

## **NOVEDADES LEGISLATIVAS 2.004**

Como viene siendo habitual, la denominada “Ley de Acompañamiento” a la Ley de Presupuestos Generales del Estado ha introducido varias novedades y modificaciones en el sistema tributario español. A continuación, enunciamos las novedades y modificaciones más destacables contenidas en la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

### **I.- I.R.P.F.**

#### **I.I.- Residencia habitual en territorio español**

Como consecuencia de la introducción de un nuevo apartado en el artículo 9 de la Ley del IRPF, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España, como consecuencia de un desplazamiento a territorio español, podrán optar, a partir del año 2004, por tributar por el IRPF o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes durante el ejercicio en el que se produzca el cambio de residencia y durante los cinco siguientes. Es decir, el contribuyente tributaría como no residente a pesar de permanecer más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.

El objetivo de esta medida, ya implantada en otros países europeos, es incentivar a los ejecutivos de empresas extranjeras para que fijen su residencia en España.

Con la legislación anterior, cuando un extranjero pasaba a ser residente fiscal en España debía tributar en el IRPF (cuyo tipo máximo llega al 45%) por las rentas obtenidas, no sólo en España, sino en todo el mundo. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por el contrario, prevé un tipo único del 25% y sólo sobre rentas obtenidas en España, aunque no permite acogerse a ningún tipo de deducción.

Para poder optar por una tributación u otra se deben cumplir las siguientes condiciones: que el individuo no haya sido residente en España durante los diez años anteriores; que el desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo y que los trabajos se realicen efectivamente en España. Además, el trabajo debe realizarse para una empresa residente en España o para un establecimiento permanente en España de una entidad no residente. Por último, los rendimientos percibidos no pueden estar exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes quedará también sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio, por su patrimonio en España.

## **I.II.- Transparencia Fiscal Internacional**

Desde el 1 de enero de 2004, el régimen de transparencia fiscal internacional no se aplica cuando la entidad no residente vinculada al contribuyente español reside en la Unión Europea, excepto si el país de residencia es considerado por España como paraíso fiscal.

El régimen de Transparencia Fiscal Internacional resulta aplicable a los contribuyentes que, por sí mismos o conjuntamente con otras personas o entidades vinculadas, sean socios mayoritarios de una sociedad extranjera que en su país de residencia no pague un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades, o lo pague, pero en un importe inferior al 75 por ciento de lo que pagaría en España.

En caso de que se dé esa circunstancia, el sujeto pasivo del IRPF debe incluir en su base imponible la parte proporcional que le corresponda, de acuerdo con su porcentaje de participación, en las rentas positivas obtenidas por la sociedad, en tanto dicha rentas provengan de alguna de las siguientes fuentes:

- Titularidad de inmuebles no afectos a una actividad empresarial.
- Participación en fondos propios de cualquier entidad y cesión a terceros de capitales propios (con exclusiones).
- Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios (salvo determinados casos).
- Transmisiones de bienes y derechos que generen ganancias y pérdidas patrimoniales.

## **I.III.- Directiva Europea sobre fiscalidad del ahorro.**

Con efectos desde el uno de enero de 2005, se traspone a la normativa española la Directiva europea sobre la fiscalidad del ahorro, en la que se establece que las retenciones practicadas en los Estados que no se acojan transitoriamente al mecanismo de intercambio de información (Bélgica, Austria y Luxemburgo) tendrán la consideración de pago a cuenta en el IRPF español.

## **II.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

### **II.I.- Subcapitalización (Art. 20 L.I.S.)**

Como consecuencia de la Sentencia de 12 de diciembre de 2002 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, recaída en el Asunto Lankhorst-Hohorst GMBH, el legislador español ha establecido la no aplicación de la regla de la subcapitalización cuando la entidad vinculada no residente que financie a la sociedad española reside en otro Estado de la Unión Europea.

La regla sobre subcapitalización es una norma antiabuso consistente en que si el importe recibido como financiación remunerada, por una sociedad española de personas o entidades vinculadas no residentes, excede en más de tres veces la cifra

del patrimonio neto, los intereses devengados que superen el citado importe no serán deducibles y serán considerados, y tributarán en consecuencia, como dividendos.

## **II.II.- Exención sobre dividendos y rentas de fuente extranjera (art. 20 bis L.I.S.)**

Uno de los requisitos para que una sociedad española se beneficie de la exención sobre dividendos de fuente extranjera y rentas derivadas de la transmisión de valores de sociedades no residentes es que la entidad participada haya estado gravada por un tributo extranjero idéntico o análogo al español.

Se presume cumplido el requisito cuando la sociedad participada resida en un Estado que haya suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición que le sea aplicable y que contenga cláusula de intercambio de información.

Ahora bien, hasta ahora la Administración podía desvirtuar esta presunción a través de una prueba en contrario. Sin embargo, a partir del 1 de enero se elimina la posibilidad de prueba en contrario, y la mera existencia de un tratado aplicable supone el cumplimiento de la condición.

## **II.III.- Deducción para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas de fuente interna (art. 28 L.I.S.)**

Las sociedades residentes en España que perciban dividendos distribuidos por otra entidad residente, u obtengan rentas derivadas de ciertas operaciones, como la liquidación de la sociedad participada, pueden deducir el 100% de la cuota íntegra que corresponde a la base imponible derivada de las rentas percibidas.

Es condición para ello que el porcentaje de participación en la otra entidad sea superior al 5%, y se hubiera mantenido ininterrumpidamente durante al año anterior al día en que sea exigible la renta. Como novedad, es posible que ese requisito temporal de la participación se cumpla manteniendo la participación con posterioridad al día de exigibilidad de la renta, durante el tiempo que reste hasta cumplir un año.

## **II.IV.- Nuevo régimen tributario de sociedades y fondos de capital-riesgo (art. 69 L.I.S.)**

Las entidades de capital riesgo son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, aunque se benefician de un régimen fiscal privilegiado, en cuanto a las rentas obtenidas en la transmisión de su participación en el capital de otras empresas y a los dividendos y participaciones en beneficios derivados de dicha participación.

La Ley de Acompañamiento de 2004 ha introducido varias modificaciones que incrementan el atractivo de las inversiones en sociedades y fondos de capital riesgo.

Así, estas entidades están exentas de tributación por el 99% de la renta obtenida en la transmisión de acciones y participaciones en el capital de las empresas en que participen, siempre que se trate de empresas no financieras que, al adquirir la participación, no coticen en Bolsa. A partir de ahora, se amplía de dos a tres años el

plazo para transmitir las participaciones, en el caso de que la sociedad participada acceda a cotización en Bolsa.

La exención está asimismo condicionada a que la transmisión de la participación se produzca entre el segundo y el decimoquinto año de tenencia, inclusive.

El plazo es ampliable, excepcionalmente, hasta el vigésimo año.

Con independencia del tiempo de tenencia de las acciones o participaciones, las entidades de capital riesgo también disfrutaban de una exención total sobre los dividendos percibidos, al permitirseles aplicar la deducción del artículo 28.2 L.I.S. o, desde ahora, la exención del artículo 20.bis L.I.S., en función del lugar de residencia de la sociedad participada, salvo que resida en territorio calificado como paraíso fiscal. Es necesario, como en el caso anterior, que las rentas procedan de empresas no financieras no cotizadas en un primer momento.

Los establecimientos permanentes en España de empresas no residentes podrán disfrutar a partir de ahora de la deducción del artículo 28.2 L.I.S., en las mismas condiciones que los residentes en España, cuando perciban dividendos o participen en los beneficios de las entidades de capital riesgo. Asimismo, disfrutarán de la deducción prevista en el artículo 28.5 L.I.S. para evitar la doble imposición sobre las rentas que obtengan en la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones de las entidades de capital riesgo.

Cuando el perceptor de estas rentas sea una persona física o jurídica no residente en España, no deberá tributar en España, ni por los dividendos, ni por las rentas derivadas de las rentas que obtengan en la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones de estas entidades, salvo que operen a través de un territorio calificado como paraíso fiscal.

## **II.V.- Transparencia Fiscal Internacional**

Al igual que ha ocurrido en el ámbito de las personas físicas, a partir de 2004, el régimen de transparencia fiscal internacional no se aplica cuando la entidad no residente vinculada al contribuyente español resida en la Unión Europea, excepto si el país de residencia es considerado por España paraíso fiscal.

## **II.VI.- Aportaciones no dinerarias acogidas al Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores (Capítulo VIII Título VIII L.I.S.)**

Se introduce una modificación en el régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la L.I.S., puesto que las aportaciones no dinerarias realizadas a sociedades residentes en España, o a establecimientos permanentes en España de entidades no residentes, podrán beneficiarse de la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Operaciones societarias, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el art. 108 L.I.S.

Esta exención, recogida en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Disposición Adicional Octava de la L.I.S., fue suprimida al inicio del ejercicio 2.003 y se concede ahora de nuevo.

### **III.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES**

#### **III.I.- Gravamen sobre cánones**

Se amplía el concepto de cánones contenido en el artículo 13 de la Ley, para adaptarlo a la Directiva 2003/49/CE, e incluir las cantidades pagadas por el uso, o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

Con efectos a partir de 2005, y como consecuencia de la aprobación de la citada Directiva, se reduce al 10% el tipo de gravamen aplicable a los cánones satisfechos por sociedades residentes en España o por establecimientos permanentes en España de sociedades residentes en la Unión Europea, y percibidos por sujetos que se consideren asimismo residentes en otro Estado de la Unión Europea. El perceptor deberá, para beneficiarse de este tipo reducido, cumplir determinados requisitos exigidos por la Directiva y traspuestos a la norma española.

### **IV.- CÓDIGO PENAL**

Aunque la modificación se introdujo en el año 2003, a través de la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, conviene recordar, por su trascendencia, que se ha elevado la cuantía mínima para entender que una determinada conducta de defraudación a la Hacienda Pública constituye delito penal. Desde el uno de octubre de 2003, la cuantía defraudada ha de exceder de 120.000 Euros.