principio de libre circulación de capitales. En este sentido, se trata de garantizar que la movilidad de las inversiones financieras en el ámbito de la Comunidad no se vea entorpecida por la desigualdad de trato fiscal que pueden provocar las legislaciones divergentes. A esta finalidad responden dos Directivas, una referente a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores y otra relativa a las distribuciones de beneficios de empresas filiales a sus matrices. La ley que comentamos incorpora al Derecho español los principios y reglas establecidos por ambas.

### 1. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

#### *1.1. La Directiva 90/434.*

La Directiva 90/434 del Consejo, de fecha 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores se aprobó con el objetivo de crear una norma uniforme a todos los Estados miembros, de manera que se eviten las barreras que impiden o dificultan la creación de grandes empresas europeas que puedan competir desde mejores posiciones con otras empresas multinacionales del resto del mundo.

El origen de esta Directiva se remonta al artículo 220 del Tratado de Roma que ordenaba a los Estados miembros la negociación sobre la posibilidad de fusionar sociedades sujetas a legislaciones diferentes. Los primeros intentos datan del año 1973, pero los avances fueron escasos debido sobre todo a las reticencias y temores ante los posibles abusos que una política incentivadora de las fusiones podría ocasionar por favorecer el traslado de sociedades a otros países.

En un principio, ante los problemas existentes se pensó en la conveniencia de hacer depender su regulación de un proceso global de armonización del Impuesto de Sociedades. Sin embargo, la proximidad del Mercado Unico planteó la necesidad de arreglar con urgencia estas situaciones de Derecho internacional, por lo que se abordó de forma independiente la regulación de las mismas a través de la Directiva 90/434.

Los principios fundamentales que recoge la Directiva son:

- Las fusiones y operaciones asimiladas no deben generar por sí mismas gravamen y los incrementos o plusvalías que se produzcan para la sociedad transmitente ven diferida su tributación a la sociedad absorbente o beneficiaria en el momento en que venda los bienes o realice los derechos, siempre garantizando que será el mismo Estado a quien hubiese correspondido el gravamen sobre la sociedad transmitente quien lo obtenga posteriormente de la adquirente.
- Tampoco hay tributación para los socios por los incrementos o disminuciones derivados de los títulos recibidos en contrapartida de la transmisión de la sociedad.
- Los Estados miembros podrán adoptar salvaguardas a la aplicación de la Directiva que tengan como objetivo evitar fraudes o evasión fiscal mediante fusiones, escisiones y operaciones asimiladas.

### *1.2. Título I de la Ley 29/1991.*

La adecuación a la Directiva 90/434 de la legislación española rompe con el sistema anterior, constituido por la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Fusiones, nacida con un objetivo claro, que también comparte la Directiva, de favorecer el crecimiento económico mediante la incentivación de la inversión empresarial y de la entrada de capital extranjero. Sin embargo, las soluciones implantadas son totalmente opuestas. Así, la Ley 76/1980 mantenía el gravamen de los incrementos producidos en la sociedad transmitente pero ofreciendo la posibilidad, si las autoridades fiscales españolas atendían la petición que formulase la entidad interesada, de obtener una elevada bonificación, hasta el 99%, de los impuestos que gravaban las plusvalías. Esto suponía un férreo control administrativo de estas operaciones y un verdadero peligro por la sombra de discrecionalidad que teñía todo el proceso.

Por el contrario, la solución adoptada por la Directiva 90/434 y su plasmación en la Ley 29/1991, según destaca la Exposición de Motivos de esta última, se caracteriza por dos principios básicos:

- Neutralidad, al no gravar los incrementos producidos por la operación y al respetar la valoración de los bienes, a efectos de futuras transmisiones, que tenían para la transmitente antes de la operación. Esto es, la fusión, escisión o asimilada constituye una operación meramente interpuesta, sin efecto fiscal alguno.

- Ausencia de intervención administrativa. Se renuncia a cualquier tipo de autorización o permiso. Para disfrutar del régimen establecido en la ley basta con cumplir las condiciones y requisitos establecidos y que la entidad interesada comunique al Ministerio de Economía y Hacienda la pretensión de acogerse al régimen.

#### 1.2.1. Ambito de aplicación.

En principio el mandato de la Directiva se circunscribía a la regulación de las operaciones realizadas entre entidades pertenecientes a distintos países de la CEE. Sin embargo, la Ley 29/1991 sobrepasa este mandato y regula también las operaciones que se lleven a cabo entre residentes en España y aquellas en que intervengan entidades extranjeras no comunitarias.

Siguiendo lo establecido en la Directiva, el artículo 2 de la ley acota el campo de aplicación de su régimen mediante una definición muy detallada y de carácter económico de los distintos supuestos. En resumen, las operaciones reguladas son:

##### a) Fusiones, en las que se distinguen los siguientes tipos:

- *La fusión por absorción*, que consiste en la transmisión en bloque del patrimonio de una sociedad (absorbida), que queda por este motivo disuelta, a otra ya existente (absorbente) a cambio de la entrega de acciones de esta última a los socios de las absorbidas, permitiéndose la compensación monetaria hasta un máximo del 10% del valor de las acciones cuando sea necesaria para ajustar la relación de canje.
- *La fusión por creación de una nueva sociedad*, que consiste en la transmisión en bloque de patrimonios de dos o más sociedades que se disuelven para crear por unión de ellas otra nueva sociedad, a cambio de acciones de la nueva y, en su caso, dinero hasta el mismo 10% del valor de las acciones.
- *La fusión impropia*, que supone una absorción en la que la transmisión del patrimonio se produce sin cambio de acciones, pues la absorbente ya era titular de la totalidad de las acciones de la absorbida y decide disolverla.

##### b) Escisiones que, a su vez, pueden consistir en:

- *La escisión total*, producida por la disolución sin liquidación de una sociedad que divide su patrimonio total en dos o más partes, transmitiendo cada una a otras tantas sociedades y recibiendo a cambio sus socios acciones de las adquirentes y, en su caso, una compensación monetaria hasta el límite indicado anteriormente.

– *La escisión parcial*, en la que una sociedad, sin disolverse, segrega parte de su patrimonio, que forma lo que la ley denomina «rama de actividad», y lo transmite a una o varias sociedades a cambio de acciones y, en su caso, la compensación monetaria ya señalada.

c) *Aportaciones no dinerarias de ramas de actividad* por las que una entidad aporta el conjunto de elementos que forman una unidad económica autónoma a otra sociedad, entregando ésta a los socios de aquélla acciones propias.

d) *Canje de valores*, que consiste en adquirir una participación en una sociedad que le confiere la mayoría, a cambio de la entrega a los socios de acciones propias y, en su caso, de una compensación económica con el límite del 10%.

### 1.2.2. Régimen fiscal.

#### A) Para las sociedades transmitentes.

El resultado que persigue este régimen es precisamente que la operación realizada no produzca efectos fiscales, por lo que se declara la no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los incrementos o disminuciones de patrimonio que para la sociedad transmitente se pongan de manifiesto con ocasión de la fusión, escisión, canje de valores o aportación no dineraria. Pero este efecto se producirá sólo en los casos que regula el artículo 4, en el que se fijan las condiciones y requisitos que han de cumplir las entidades intervinientes para acogerse a los beneficios del régimen. La finalidad que guía la concreción de los supuestos es establecer la no integración de los incrementos o disminuciones de patrimonio y, por lo tanto, su diferimiento siempre que quede debidamente garantizado el derecho de la Administración española a gravar esas plusvalías en la adquirente en el momento en que realice los bienes recibidos.

Por consiguiente, esos requisitos se relacionan con los siguientes elementos:

- La residencia del transmitente,
- La situación del bien, y
- La residencia del adquirente o beneficiario de la aportación.

En el siguiente *Cuadro* resumimos los cuatro supuestos que se contemplan en el citado artículo 4.º:



<b>Residencia transmitente</b>	<b>Situación bien</b>	<b>Residencia adquirente</b>
4.1a) España	España	España, CEE o extranjero
4.1b) España	CEE	España y CEE
4.1c) España	Extranjero	España
4.1d) CEE y Extranjero	España	España, CEE o extranjero

Evidentemente, cuando el adquirente sea una entidad extranjera no comunitaria es preciso que los bienes adquiridos se vinculen a un establecimiento permanente en España y contribuyan a la obtención de rentas que se integren en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pues en otro caso no podría hacer valer su soberanía para gravar posteriormente los incrementos de patrimonio. Si se trata de una entidad española, el bien recibido debe contribuir a la obtención de rentas que hayan de tributar por el Impuesto sobre Sociedades. Si fuera una entidad comunitaria, ésta debe tributar efectivamente por alguno de los tributos que menciona el artículo 3.º de la Directiva, es decir, los equivalentes en el resto de los países comunitarios a nuestro Impuesto sobre Sociedades.

Se excluyen del beneficio, y por lo tanto se integran en la base imponible del impuesto, los derivados de buques, aeronaves o muebles afectos a los mismos, de entidades que se dediquen a la navegación internacional si el adquirente no tiene su residencia en territorio español.

Fuera de los casos recogidos en el artículo 4.º, cualquier otro supuesto determinará la integración del incremento o disminución en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Además, el régimen de diferimiento es renunciable, por lo que si a la entidad le interesa anticipar el pago del impuesto podrá computar el beneficio o pérdida obtenido en la base y tributar por el mismo.

En estos casos la entidad transmitente tributará por la diferencia entre el valor real de los bienes y derechos transmitidos y el valor neto contable, teniendo en cuenta las correcciones o ajustes extracontables de naturaleza fiscal.

B) Para las entidades adquirentes.

Si se dan los requisitos para la aplicación del régimen de diferimiento de las plusvalías, en el momento de la fusión, escisión, aportación o canje es inoperante a efectos fiscales el valor de los bienes recibidos, pero es importante conocerlo a efectos de la posterior venta o realización de los bienes por la entidad adquirente. Por ello, hay que garantizar una valoración uniforme que evite distorsiones motivadas por la distinta fiscalidad en el seno de la CEE.

Como es obvio, si no existe gravamen en el momento de la operación, el valor a efectos fiscales para los bienes adquiridos se determina aplicando los mismos criterios que hubiera aplicado la transmitente si no hubiera llevado a cabo la operación. Esto vale tanto para los bienes situados en España, como para los situados en cualquier país de la CEE.

En cambio, cuando no se aplique el diferimiento se tomará el valor real de adquisición.

C) Para los socios de la transmitente.

Aunque la ley habla de la existencia de incremento o disminución de patrimonio en los socios de la entidad transmitente por la diferencia entre el valor real de los valores recibidos y el valor de los entregados, se declara después que no se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF, según los casos, siempre que se trate de residentes en España, en un Estado miembro de la CEE o en un tercero si los valores recibidos son representativos del capital de una entidad residente en España.

En todo caso se excepcionan los obtenidos en una operación en que intervengan entidades residentes o establecidas en los denominados «paraísos fiscales».

La misma regla se aplica en el supuesto de valores recibidos en una operación de canje, salvo que la entidad adquirente no pertenezca a la CEE y disfrute en su país de residencia de un régimen privilegiado en el Impuesto sobre Sociedades.

1.2.3. Otras cuestiones reguladas en la ley.

Entre el resto de cuestiones recogidas en la ley sobre este régimen destacamos:

- Las entidades adquirentes suceden en todos los derechos y obligaciones a las transmitentes respecto a los bienes y derechos transmitidos, con exclusión del derecho a compensar pérdidas.

- Para poderse acoger a este régimen es preciso que se comunique al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la realización de las operaciones.
- Se contemplan en los artículos 13 y 14 de la ley una serie de garantías y obligaciones contables y formales para preservar la correcta aplicación del régimen.

## 2. Sociedades matrices y filiales.

### 2.1. La Directiva 90/435.

El mismo principio que inspiró la Directiva relativa a las fusiones sirve para fundamentar la siguiente Directiva 90/435 del Consejo, también de fecha 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes: Hay que evitar los obstáculos que se puedan oponer al establecimiento o expansión de los grupos integrados por sociedades pertenecientes a distintos países comunitarios, de forma que se garantice el funcionamiento del mercado interior europeo y se ayude a reforzar la competitividad de las empresas europeas respecto a las multinacionales del resto del mundo. Entre estos obstáculos se encuentra el de la posible doble imposición económica internacional que afectaría a los beneficios distribuidos por sociedades integrantes de un mismo grupo.

Los principios básicos que incorpora la Directiva se resumen en los siguientes:

a) Debe evitarse la doble imposición que se generaría si se gravase a la matriz por el beneficio recibido de su filial que ya hubiese sido gravado en su Estado de origen. Para ello se proponen dos alternativas:

- Abstenerse de gravar en la matriz dichos beneficios (método de exención).
- Gravarlos en la matriz, pero deduciendo de su cuota la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios (método de imputación).

b) Por imperativo de la neutralidad fiscal, la medida correlativa a la anterior es eximir de retención en la fuente a los dividendos distribuidos por la filial. Se admiten excepciones, como Alemania y Grecia, que al tener un sistema de doble tipo en el Impuesto de Sociedades, inferior para los beneficios distribuidos, la retención actúa como impuesto compensatorio respecto al mayor gravamen que soportan los no distribuidos. Otra excepción la constituye Portugal, con carácter transitorio y por motivos meramente presupuestarios.

c) Para minimizar los problemas interpretativos que pudieran darse en la aplicación del régimen, la Directiva contiene una serie de definiciones que delimitan el campo de aplicación de sus normas, como las de matriz y filial y tipos de sociedades a las que se aplica el régimen.

## 2.2. El Título II de la Ley 29/1991.

La Ley 29/1991 incorpora la Directiva 90/435 respetando fielmente el contenido y espíritu de la misma y de los dos métodos opcionales. Para evitar la doble imposición se inclina por el de la imputación.

### 2.2.1. Ambito de aplicación.

Se define como sociedad matriz aquella que ostenta una participación directa en el capital de otra de al menos un 25% y haya mantenido esa participación de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores a la distribución de beneficio.

Para la aplicación del régimen previsto en el Título II de la ley se requiere, además, que:

- Tanto la sociedad matriz como la filial estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que menciona el artículo 2 c) de la Directiva 90/435, esto es, la figura equivalente a nuestro Impuesto sobre Sociedades en los doce países miembros.
- El beneficio distribuido al que se aplica el régimen no debe proceder de la liquidación de la sociedad filial.
- Ambas sociedades deben adoptar la forma jurídica prevista en la Directiva, es decir, sociedades capitalistas con responsabilidad limitada de los socios. Para España se aplica a las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditarias por acciones y las de Derecho público que operen en régimen de Derecho privado.

### 2.2.2. Régimen fiscal.

Como señalamos anteriormente el legislador se ha inclinado por el método de imputación para resolver el problema de la doble imposición de los beneficios distribuidos por las filiales a sus matrices. Esto se traduce en las siguientes reglas:

A) Para la sociedad matriz.

Integrará en su base imponible del Impuesto de Sociedades la suma de:

- Beneficio líquido recibido de la filial.
- Impuesto sobre beneficios satisfecho por la filial, en la parte que corresponda a los distribuidos a su matriz.
- La retención practicada ( en el caso de Alemania, Grecia y Portugal).

De la cuota íntegra de su Impuesto sobre Sociedades deducirá lo satisfecho por la filial y, en su caso, la retención, con el límite del resultado de aplicar el tipo del Impuesto sobre Sociedades español a la base anterior.

La depreciación del valor de la participación de la matriz en la filial derivada de la distribución de beneficios no constituirá partida deducible. Únicamente deberá hacerse constar esa circunstancia en la Memoria.

B) Para la filial.

Los beneficios distribuidos están exentos de obligación real de contribuir y no sujetos a retención.

### 2.2.3. Otras cuestiones.

- a) Si los efectos recogidos en este régimen aparecen regulados también por un Convenio de doble imposición internacional firmado por España, las sociedades matrices españolas podrán optar por aplicar el Convenio o regirse por este régimen.
- b) A condición de reciprocidad se prevé extender la aplicación de las normas a otros tipos de sociedades distintos de los enunciados en la Directiva, y a los intereses que sean calificados fiscalmente como dividendos.

### **III. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

El artículo 15 de la Ley 29/1991 dispone que no se devengará este impuesto en las transmisiones de bienes de naturaleza urbana derivadas de las operaciones de fusión, escisión, aportación o canje a las que sea de aplicación el régimen previsto en el Título I. Pero esta medida no implica exención, sino un simple diferimiento, pues el mismo precepto establece que a efectos de la posterior transmisión, se entenderá que no ha habido interrupción por la realizada con ocasión de las operaciones citadas.

### **IV. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS**

La disposición adicional segunda de la ley declara aplicable el régimen previsto en el Título I para las aportaciones a sociedades de unidades económicas autónomas por parte de empresarios individuales, siempre que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio. Esto implica, por tanto, que los incrementos o disminuciones derivados de las aportaciones no dinerarias a sociedades, consistentes en negocios o unidades económicas autónomas, que hayan sido realizadas por personas físicas no tributarán por este impuesto en el momento de la aportación y se trasladará su gravamen a la sociedad a la que aporta cuando ésta realice los bienes.

Por otro lado, damos por reproducidos aquí los comentarios respecto a la incidencia en la tributación de los socios que reciben las acciones a cambio de los bienes transmitidos, pues el mismo régimen aplicable en el Impuesto de Sociedades cuando el socio sea una entidad regirá en el IRPF cuando el socio sea una persona física.

### **V. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

La disposición adicional quinta de la Ley 29/1991 establece que el valor resultante de la comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producirá efecto en la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio del adquirente referida al mismo año en que tiene lugar aquella y los siguientes.

La adicional sexta reconoce a la Administración un derecho de adquisición sobre los bienes transmitidos cuando el valor comprobado exceda en más del 100 por 100 del declarado.

Por último, la séptima adelanta respecto a este impuesto los recargos del 50% y del 10% por presentación fuera de plazo de los documentos o autoliquidaciones sin mediar requerimiento de la Administración, según que el retraso sea superior o no a tres meses. Esta misma consecuencia se generalizó para todo tipo de autoliquidaciones por la Ley de Presupuestos para 1992.

## **VI. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS**

Las novedades que introduce la ley en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se justifican, en primer lugar, por la necesidad de adaptar la regulación de este impuesto a la legislación fiscal comunitaria en materia de lo que denomina «derecho de aportación» y que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se encuadra en la rúbrica de «operaciones societarias». Sin embargo, como ya se expresó en la introducción de este trabajo, en la Ley 29/1991 se contienen también determinadas modificaciones que tienen por finalidad corregir ciertos aspectos de la regulación del impuesto que la experiencia ha demostrado que se encontraban desfasados o que convenía cambiar por razones de técnica tributaria o, simplemente, para acompañarlo a la evolución de la realidad económica sobre la que incide.

A continuación, siguiendo la estructura del impuesto analizaremos por separado las cuestiones más sustanciales de la reforma llevada a cabo.

### **1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas.**

#### *1.1. Concesiones administrativas.*

Se introducen diversas modificaciones en la delimitación del hecho imponible de esta figura. En primer lugar, se extiende el régimen de las concesiones a otros actos y negocios administrativos que impliquen la atribución de facultades de gestión de servicios públicos o de uso o aprovechamiento de bienes públicos. Se completa dicha delimitación mediante la mención de un nuevo supuesto de no sujeción: Las concesiones que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar bienes inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

Se contempla una regulación más casuística y detallada de la base imponible. Si anteriormente se determinaba a través de un único medio, la capitalización al 10% del canon de la concesión, a partir de ahora se podrán aplicar, alternativamente, diversos criterios:

- Se acude, en primer lugar, a una regla general representada por el importe total del precio que por la prestación del servicio haya de pagar el concesionario. Si la duración de la concesión fuese superior al año, se capitalizará la cantidad anual al 10%.
- En el caso de que el precio anual varíe en función de índices o revisión de precios cuya repercusión sea desconocida en el momento de concertar el contrato, se capitalizará el canon correspondiente al primer año. En cambio, si la «razón matemática» de la repercusión es conocida en el momento de otorgar la concesión, el canon a capitalizar será la media anual de las cantidades que el concesionario deba satisfacer durante toda la vida del contrato. Así, por ejemplo, si en una concesión de 10 años se fija un canon de 100.000 pesetas anuales, revisable en función de la evolución del Índice de Precios al Consumo, la base imponible se obtendrá por la capitalización al 10% del canon del primer año, pues no se puede calcular matemáticamente la repercusión del índice de revisión, con lo cual la base será:

$$\text{Base imponible} = \frac{\text{Canon inicial}}{0,10} = \frac{100.000}{0,10} = 1.000.000$$

Por el contrario, si en el convenio de la concesión se estipula que el canon inicial será incrementado en, por ejemplo, 10.000 pesetas cada año, la base imponible se determinará por la capitalización de la media anual del canon. Por lo tanto, en este supuesto la base será:

$$\text{Media anual del canon} = \frac{100.000 + 110.000 + \dots + 190.000}{10} = 145.000$$

$$\text{Base imponible} = \frac{\text{Media anual}}{0,10} = \frac{145.000}{0,10} = 1.450.000$$

- Si no es posible aplicar las reglas anteriores porque no exista o no haya medio de determinar el canon de la concesión, el nuevo artículo 13, apartado 4, dispone que se aplicarán como reglas especiales las siguientes: Capitalización de los activos fijos de la explotación al 2% por cada año de concesión, con el mínimo del 10% y el máximo del 10% del valor de los activos; por la valoración realizada por la Administración a falta de la anterior; o por último, en defecto de ambas, por el declarado por el interesado sin perjuicio de la comprobación de valores.



### *1.2. Pensiones.*

Se incluye una nueva regla en el artículo 10.2, letra f) del Texto Refundido, por la cual cuando la pensión no estuviese cuantificada en unidades monetarias, la base imponible se determinará aplicando el porcentaje de capitalización hallado según las normas generales al importe anual del salario mínimo interprofesional.

Asimismo, se extiende la aplicación de la disposición adicional 4.<sup>a</sup> de la Ley de Tasas al supuesto de cesión de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, de manera que si el valor de los bienes cedidos es superior en más de un 20% y 2 millones de pesetas a la base de la pensión, el exceso se liquidará como donación a cargo del cesionario.

### *1.3. Delimitación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.*

El nuevo artículo 7, apartado 5 del Texto Refundido, confirma la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles declaradas exentas en el IVA, aunque con mayor rigor técnico, pues habla de entregas en lugar de transmisiones. Al mismo tiempo, la amplía al establecer la sujeción también de las entregas de inmuebles incluidos en la transmisión empresarial de la totalidad del patrimonio no sujeta a IVA por el artículo 5. 1 b) de la ley de este último impuesto.

Se reforma, por otro lado, el artículo 18 del Texto Refundido que en la redacción antigua establecía una norma confusa por la que permitía en las transmisiones empresariales de inmuebles optar entre tributar por el Impuesto sobre Tráfico de Empresas o por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Cuando se aprobó el IVA no se modificó dicho artículo, con lo cual perdió su vigencia. La interpretación lógica es que no existía posibilidad de opción y si la transmisión del inmueble estaba sujeta al IVA, no cabía admitir el pago del Impuesto sobre Transmisiones y a la inversa. Esto se confirma por el nuevo artículo 18, el cual previene que si se efectuara la autoliquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», ello no eximirá en ningún caso a los sujetos pasivos sometidos al IVA de sus obligaciones tributarias por este concepto, sin perjuicio del derecho a la devolución de los ingresos indebidos a que hubiera lugar por la referida modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas».

## **2. Operaciones societarias.**

En la regulación de las operaciones societarias es donde se aprecia una mayor aproximación a lo dispuesto en la normativa comunitaria. En concreto el esfuerzo armonizador se plasma en una serie de modificaciones introducidas en el articulado del Texto Refundido del Impuesto para adaptarlo a lo establecido en diversas Directivas del Consejo de la CEE, la primera

y fundamental aprobada con fecha 17 de julio de 1969 y relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Esta Directiva fue parcialmente modificada por otras entre 1973 y 1985.

### *2.1. Ambito de aplicación territorial.*

En línea con lo previsto en la Directiva de 1969, se abandona el criterio exclusivo de sujeción de las operaciones realizadas por entidades que tengan su residencia en España y, en su lugar, el nuevo artículo 6. 1 B) del Texto Refundido dispone la exigencia del impuesto para las operaciones realizadas por las entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que tengan la sede de dirección efectiva en España.
- b) Que tengan su domicilio social en España y su sede efectiva esté fuera de la CEE o estándolo el Estado correspondiente no grave la operación societaria con un impuesto similar.
- c) Que opere en España si el domicilio social y la sede de dirección efectiva está fuera de la CEE o estando en ella los Estados correspondientes no graven la operación con un impuesto similar.

La finalidad de esta norma consiste en que el impuesto se pague en un solo país de la CEE. Antes se gravaba en España la operación realizada por una sociedad residente aunque ya lo hubiera satisfecho en otro país comunitario.

### *2.2. Hecho imponible.*

De la relación de operaciones sujetas del artículo 19 del Texto Refundido desaparece la transformación o cambio de naturaleza o forma jurídica, y, por el contrario, se incluyen las siguientes operaciones:

- Escisión de sociedades.
- La aportación de los socios para reponer pérdidas de la sociedad como operación asimilada al aumento de capital, con lo que se otorga cobertura legal a un supuesto contemplado hasta ahora únicamente por el Reglamento en su artículo 37.

- El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad desde un Estado que no sea miembro de la CEE o que siéndolo la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar.

En cuanto al ámbito subjetivo, la ley que comentamos extiende el hecho imponible a las operaciones realizadas por los siguientes sujetos:

- Los sujetos que operen en España a través de sucursal o establecimiento permanente y su sede de dirección efectiva o su domicilio social esté situado fuera de la CEE o estándolo el Estado correspondiente no sometiese las operaciones a un impuesto similar, en cuyo caso tributarán en España por los mismos conceptos y modalidades por la parte de capital que destinen a dichas operaciones (art. 20 del Texto Refundido).
- El artículo 22 del TR equipara a las sociedades, además de a los entes que se relacionaban en la redacción anterior, a las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos. Con esta ampliación la normativa española se acoge a la posibilidad contemplada en la Directiva de 1969 de aplicar el impuesto a este tipo de entidades.

La delimitación del hecho imponible se completa con la determinación de los supuestos de exención. Como es lógico, de acuerdo con lo dispuesto en el Título I de la Ley 29/1991, están exentas las operaciones de fusión y escisión que se realicen al amparo de lo establecido en el régimen especial de dicha ley. Además, la disposición adicional cuarta de la ley declara la exención de las operaciones de constitución y aumento de capital de Sociedades Anónimas Laborales, Sociedades de Inversión Mobiliaria de Capital Fijo y Sociedades y Fondos de Capital Riesgo, cuando concurren las condiciones y requisitos de su normativa reguladora para la aplicación de bonificaciones en la cuota o en la base.

### 2.3. Base imponible.

Se mantiene el mismo criterio anterior para la constitución y aumento de capital de las sociedades que limiten la responsabilidad de sus socios, esto es, el importe nominal del capital más, en su caso, las primas de emisión exigidas. Por el contrario, se modifica la base imponible para la constitución y aumento de capital de las sociedades que no limiten la responsabilidad de sus socios: Antes era el valor real de los bienes, por lo tanto un «valor bruto», sin deducción de deudas o gastos, y ahora, recogiendo lo prescrito en la Directiva de 1969, se acude al valor neto de la aportación, previa minoración de las cargas y gastos que fueran deducibles y de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

En cambio, en los casos de disminución y disolución, la base está constituida por el valor real de los bienes y derechos entregados, sin deducción alguna de gastos y deudas.

En el supuesto del gravamen por traslado de la sede de dirección efectiva, la base imponible queda fijada en el haber líquido de la sociedad el día que se produce el acuerdo.

La base para los supuestos de fusión y escisión de sociedades permanece igual que la regulación anterior para las fusiones.

### **3. Disposiciones comunes.**

Las novedades en este Título se refieren a las siguientes cuestiones:

#### *3.1. Comprobación de valores.*

Se recoge la necesidad de notificar de forma separada a los transmitentes el resultado de la valoración efectuada por la Administración, para que de esta manera puedan hacer valer sus derechos por la trascendencia fiscal que tiene para los mismos debido a sus implicaciones en otros impuestos (IRPF o Sociedades).

Se establece un derecho de retracto a favor de la Administración por el valor declarado por el interesado, cuando el resultado de la comprobación de valores exceda en más de un 100 por 100 de aquel valor.

#### *3.2. Infracciones y sanciones tributarias.*

El nuevo apartado 2 del artículo 54 del TR remite a la Ley General Tributaria la calificación y sanción de las infracciones en este impuesto. Desaparecen así las sanciones de carácter especial que regían en el caso de presentación fuera de plazo de las declaraciones.

#### *3.3. Pago del impuesto.*

Se suprime la especialidad en cuanto al plazo para satisfacer el impuesto y se ajusta al régimen general del Reglamento General de Recaudación.

Al reproducir en el segundo párrafo del artículo 59 la misma redacción que existía antes, se otorga cobertura legal, creemos que definitiva, a la figura del presentador del documento, como mandatario del obligado al pago y al que se podrán realizar las notificaciones de liquidaciones, comprobaciones de valor y diligencias, con el mismo efecto que si se hubieran efectuado a los interesados. Se termina así una vieja polémica, pues el Tribunal Supremo en Sen-

tencia de 24 de octubre de 1987 había considerado nulas las notificaciones al presentador al entender que el artículo 59 del Texto Refundido carecía de refrendo legal, ya que provenía de una norma con rango reglamentario.

### *3.4. Gestión del impuesto.*

La gestión y liquidación del impuesto se encomienda a las Delegaciones de Hacienda (hoy de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), cuando no se hubieran transferido a las Comunidades Autónomas, y a las oficinas análogas de dichas Comunidades Autónomas, en otro caso. Desaparece, por tanto, la competencia de las Oficinas Liquidadoras de los Registros de la Propiedad, a no ser que las Comunidades Autónomas le confieran expresamente la función.

## **VII. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

Las modificaciones que introduce la Ley 29/1991 en la regulación del impuesto tienen diversas causas. En primer lugar, la exigencia de incorporar normativa aduanera comunitaria, relativa al Tráfico de Perfeccionamiento Activo y a los regímenes aduaneros suspensivos que afectan a las exenciones relacionadas con la importación. Pero, también se producen novedades en otras materias cuyo fundamento se encuentra en la corrección de errores o lagunas que se habían observado en la Ley del IVA, como las que se refieren a la delimitación del autoconsumo, al régimen de deducciones anteriores al inicio de la actividad y a las devoluciones. Por último, se reforma el régimen simplificado en consonancia con la que se llevó a cabo en la estimación objetiva en el IRPF.

Comentaremos a continuación los aspectos más sustanciales de la reforma llevada a cabo en este impuesto.

### **1. Autoconsumo.**

Se modifica la redacción del supuesto tercero de autoconsumo en la entrega de bienes (art. 6. 3, 3.º de la ley), que se refiere al producido por cambio de afectación de bienes de un sector a otro de la actividad empresarial o profesional, definiendo de manera mucho más precisa y acertada qué se entiende por sector diferenciado de la actividad y, en concreto, el primero de los supuestos: Cuando las actividades realizadas y los regímenes de deducción sean distintos.

Así, eleva a rango legal el criterio que recogía el Reglamento de considerar actividades económicas distintas las que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Además, regula de forma más detallada qué se consideran regímenes de deducción distintos. Se mantiene el criterio de los 50 puntos de diferencia en los porcentajes de deducción de las actividades económicas, pero se aclara que la comparación ha de hacerse con el denominado sector diferenciado principal, definido como el de mayor volumen de operaciones el año anterior. A efectos de aplicar las deducciones se tomará como sector único el constituido por el principal, las actividades accesorias al mismo y aquellos sectores diferenciados cuyo régimen de deducción no difiera con el principal más de 50 puntos porcentuales. Se recoge así el criterio sustentado en resoluciones dictadas en contestación a consultas formuladas al Centro directivo sobre el régimen de deducción cuando concurren tres o más actividades distintas en una misma empresa.

Por ejemplo, supongamos un sujeto que realiza las siguientes actividades:

Descripción	CNAE	Volumen	% deducción	IVA soportado
1. Reparación de vehículos	672	100	100	30
2. Arrendamiento viviendas	861	50	0	10
3. Explotación de aparcamientos	751	30	100	20
4. Transporte de mercancías	833	200	70	150

La actividad principal es la de transporte de mercancías, pues su volumen de operaciones asciende a 200.

Forman sector diferenciado único con ella, la de reparación de vehículos y la de explotación de aparcamientos, pues no hay más de 50 puntos porcentuales de diferencia con el principal.

Considerado como sector único, la prorrata o porcentaje del mismo será:

$$\frac{100\% \text{ s/ } 100 + 100\% \text{ s/}30 + 70\% \text{ s/}200}{100 + 30 + 200} = 82\%$$

Así pues, la deducción a aplicar será:

– Sector principal:

$$82\% \text{ s/IVA soportado} = 82\% \text{ s/ } (30 + 20 + 150) = 82\% \text{ s/}200 = 164$$

– Sector diferenciado (arrendamiento de viviendas):

$$0\% \text{ s/ } 10 = 0$$

– Total: 164

## 2. Exenciones relativas a áreas exentas y a regímenes aduaneros y fiscales.

La Ley 29/1991 adecua la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a lo establecido en diversas Directivas y Reglamentos comunitarios que inciden sobre estas exenciones. En concreto: El Reglamento 1999/85 sobre el Régimen de Perfeccionamiento Activo, la Directiva 85/362, relativa a las importaciones temporales, el Reglamento 2503/88 sobre Depósitos Aduaneros y el Reglamento 2504/88 sobre Zonas Francas.

En general, todas estas normas se refieren a los denominados «regímenes aduaneros suspensivos», que consisten básicamente en suspender los derechos aduaneros y otros de efecto equivalente de:

- Las mercancías que se expiden o entran en territorio aduanero de manera transitoria, almacenados o depositados en un lugar especialmente habilitado para ello, a la espera de dilucidar su destino posterior, bien la reexportación o el despacho a consumo (depósito aduanero o zona franca)
- Las mercancías que se expiden o entran en territorio aduanero para ser transformadas o mejoradas y posteriormente reexportadas a otro país (importación temporal, tráfico de perfeccionamiento y transformación en curso).

La plena adaptación de la normativa del IVA a lo dispuesto por la normas citadas anteriormente ha supuesto modificar las siguientes normas de la Ley del IVA:

a) Artículo 11 sobre exenciones a operaciones interiores relacionadas con áreas y regímenes aduaneros y fiscales.

Se añade la exención respecto a los bienes introducidos en las áreas exentas para su incorporación a procesos de transformación que se realicen en las mismas al amparo de los regímenes de perfeccionamiento activo en régimen de suspensión, transformación en aduanas o al régimen fiscal de perfeccionamiento activo.

La pérdida de vigencia del régimen de admisión temporal determina que desaparezca su mención y se sustituya por los nuevos de perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión, transformación en aduana y depósito aduanero.

La exención relativa a la importación temporal se limita al supuesto de que exista exención total de derechos aduaneros.

Se reconocen las exenciones respecto a los bienes que están situados al amparo de los regímenes fiscales de importación temporal y perfeccionamiento activo.

b) Artículo 22 sobre exenciones en las importaciones de bienes en áreas exentas y al amparo de regímenes aduaneros y fiscales.

Se trasladan las modificaciones citadas respecto a las operaciones interiores en el apartado anterior a los supuestos de importaciones en áreas exentas o en regímenes fiscales o aduaneros: Sustitución de la admisión temporal por los regímenes de perfeccionamiento, activo y pasivo, transformación en aduana y depósito aduanero. Se recogen asimismo las exenciones conectadas con los regímenes fiscales de perfeccionamiento.

### **3. Base imponible en las importaciones de bienes por particulares.**

Se añade un número 5 al artículo 26 de la ley por el que se recogen en la misma los criterios que mediante la Circular 2/1991 de la Dirección General de Tributos se establecieron para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de febrero de 1991.



Esta nueva norma dispone que la base imponible en las importaciones de bienes a consumo realizadas por los particulares de bienes procedentes de países miembros de la CEE, cuya salida no hubiese supuesto la deducción o devolución de este impuesto, estará minorada por la cuota de IVA que incorpora el bien en el momento de la importación.

Esa cuota incorporada se determina multiplicando la cuota repercutida o satisfecha en la última entrega anterior a la importación por el cociente que resulte de dividir el Valor en Aduana del bien por el valor de entrega del mismo.

En consecuencia, la cuota a satisfacer en la importación será el resultado de aplicar el tipo a la base y deducir la cuota incorporada.

#### **4. Deduciones anteriores al comienzo de las actividades empresariales o profesionales.**

En el IVA, el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas se sitúa, en principio, en el momento del inicio de las actividades empresariales o profesionales y la presentación de la declaración de comienzo de las operaciones. No obstante, la ley autoriza a deducir las cuotas soportadas con anterioridad, ajustándose a lo dispuesto en el artículo 46 de la misma.

Brevemente, el sistema consiste en aplicar provisionalmente un porcentaje de deducción que propone el sujeto pasivo y acepta, en su caso, la Administración en las declaraciones anteriores al comienzo de las operaciones. Posteriormente, las deducciones provisionales se regularizarán de acuerdo con un porcentaje definitivo determinado globalmente computando los tres primeros años de ejercicio de la actividad.

Cuando la cuota a deducir antes del comienzo de las actividades procede de un bien de inversión, el sistema anterior debe complementarse con el que existe para los mismos, de regularización durante los cuatro años siguientes al de inicio de la utilización del bien. De acuerdo con el artículo 43 de la ley la regularización, que supondrá una mayor o una menor deducción, se determina por diferencia entre la prorrata correspondiente a cada año y la que prevaleció el año en que se soportó la repercusión.

La Ley del IVA no se pronunciaba sobre qué ha de entenderse por prorrata que prevaleció el año en que soportó la repercusión. Sin embargo, sí lo hacía el Reglamento que en el artículo 80.4.º entendía por deducción efectuada el año en que tuvo lugar la repercusión:

- La provisional el año en que se soportaron las cuotas en los dos primeros años de inicio de la actividad.
- La definitiva en el tercer y posteriores años.

Este sistema fue criticado por su incorrección, pues como veremos más adelante podía suponer una doble regularización del bien de inversión.

El nuevo número 4 del artículo 46 añade un párrafo que corrige la fórmula que describía el Reglamento. En virtud del mismo se considera deducción efectuada el año en que tuvo lugar la repercusión la que resulte del porcentaje definitivo.

Veamos un supuesto práctico para explicar el cambio:

### ***Enunciado***

Una empresa inicia sus actividades en 1989. En los dos años anteriores realizó adquisiciones, por las que soportó cuotas de IVA por importe de 100 en 1987 y de 200 en 1988. Además, en este último año compró un bien de inversión, con un IVA soportado de 100. La prorrata provisional propuesta fue del 30%.

En los cuatro primeros años de ejercicio de la actividad los datos a efectos de las deducciones de IVA fueron:

<b>Año</b>	<b>IVA soportado</b>	<b>% de prorrata</b>
1989.....	300	30%
1990.....	500	70%
1991.....	700	50%
1992.....	1.000	70%

**Solución**

a) Deducción efectuada antes del inicio de la actividad.

Año	IVA soportado	%provisional	IVA a deducir
1987.....	100	30%	30
1988.....	300	30%	90
TOTAL.....	400		120

b) Regularización de deducciones al inicio de la actividad.

Prorrata media definitiva de los tres primeros años =  $(30 + 70 + 50) / 3 = 50\%$

Deducción definitiva =  $50\%$  s/IVA total soportado en 1987 y 1988 =  $50\%$  s/400 = 200

Regularización =  $200 - 120 = 80$  de deducción complementaria.

c) Regularización de bienes de inversión.

c.1) Por el sistema anterior ( art. 80 del Reglamento)

**1989:** Prorrata del año: 30%

Prorrata del año en que se soportó: 30%

No hay regularización: No hay más de 10 puntos de diferencia.

**1990:** Prorrata del año: 70%

Prorrata del año en que se soportó: 30%

Regularización =  $(70\% - 30\%) \text{ s}/100 / 5 = 8$  de deducción complementaria.

**1991:** Prorrata del año: 50%

Prorrata definitiva: 50%

No hay regularización.

**1992:** Prorrata del año: 70%

Prorrata definitiva: 50%

Regularización =  $(70\% - 50\%) \text{ s}/100 / 5 = 4$  de deducción complementaria.

c.2) Por el nuevo sistema.

Sólo procede la regularización de 1992.

Regularización =  $(70\% - 50\%) \text{ s}/100 / 5 = 4$  de deducción complementaria.

## 5. Devoluciones.

La Ley 29/1991 añade un nuevo apartado 3.º al artículo 48 de la Ley del IVA que viene a llenar la laguna sobre el plazo que tiene la Administración para llevar a cabo la devolución de las cuotas del impuesto, aplicable tanto a la devolución en régimen general como a la del régimen de exportadores. La solución adoptada coincide con la que rige en el Impuesto sobre la Renta: La Administración tiene un plazo de 6 meses, a contar desde la finalización del plazo para solicitar la devolución, para practicar liquidación provisional, y treinta días más para proceder a devolver de oficio. Si transcurrido el plazo legal no se hubiese efectuado la devolución, el interesado podrá reclamar por escrito el abono de intereses de demora.

Por otro lado, se modifica el artículo 49 sobre devoluciones a las exportaciones, para permitir beneficiarse del régimen no sólo a los que tengan la consideración de exportadores, sino también a todos aquellos que realizan operaciones asimiladas o relacionadas con la exportación que gozan de exención por los artículos 9, 10 y 21.7 de la ley.

## 6. Régimen simplificado.

La Ley 29/1991 reforma la normativa del régimen simplificado en el IVA para ampliar su campo de aplicación y coordinarlo con el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas implantado a raíz de la Ley 18/1991.

Las novedades que presenta la reforma operada en el régimen simplificado fueron desarrolladas reglamentariamente por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que aparte de aprobar el Reglamento del IRPF, modifica otras normas tributarias y entre ellas, en el artículo 4.º, las que se refieren al IVA.

Señalemos las características principales del nuevo régimen respecto al anterior:

a) Se extiende el ámbito subjetivo del régimen simplificado pues además de las personas físicas, a las que limitaba la aplicación la normativa anterior, se aplicará también a las entidades que tributen en el IRPF en régimen de atribución de rentas. En este caso se encuentran las sociedades civiles, comunidades de bienes y todas aquellas entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

Además, se exigen los siguientes requisitos:

- Que el volumen de operaciones no supere los 50 millones de pesetas para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las sujetas a la aplicación de signos, índices o módulos en el IRPF. En consecuencia, el límite no afecta a las actividades sujetas a tal método.
- Que desarrolle las actividades que relaciona el nuevo artículo 97 del Reglamento. Hay que hacer constar que ha desaparecido la incompatibilidad entre el régimen simplificado y el ordinario, de manera que quien desarrolle actividades, unas incluidas y otras no en el ámbito objetivo, puede determinar por el simplificado las cuotas de las actividades sujetas y por el ordinario de las no sujetas.

b) Continúa siendo un régimen de aplicación voluntaria para los sujetos que cumplan las condiciones que se establecen reglamentariamente, pero se altera la forma de realizar la voluntariedad. Anteriormente debía existir una opción expresa por el sujeto para acogerse al régimen. En la actualidad se aplica generalizadamente, salvo que el sujeto renuncie de forma expresa.

La coordinación con la estimación objetiva por índices, signos o módulos del IRPF se constata en la regla de exclusión recíproca de ambos regímenes, de manera que quien renuncia a la aplicación de los mismos no puede acogerse al simplificado en IVA y a la inversa.

c) El cálculo de la cuota a ingresar se realizará por aplicación de los índices, signos o módulos que se fijan por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

Hay que significar que las cuotas no son cuotas mínimas, como en el sistema anterior, sino cuotas a ingresar.

d) Se excluyen del régimen: Importaciones, adquisiciones de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales. En la normativa anterior quedaban fuera, además, los bienes de inversión en general, lo que supone una ampliación considerable de su campo de acción.

e) En el caso de omisión o falseamiento de índices, signos o módulos se establece la exigencia de la cuota que resulte de los mismos, más las sanciones e intereses de demora que correspondan.

f) Para los sujetos que renuncien, a efectos de una hipotética estimación indirecta, se acudirá preferentemente a los índices o módulos del régimen simplificado.

#### **7. Recargo de equivalencia.**

Se declara aplicable no sólo a las personas físicas, sino también a las entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF.