

MADRID

Castellana, 216
28046 Madrid
Tel.: (34) 91 582 91 00

BARCELONA

Diagonal, 640 bis
08017 Barcelona
Tel.: (34) 93 415 74 00

BILBAO

Alameda Recalde, 36
48009 Bilbao
Tel.: (34) 94 415 70 15

MÁLAGA

Marqués de Larios, 3
29015 Málaga
Tel.: (34) 952 12 00 51

VALENCIA

Gran Vía Marqués
del Turia, 49
46005 Valencia
Tel.: (34) 96 351 38 35

VIGO

Colón, 36
36201 Vigo
Tel.: (34) 986 44 33 80

BRUSELAS

Avenue Louise, 267
1050 Bruselas
Tel.: (322) 231 12 20

LONDRES

Five Kings House
1 Queen Street Place
EC 4R 1QS Londres
Tel.: +44 (0) 20 7329 5407

LISBOA

Avenida da Liberdade, 131
1250-140 Lisboa
Tel.: (351) 213 408 600

NOVEDADES FISCALES INTRODUCIDAS POR LA LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE

Heribert Padrol Munté y Mariana Díaz-Moro

Área de Práctica Fiscal de Gómez Acebo & Pombo

José Manuel Calderón

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Consejero académico de Gómez Acebo y Pombo*

1. INTRODUCCIÓN

La Ley de Economía Sostenible (en adelante, LES) aprobada de forma definitiva por el Congreso de los Diputados el martes 15 de febrero 2011 y pendiente de publicación en el BOE, contiene una serie de medidas de naturaleza fiscal, las cuales se encuentran recogidas principalmente en el Título II de la referida LES. Tales medidas pretenden contribuir al impulso de la competitividad del modelo económico español, eliminando obstáculos administrativos y tributarios, y fomentando la actividad investigadora y de innovación. Con todo, cabe apuntar que las medidas (fiscales) recogidas en la LES poseen un alcance limitado, en la medida en que un cierto número de ellas fueron "anticipadas" articulándose a través de los Reales Decretos Leyes 13 y 14/2010, de 3 y 23 de diciembre (respectivamente) y la Ley 39/2010, de 22 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.

Las medidas previstas en la LES afectan a los principales impuestos de nuestro sistema tributario en los términos que pasamos a exponer a continuación.

2. MEDIDAS FISCALES RECOGIDAS EN LA LES

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- **Régimen de Grupo Fiscal (simplificación de obligaciones formales):** El artículo 44 LES, modifica la norma del Impuesto sobre Sociedades con respecto al proceso de comunicación de las variaciones en la

composición de los grupos fiscales. En su virtud, modifica con efectos 1 de enero de 2011, el apartado 6 del artículo 70 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS) de manera que, las variaciones en la composición del grupo fiscal se deberán comunicar a la Administración tributaria por la sociedad dominante en el primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición del grupo. Se elimina por tanto, la obligación de comunicar la composición del grupo fiscal, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas de él, que se debía realizar antes de la finalización del período impositivo al que dicha variación afectaba.

En consonancia con lo anterior y para grupos con ejercicio partido (cuyo período impositivo, no coincide con el año natural), la LES introduce una Disposición Transitoria trigésimo segunda al TRLIS estableciendo que las variaciones en la composición del grupo que se hayan podido producir se deberán incluir en el primer pago fraccionado a presentar con posterioridad al 1 de enero de 2011. En aquellos casos en los que, las variaciones en la composición del grupo se produzcan con posterioridad a esta fecha, se comunicarán en el primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición.



- **Deducción de I+D+i:** El artículo 65 LES incorpora, con efectos al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, las denominadas medidas de impulso a la actividad investigadora y a la innovación y en su virtud, modifica la letra c) del artículo 35.2 y el artículo 44.1 TRLIS. En este sentido, incrementa del 8 al 12% el porcentaje de deducción aplicable a los gastos en actividades de innovación tecnológica, dejando sin efecto el apartado 2 de la disposición adicional décima TRLIS. Asimismo, eleva el límite del 50 al 60% de la cuota íntegra del Impuesto, aplicable al conjunto de modalidades de deducción cuando (i) el sujeto pasivo tenga gastos efectuados en el propio período impositivo correspondientes a actividades de investigación científica e innovación tecnológica o para el fomento de tecnologías de la información y de la comunicación (en el caso de estas últimas, desarrolladas por una empresa de reducida dimensión) e (ii) que el importe de la deducción correspondiente exclusivamente a los gastos de dichas actividades exceda del 10% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
- **Deducción por Inversiones Medioambientales:** El artículo 92 LES, modifica el apartado primero del artículo 39 y la Disposición adicional décima TRLIS, relativa a la deducción por inversiones medioambientales, con efectos desde la entrada en vigor de la LES. En su virtud, permite aplicar esta deducción a aquellas inversiones destinadas a la protección del medioambiente que eviten, no sólo la contaminación atmosférica, sino también la acústica. El porcentaje de deducción en la cuota íntegra aplicable, será del 8% .

La LES, en consonancia con lo anterior, modifica la Disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fís-

cas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF) por la cual, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011, quedaban derogadas: (i) la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, (ii) la deducción por actividades de exportación, (iii) la deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, (iv) las inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera, (v) las inversiones y gastos en locales homologados por la Administración pública competente para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad, y los gastos derivados de la contratación de este servicio con un tercero debidamente autorizado, (vi) las deducciones por inversiones medioambientales en lo relativo a porcentajes de deducción incrementados aplicables a determinadas inversiones, (vii) la deducción por gastos de formación profesional y (viii) la deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Por tanto, se elimina de esta Disposición derogatoria de la LIRPF, la supresión en el Impuesto sobre Sociedades de la deducción por inversiones medioambientales.

Por último se modifica el apartado 1 de la Disposición transitoria vigésimo primera TRLIS que permite, de acuerdo con los plazos y requisitos recogidos en la norma antes de la



entrada en vigor de estas modificaciones, aplicar las deducciones reseñadas pendientes al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2011.

- **Régimen Fiscal de Cooperativas:**

La Disposición final cuadragésimo segunda LES modifica los artículos 9 y 10 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011. De acuerdo con la modificación introducida, tendrán la calificación de cooperativas fiscalmente protegidas aquellas cuyo volumen de operaciones con terceros no socios no sea superior al 50% del total de la cooperativa, incluyendo en este límite la distribución al por menor de productos petrolíferos. Asimismo, se eleva de 6.500.000 pesetas a 95.000 euros, el límite de la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a los bienes de naturaleza rústica, que cada socio perteneciente a una cooperativa agraria debe tener como máximo para poder formar parte de esta.

- **Régimen Fiscal de la Minería:** El artículo 87 LES modifica la letra f del artículo 99 TRLIS, en el sentido de que permite invertir las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de factor agotamiento, en gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionados con actividades mineras relativas a actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 975/2009, de 12 de junio, sobre gestión de los residuos de las industrias extractivas y de protección y rehabilitación del espacio afectado por actividades mineras. Este Real Decreto 975/2009, derogó el Real Decreto 2994/1982, de 15 de octubre, sobre restauración del espacio natural afectado por actividades mineras, al cual hacía referencia, hasta la entrada en vigor de la LES, la letra f del artículo 99 TRLIS citado.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

- **Trabajadores Autónomos Dependientes:** El artículo 43 LES, modifica el artículo 32.2 LIRPF que, con efectos desde el 1 de enero de 2010, permite aplicar la reducción de los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a los denominados trabajadores autónomos económicamente dependientes de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo.
- **Stock Options:** La Disposición final quincuagésima primera LES introduce una Disposición adicional trigésima primera en la LIRPF, en virtud de la cual, limita la aplicación de la reducción del 40% a los rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años, que no se obtengan de forma periódica o recurrente, derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones, a que las citadas opciones no se concedan anualmente. Esta disposición, que tendrá efectos a partir de la entrada en vigor de la LES, será de aplicación a aquellos rendimientos que se imputen a un periodo impositivo que finalice con posterioridad al 4 de agosto de 2004.

MEDIDAS QUE AFECTAN A OTROS IMPUESTOS

- **Impuesto sobre la Renta de No Residentes:** En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no residentes, la Disposición Final quincuagésima novena LES añade, con efectos a partir de su entrada en vigor, un párrafo a las letras k) y l) del artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, relativo a las exenciones en este Impuesto de los divi-



dendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva. La LES añade que, estas exenciones serán aplicables a los fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva residentes en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo, siempre que estos hayan suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

- **IVA:** En materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Disposición final quincuagésima LES modifica, al igual que en el caso anterior con efectos a partir de su entrada en vigor, el artículo 117.bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que recoge la obligatoriedad de que las solicitudes de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por determinados empresarios o profesionales, establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en operaciones realizadas en la Comunidad se realice por vía electrónica (modelo 360). La LES modifica el ámbito subjetivo de la norma y extiende la obligatoriedad de utilizar este medio, a los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.
- **Impuestos Especiales:** La Disposición final trigésimo octava LES modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, habilitando a que reglamentariamente se establezcan los plazos en los que se deberán presentar las solicitudes de devolución de los impuestos especiales de fabricación.
- **Régimen Económico Fiscal de Canarias:** La Disposición final trigésima LES, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010, modifica el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, relativo a la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias. La

norma, introduce en las letra A y C de este artículo, los requisitos a cumplir por las obras de rehabilitación, a los efectos de entender incluido en el importe de la materialización, el valor del suelo correspondiente a inversiones realizadas en zonas comerciales situadas en un área cuya oferta turística se encuentre en declive o en actividades turísticas cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.

Asimismo, la LES en sus Disposiciones finales vigésimo séptima y vigésimo octava modifica la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias con el objetivo de adaptar la Ley reguladora del Impuesto General Indirecto Canario a los cambios realizados en los últimos años a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 y por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto de no residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

- **Recurso Cameral:** La Disposición transitoria cuadragésima séptima LES modifica, con efectos desde su entrada en vigor, el recientemente aprobado Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, en cuya Disposición transitoria primera se suprime el canon obligatorio, recurso cameral, que las empresas pagan a las Cámaras de Comercio. En este sentido, la LES modifica el párrafo segundo de la citada Disposición transitoria primera que recoge el régimen transitorio aplicable, ampliando la exigibilidad de las exacciones que constituyen el recurso cameral permanente hasta 2011, para las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades cuyo



importe neto de la cifra de negocios haya sido igual o superior a diez millones de euros en el ejercicio inmediatamente anterior.

MODIFICACIONES EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

- **Notificaciones Electrónicas:** La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, ha supuesto un impulso en la implantación de la Administración Pública electrónica al considerar a los medios electrónicos como los preferentes para comunicaciones entre las distintas Administraciones Públicas, y reconocer el derecho de los ciudadanos a su utilización en sus relaciones con la Administración. En su desarrollo, es reseñable la reciente aprobación del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en virtud del cual, se introdujo la obligación de recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria a determinados obligados tributarios, fundamentalmente personas jurídicas.

La LES en su artículo 45 y con la misma finalidad, modifica el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) relativo a las notificaciones por comparecencia. En este sentido y para aquellos casos en que no es posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración y hechos los intentos recogidos en la norma en el domicilio preceptivo a estos efectos, establece que además de poder citar al interesado o a su representante para ser notificado por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán una sola vez en Boletín Oficial del Estado o en los

boletines de la Comunidad Autónoma o provincia según corresponda, dichos anuncios también se puedan publicar una sola vez, en sustitución de los anteriores, en la sede electrónica del organismo correspondiente, de acuerdo con los artículos 10 y 12 de la Ley 11/2007 antes citada. Expresamente, la Ley habilita a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria respecto a las competencias que le corresponden, en aplicación del sistema tributario estatal y aduanero y en la gestión recaudatoria de los recursos que tiene atribuidos, quedando pendiente el desarrollo mediante orden ministerial de las condiciones, fechas y plazos aplicables.

- **Tasas:** La Disposición final sexagésima LES suprime el segundo párrafo de la letra a) del apartado segundo del artículo 2 de la LGT que contenía, en el contexto de la definición de tasa, lo que se entendía por servicios que se prestan o actividades que se realizan en régimen de Derecho público. Todas estas modificaciones en la LGT, entrarán en vigor al día siguiente de la publicación de la LES en el Boletín Oficial del Estado.

En materia de tasas, también cabe reseñar la modificación de la letra i del artículo 20.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, introducida por el artículo 42 LES. Dicha modificación, amplía el ámbito del presupuesto de hecho para exigir tasas por verificación de cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa sectorial cuando se trate de actividades no sujetas a autorización o control previo. Asimismo, la Disposición adicional decimoquinta LES modifica la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, en cuanto a lo que a tasas se refiere.