

LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

por
ENRIQUE CORONA ROMERO
Inspector Financiero y Tributario

SUMARIO:

1. Introducción.-2. Sujeto pasivo.-3. Integración con el Impuesto sobre la Renta.-4. La obligación real de contribuir; sociedades residentes en el extranjero.-5. Base imponible: 5.1. Valoración de ingresos y gastos. 5.2. Imputación temporal de ingresos y gastos.-6. Deducciones de la cuota: 6.1. "Supuesto" de doble imposición. 6.2. Deducción por inversiones.-7. La Previsión para Inversiones del vigente Impuesto.

1. INTRODUCCION

En estas páginas se intentan señalar algunas de las características más importantes del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades presentado recientemente a las Cortes por el Gobierno.

No se pretende, pues, un exhaustivo análisis del mismo, tanto por razones de espacio como de tiempo, sin olvidar que en última instancia el desarrollo reglamentario será decisivo a la hora de interpretar el texto, que aprueben las Cortes.

La elección de los temas tratados se justifica porque tienen todos ellos en común la introducción de modificaciones interesantes en el Impuesto cara a su actualización. Actualización que se propone en los proyectos no sólo desde la óptica unitaria de esta figura impositiva sino también desde la perspectiva sistemática que debe presidir la configuración de un nuevo Sistema Impositivo, en el marco más amplio de la Reforma Fiscal.

Básicamente son tres los elementos estructurales del Impuesto que se van a realizar, primero el sujeto pasivo, segundo la base imponible y tercero la deuda tributaria. También se incluye una breve descripción de algunas de las normas previstas para la adaptación de la normativa vigente a la proyectada.

2. SUJETO PASIVO

Se produce una ampliación del sujeto pasivo del impuesto como consecuencia de la definición alternativa del mismo que se propone respecto a la vigente establecida por el Texto refundido del Impuesto sobre Sociedades (en adelante T.R.I.S.) aprobado por D.3.359/67, de 23 de diciembre.

En efecto, la legislación vigente establece una clasificación cerrada de los sujetos pasivos del impuesto (art. y del TRIS) en tanto que la redacción del artículo cuarto del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante P.L.I.S.) es omnicomprensiva. Además distingue entre obli-

gación personal y obligación real, según sean residentes o no en España los sujetos del impuesto.

La ampliación que tiene lugar en la definición de los sujetos pasivos del impuesto obedece a dos razones:

- a) Aplicación del principio de generalidad del gravamen. Lo cual, en terminología de Neumark, " exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y militar ó imperativos de la técnica tributaria" (1).

El principio de generalidad está directamente enlazado con el objetivo de neutralidad que debe presidir el reparto de las cargas fiscales, pues si no se consigue este objetivo se pueden producir distorsiones en el mercado que dificultarán el normal funcionamiento del mismo en base al principio de competencia. Lo cual implicaría la imposibilidad de que en un sistema de economía de mercado se consiga una correcta asignación de recursos. Aspecto que no discutimos pero que hay que tener en cuenta es si el mercado es capaz o no de llegar a cumplir sus propias finalidades, en especial en cuanto a la asignación de recursos.

- b) Junto a las razones apuntadas anteriormente, hay que añadir las de estricta técnica impositiva. Como consecuencia de la desaparición de la imposición de producto, aquellas entidades públicas o privadas que limitaban su tributación a alguno, o algunos, de los impuestos a cuenta de los generales, con la desaparición de

(1) F. Neumark, *Principios de la imposición*, Madrid 1974, págs. 109-111.

aquellos, no estarán sujetos a gravamen. De modo que es una necesidad indubitable la extensión del ámbito de sujeción del gravamen. A lo que hay que sumar la necesidad de evitar enojosos costes administrativos que si no se ampliase el campo de sujeción, que implicarían además un incremento de la presión fiscal indirecta. A título de ejemplo supongamos que el Estado es titular de acciones de una sociedad en la que existen otros accionistas. En este supuesto para el cálculo de la retención a cuenta que debe realizar la sociedad al repartir beneficios en forma de dividendos exigirá el tener en cuenta cuales son las acciones del Estado, en el supuesto de que no estuviese sujeto al Impuesto sobre Sociedades, a fin de no realizar la retención. Ello, claro está, implica costes administrativos adicionales para la sociedad. Alternativamente estos costes se podrían traspasar a la Administración instrumentando expedientes de devolución aunque se limitaran a realizar la misma por pagos en formalización. Independiente de lo anterior la Administración tendría unos costes adicionales como consecuencia de un mayor esfuerzo en la comprobación e inspección de estas retenciones.

La configuración del sujeto pasivo en el P.L.I.S. nos lleva a poder afirmar que estarán sujetos al impuesto todas aquellas personas que no estén sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y ello, sin perjuicio, de las exenciones parciales o totales que se establecen en el Texto comentado, que en algunos casos nos lleva a poder afirmar la supervivencia, en cierto sentido, de una especie de "imposición de producto".

3. INTEGRACION CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Una crítica muy extendida al Impuesto

sobre Sociedades es la que hace referencia a la doble imposición que se produce como consecuencia de que una misma renta se grava dos veces por lo menos, en primer lugar, al ser obtenida por la sociedad y, en segundo lugar, al ser gravada como las otras rentas del socio, accionista ó participe que obtiene los dividendos.

No es la intención de este trabajo hacer una apología en defensa del Impuesto sobre Sociedades, sólo hacer mención de que aplicando el principio del beneficio, bien aplicando el principio de la capacidad de pago, como consecuencia de la personalidad jurídica independiente que tienen estas entidades se justifica ampliamente la existencia del impuesto analizado. Por otra parte, no quiero dejar pasar la ocasión de referirme a la supuesta o real doble imposición. En efecto si tenemos en cuenta la dinámica de los flujos de renta, entonces podemos observar que los supuestos de doble imposición son abundantes, por ejemplo, la renta que es gravada al obtenerla el sujeto pasivo por el IRPF es objeto de nuevo gravamen según cual sea su destino. De modo que cuando su destino es el consumo sufre una nueva carga fiscal, vía imposición indirecta, ¿ésto es motivo suficiente para eliminar la imposición indirecta?, por sí solo que duda cabe que no, y existen muchos argumentos para defender esta postura. Sin embargo, se insiste en la necesidad de evitar la doble imposición a la que hacíamos referencia al comienzo de este apartado. Pero para ser congruentes con la pretensión de eliminar esta doble imposición (Impuesto sobre Sociedades-Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) habrá también que pedir la eliminación del principio de responsabilidad limitada de las sociedades "intuitu pecuniae", ya que en el momento de la suspensión de pagos o de la quiebra de los acreedores, ni tan siquiera el Fisco, se puede dirigir contra los bienes de los accionistas en base a la personalidad independiente y a la responsabilidad limitada de las sociedades anónimas fundamentalmente. En definitiva, si se quiere que desaparezcan estas dos caracte-

rísticas, es decir, que desaparezca la sociedad anónima y que regresemos a tiempos pretéritos de la organización mercantil, con la limitación que conlleva para el tráfico y la vida económica en general del sistema de economía de un mercado, entonces si podríamos hablar de doble imposición con propiedad. No puede sin embargo, ser esta la pretensión y, por tanto, hay que abandonar estos planteamientos, no obstante, la Reforma Fiscal en curso tiene en cuenta estos problemas e instrumenta una serie de elementos técnicos (2) para solucionarlos (3), concretándose en:

- La aplicación del régimen de transparencia fiscal, cuando se trate de pequeños ó medianas empresas que adopten la forma societaria ó cuando el número de socios sea reducido. La aplicación del régimen que implica la atribución de la renta societaria a los socios es opcional. Sin perjuicio de que

(2) Cuadro de integración de los Impuestos.

El profesor J. V. Sevilla Segura, en "Esquema general de los fines que persigue la armonización fiscal" en las Jornadas de Estudio, 1970, de la Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Intendentes al Servicio de la Hacienda Pública, pág. 31 y 33 incluía el siguiente cuadro de opciones para evitar la doble imposición:

"El siguiente cuadro inspirado en la obra de Goode nos muestra las alternativas:

A) Integración total. Evita totalmente la doble imposición.

Operando el Impuesto sobre la Renta → El Impuesto sobre Sociedades incide sobre todo el beneficio social.

B) Integración parcial. Trata de evitar la doble imposición respecto del beneficio distribuido.

Operando en el Impuesto sobre Sociedades → El Impuesto sobre Sociedades grava solamente el beneficio reservado.

(3) Ver un tratamiento más amplio de algunos aspectos en otros artículos de esta revista.

se regulen supuestos, por la naturaleza de la actividad societaria, en que el régimen sea obligatorio.

Este régimen de transparencia es un expediente técnico que elimina totalmente la denominada doble imposición económica, al no gravarse la renta de las sociedades, a las que les sea de aplicación, en el Impuesto sobre Sociedades.

- También se instrumenta en el conjunto de Proyectos de Ley otro mecanismo que limite la llamada doble imposición, es el sistema del "avoir fiscal" francés corregido. En efecto, se autoriza un crédito impositivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se concreta en la deducción de la cuota del impuesto del 15 por 100 de los dividendos percibidos de sociedades que hayan tributado por el Impuesto sobre Sociedades, (er artículo 29 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- Para evitar el fenómeno analizado, cuando se produzca entre sociedades, al participar una sociedad en el capital social de otra, se autorizan unas deducciones de la cuota. Instrumento que se analiza en otro apartado de este artículo.

4. LA OBLIGACION REAL DE CONTRIBUIR, SOCIEDADES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

En el artículo cuarto del P.L.I.S. se distingue, como decíamos, entre la sujeción personal y la real de contribuir.

Serán sujetos pasivos del impuesto por obligación personal, las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y las demás entidades de carácter público o privado, tengan o no personalidad jurídica que sean residentes en España. Estando sometidas a la obligación real las mismas entidades anteriores, cuando sin ser residen-

tes en territorio español, se encuentren en alguno de los siguientes casos:

- Obtengan rendimientos o ganancias de capital España.
- Perciban rendimientos satisfechos por una persona o entidad pública o jurídica residente en territorio español.

¿Que entidades tendrán la consideración de residente; a tenor de lo previsto en el artículo 9 del P.L.I.S., aquellas que se hubieren constituido conforme a las leyes españolas, o bien que tengan su domicilio social en territorio español, o bien que tengan la sede de dirección efectiva en España. Cuando existan discrepancias intervendrá el Jurado Tributario, sobre estos extremos, a efectos de determinar la residencia.

Los sujetos pasivos del impuesto por obligación real limitarán su gravamen al que corresponda por el importe de los rendimientos y ganancias de capital obtenidos en territorio español o por los satisfechos por una persona o entidad, pública o privada, residente en dicho territorio.

Se incluirán como rendimientos obtenidos en España los siguientes:

a) Rendimientos.

1. Rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole realizadas por establecimientos permanentes situados en territorio español (4).
2. Los ingresos derivados del ejercicio de actividades profesionales, realizadas en España.
3. Las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquier otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español.

cuando el pagador sea residente en España o se trate de un establecimiento permanente sito en la misma.

4. Los rendimientos de los inmuebles situados en España o de los derechos establecidos sobre los mismos.
5. Los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por sociedades residentes en España, de dinero, bienes, derechos y otros activos mobiliarios invertidos o situados en España.

b) Ganancias de capital derivadas de toda clase de elementos patrimoniales situados en España.

5. BASE IMPONIBLE.

Al referirnos a la base imponible de cualquier impuesto que grave los beneficios empresariales hay que hacer una serie de puntualizaciones previas.

En este sentido queremos referirnos en primer lugar a las opciones de cálculo existentes, siempre a partir de un concepto de renta definido como el aumento patrimonial experimentado durante el periodo. De forma que la cuantificación de un flujo (la renta), con una necesaria acotación temporal (periodo de la imposición), se realiza por diferencia entre dos stocks (patrimonio al final del ejercicio económico y el patrimonio al comienzo del mismo); de tal manera que:

$$\vec{R}_{01} = P_1 - P_0$$

El cálculo de esta magnitud \vec{R}_{01} (renta) se puede realizar por dos métodos:

- a) \pm Variación del neto patrimonial (antes del pago del impuesto) + Beneficios repartidos \mp Variación neta de capitales (5). Es decir:

$$[(1)] A_1 - P_1 - (A_0 - P_0) + B_{01} - (C_1 - C_0) = R_{01}$$

también se puede definir:

$$R_{01} = (A_1 - A_0) - (P_1 - P_0) + B_{01} - (C_1 - C_0)$$

(4) Tendrán la consideración de gastos deducibles según el artículo 13 del Proyecto de Ley: "... 2.15 Los gastos de dirección y los generales de administración, de las sociedades que realicen operaciones en España por medio de establecimiento permanente, en aquella parte que racionalmente puede implantarse a dicho establecimiento."

de modo que si el capital no ha experimentado variaciones a lo largo del ejercicio, entonces:

$$C_0 = C_1; \text{ y, por tanto:}$$

$$R_{01} = (A_1 - A_0) - (P_1 - P_0) + B_{01}, [I];$$

si además no se han distribuido beneficios a lo largo del ejercicio:

$$B_{01} = 0; \text{ y, entonces:}$$

$$R_{(1)} = (A_1 - A_0) - (P_1 - P_0)$$

Otra forma de obtener la misma magnitud sería:

$$\begin{aligned} PN &= A - P \\ PN &= C + R \end{aligned} \text{ de tal forma que:}$$

$A - P = C + R$; despejando R_s obtendríamos:

$$R_s = A - P - C, \text{ entonces:}$$

$$R_{s0} = A_0 - P_0 - C_0$$

$R_{s1} = A_1 - P_1 - C_1$; luego a partir de [I] y sustituyendo quedaría:

$$R_{01} = (R_{s1} - R_{s0}) + B_{01},$$

donde:

PN_i = Neto patrimonial, en el momento i. (Simplificadamente lo definimos como la suma del capital más las reservas.)

A_i = Activo real en el momento i.
 P_i = Pasivo exigible, en el momento i.

R_{si} = Reservas en el momento i.
 C_i = Capital, en el momento i.

B_{ji} = Beneficios distribuidos en el período del momento j al i.

R_{ji} = Renta del período j al i.

En definitiva, se puede calcular por la suma algebraica de los beneficios distribuidos (B_{ji}) en el período y la variación neta de reservas entre el comienzo y el final del período, antes del impuesto.

b) Otra alternativa para la cuantificación de la base es la que la determina por diferencia entre ingresos y gastos del período.

$$R_{ji} = I_{ji} - G_{ji}, \text{ donde}$$

I_{ji} = ingresos de período del momento j al i.

G_{ji} = gastos del período del momento j al i.

G_{ji} = gastos del período del momento j al i.

De esta forma debemos de llegar a la siguiente igualdad:

$$R_{ji} = (R_{si} - R_{sj}) + \text{como } B_{ji}, \text{ luego:}$$

$$R_{ji} = (R_{si} - R_{sj}) + B_{ji} + B_{ji} \text{ luego:}$$

$$I_{ji} - G_{ji} = R_{si} + B_{ji}, \text{ lo cual es correcto.}$$

O también, se puede llegar a:

$$R_{ji} = I_{ji} - G_{ji}$$

$$R_{ji} = (A_i - P_i) - (A_j - P_j) + B_{ji} - (C_i - C_j)$$

} luego:

$$I_{ji} - G_{ji} = (A_i - P_i) - (A_j - P_j) + B_{ji} - (C_i - C_j);$$

o lo que es lo mismo:

$$I_{ji} - G_{ji} = (A_i - A_j) - (P_i - P_j) + B_{ji} - (C_i - C_j).$$

es decir, la diferencia entre ingresos y gastos es igual a la suma algebraica de la variación neta del activo, de la variación neta del pasivo exigible, de la variación neta del capital y de los beneficios distribuidos.

En segundo lugar queremos hacer referencia al hecho de que los resultados en sentido económico-empresarial no tienen que coincidir necesariamente con los resultados fiscales, que constituyen la base del impuesto.

Ello es debido a dos razones, por un lado, existirán desde un punto de vista fiscal

(5) Entendemos que una reducción de "capital" no e tendría que tener en cuenta si se realiza con abono de pérdidas de ejercicios anteriores.

determinadas partidas que tendrán la consideración de ingresos, y viceversa, y, de otro lado, existirán determinadas partidas que no tendrán la consideración de gastos desde un punto de vista fiscal aunque si desde la perspectiva económico-empresarial, y puede ocurrir también a la inversa.

Habiendo señalado ya estos aspectos veremos cual es la configuración de la base en el P.L.I.S.

Establece que la base imponible estará constituido por la diferencia entre el valor del patrimonio neto al principio y al fin del período de la imposición, reducida por las aportaciones de capital efectuadas por los socios o partícipes durante el ejercicio y por los ingresos fiscalmente no computables correspondientes al mismo, e incrementada por las cantidades retiradas por cualquier concepto durante el periodo impositivo por los socios ó partícipes y por las partidas fiscalmente no deducibles. Es decir, de modo simplificado tendremos:

$BI = PN_1 - PN_0 - C_1 - C_0 - I_{e10} - S_{10}$; o lo que es lo mismo, sabiendo que $PN_1 = A_1 - P_1$,

$BI_{10} = (A_1 - P_1) - (A_0 - P_0) - (C_1 - C_0) - I_{e10} - S_{10} - G_{e10}$, donde

BI = Base imponible.

PN = Patrimonio neto.

A = Activo.

P = Pasivo.

C = Capital.

I_e = Ingresos no computables fiscalmente.

S = Entidades retiradas por los socios, distintos de las determinadas por una reducción de capital.

G_e = Gastos fiscalmente no deducibles.

El P.L.I.S. prevee que la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos y las ganancias o pérdidas de

capital. Mas concretamente por la suma Mas concretamente por la suma algebraica de:

- Rendimientos de las explotaciones económicas.
- Rendimientos derivados de actividades profesionales o artísticas.
- Rendimientos de cualquier elemento patrimonial que no se incentive afecto a alguna de las actividades señaladas anteriormente.
- Ganancias o pérdidas.
- Toda otra utilidad ó beneficios, cualquiera que sea su origen o naturaleza, no comprendido en las letras anteriores.

Establece, digamos por último, el Proyecto de Ley de un modo puntual y sistemático aquellos gastos e ingresos que fiscalmente tendrán dicha calificación.

Se configuran como ingresos en el artículo 12 del proyecto de Ley, entre otros:

- Los derivados del ejercicio de una actividad empresarial ó profesional.
- Las contraprestaciones que provengan directa ó indirectamente de elementos patrimoniales, que no se hallen afectos a las actividades señaladas en el punto anterior.
- El importe de las adquisiciones a título lucrativo que no estan sujetas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Las subvenciones y otras transferencias.
- El autoconsumo.

!Tendrá la consideración de gastos deducibles a todos los efectivamente realizados por la entidad siempre que no supongan una distribución indirecta o encubierta de beneficios, en particular entre otros los siguientes:

- Las adquisiciones de bienes y servicios, siempre que se realicen para la obtención de los ingresos y no formen

- parte del activo del sujeto pasivo el último día del periodo impositivo.
- Gastos de personal; incluyéndose en especial en este concepto las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, las cantidades destinadas al seguro de accidentes del personal de la empresa, las asignaciones de la sociedad a las instituciones de previsión de su personal y las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que, estos últimos sean obligatorios por precepto estatuario y no excedan del 5 por 100 de los mismos.
 - Intereses, alquileres y otras contraprestaciones por la utilización de capitales u otros elementos patrimoniales.
 - Las dotaciones al fondo de amortización, siempre que la amortización sea afectiva y esté contabilizada. Se entiende cumplido en el requisito de efectividad cuando se ajuste a los coeficientes establecidos en las tablas de amortización y cuando la Administración haya aceptado un plan formulado por el sujeto pasivo.
 - Los gastos en reparaciones y conservación, no las cantidades destinadas a la ampliación o mejora del activo fijo material.
 - Las primas devengadas por el seguro de bienes, derechos y productos de la empresa.
 - Tributos y recargos no estatales, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente.
 - Los saldos de dudoso cobro, siempre que se justifiquen adecuadamente y se cumplan las condiciones de contabilización previstas en la ley.
 - Los fondos editoriales siempre que se hayan depreciado en el mercado.
 - Las dotaciones anuales al fondo de reversión.
 - Las cantidades donadas a las instituciones privadas de carácter benéfico, docente, cultural ó de investigación, con la limitación del 5 por 100 de la

base imponible. Limitación que no existe en algunos supuestos.

- Las cuotas satisfechas a Cámaras Oficiales en virtud de precepto legal ó reglamentario.

En ningún caso tendrán la consideración de gastos deducibles, entre otros, los siguientes:

- Las retribuciones del capital propio.
- Las participaciones en beneficios, salvo las especificadas anteriormente.
- Las cuotas del Impuesto sobre Sociedades y de cualquier tributo sobre el capital ó sobre la renta.
- Las multas y sanciones.
- Las liberalidades, salvo lo dispuesto anteriormente.
- Las cantidades destinadas al saneamiento de activo salvo que pueda realizarse por Ley.

Las ganancias y pérdidas de capital, se regulan en el artículo 15 del Proyecto de Ley, definidas, tal y como establece la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley, en los siguientes términos:

“Las ganancias ó pérdidas de capital como las variaciones en el valor de los elementos patrimoniales del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto en cualquier enajenación. Por tanto opta, por el criterio de realización con lo cual quedan fuera de gravamen las ganancias no realizadas. Ahora bien, entiende la realización en su sentido más amplio, pues a estos efectos, lo son las meras anotaciones contables, las transmisiones lucrativas, las separaciones de los socios de las sociedades, las aportaciones no dinerarias, etc...”

La cuantificación de las ganancias o pérdidas de capital se efectúa por diferencia entre el valor de adquisición, incluyendo en el mismo las mejoras y revalorizaciones legalmente autorizadas que se hubiesen producido a lo largo del tiempo.

En cuanto a la alternativa de deflactor o no las ganancias de capital, el Proyecto de Ley toma partido por una solución interme-

dia, al autorizar al Gobierno a restablecer a vigencia de la Ley de Regularización de Balances cuando razones de política económica así lo aconsejen”.

5.1. Valoración de Ingresos y Gastos :

Una vez determinadas que partidas de ingresos y gastos tendrán esta consideración a efectos fiscales existe un problema consustancial con toda determinación de resultados: su valoración. Los criterios de valoración utilizados desde un punto de vista económico-empresarial no tienen que coincidir, necesariamente, al igual que ocurre con los ingresos y gastos, con los válidos en una perspectiva fiscal.

No obstante lo anterior, como principio general en el P.L.I.S. se establece que los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje con claridad y veracidad la situación patrimonial de la empresa y los beneficios ó pérdidas del ejercicio. Siendo competentes los Jurados Tributarios para establecer la base imponible cuando no medien estas circunstancias de claridad y veracidad en la contabilidad, como consecuencia de la imposibilidad de aplicar el régimen de determinación directa de bases.

Frente a este principio general se introducen unas cautelas originadas por la posibilidad de utilización de precios de transferencia entre sociedades vinculadas. De tal forma que al realizar las operaciones entre sociedades vinculadas a precios inferiores o superiores a los de mercado permitirá trasladar beneficios de una sociedad a otra, posibilitando mediante la aplicación de economías de opción disminuir la carga fiscal total soportada por estas empresas como conjunto.

Se entenderá que existe vinculación entre dos sociedades bien cuando una de ellas participe, directa o indirectamente, al menos en el veinticinco por ciento del capital social de la otra, ó bien cuando una de ellas ejerza en otra, funciones determinantes del poder de decisión. (art. 16,5).

Como aspectos más sobresalientes derivados de este planteamiento se pueden señalar los siguientes:

- sólo se trata de sociedades, no contempla vinculaciones con personas físicas, salvo socios, consejeros y las personas que forman parte de la unidad familiar. Esto plantea el problema de que siempre que se interponga un individual no será de aplicación la medida cautelar.
- ¿cuándo existe ejercicio de otras funciones determinantes del poder de decisión?, es difícil contestar salvo cuando existan precios distintos de los de mercado, pero esto se hubiera dicho si se hubiera querido establecer así.
- ¿La participación indirecta como se define?: en una interpretación sistemática, aunque sin ánimo de prejuzgar el posible desarrollo del precepto, habrá que tener en cuenta lo dispuesto para la declaración consolidada que establece que “existirá dominio indirecto cuando el producto de las participaciones de la dominante en el capital social de una ó mas dependientes, sucesivamente vinculadas, sea superior”, a un porcentaje.
- Siempre que se interponga un tercero, sociedad o individual en la operación es posible eludir la cautela establecida y por medio de una economía de opción eludir unas determinadas cargas fiscales, ya que es muy difícil comprobar que existe esa dependencia a la que se aludía anteriormente.
- La cautela cuando una de las partes sea una sociedad no residente en España, se obvia cuando el no residente o el residente sea una persona física como ya señalábamos con carácter general, líneas atrás. El problema, sin embargo aquí es distinto y grave ya que se pueden de esta forma trasladar beneficios a cualquier sociedad ubicada en un paraíso fiscal con la consiguiente evasión impositiva.

5.2. Imputación temporal de ingresos y gastos.

Un aspecto importante en la determinación del beneficio del período impositivo es la periodificación de ingresos y gastos. En la normativa vigente el principio de independencia del ejercicio determina una gran rigidez en la imputación temporal de ingresos y gastos. En el Proyecto de Ley, artículo 22, se flexibiliza un criterio acuñado a lo largo de los años, consiguiendo de esta forma aproximar el beneficio económico-empresarial y el fiscal.

Los términos en que está provista esa flexibilización, a partir del principio general de que ingresos y gastos "se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros", son muy amplios al permitirse cualquier criterio alternativo. Siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se ponga en conocimiento de la Administración al tiempo de presentar la declaración del impuesto.
- Que se justifique adecuadamente el sistema seguido.
- Que se especifique el plazo de su aplicación, lapso de tiempo durante el cual deberán de permanecer invariables los criterios elegidos.

El cambio de criterio de imputación nunca podrá suponer que algún ingreso ó gasto quede sin computar. Esto quiere decir que cuando, como consecuencia de un cam-

bio de criterio en la imputación quedase algún ingreso o gasto sin computar, entonces necesariamente habrá que realizar una imputación asistemática (respecto a uno u otro criterio) para la cual habrá que estar a lo que dispongan las normas reglamentarias que desarrollen la Ley cuando resulte aprobada por las Cortes.

La problemática de la concreción del beneficio por ejercicio económico, es especialmente interesante en los casos de operaciones a plazo, ó con precio aplazado. Son muchos los criterios utilizables que estarán entre los dos extremos siguientes. Uno, al considerar que los primeros ingresos, en realidad cobros, es en los que se concreta el beneficio; el otro, a la inversa, es considerar que los primeros plazos son para cubrir los costes y cuando se tengan cubiertos se empezará a obtener el beneficio. El Proyecto de Ley opta por una solución intermedia, estableciendo que "en el caso de operaciones a plazo, ó en precio aplazado, los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes". Se sigue un procedimiento que se puede observar mediante un ejemplo:

Venta a plazos de un inmueble, los plazos son tres de 10.000.000 de pesetas cada uno y vencen a uno, dos y tres años. El precio de coste es de 24.000.000 de pesetas. Esta operación de acuerdo con el régimen vigente comportará los siguientes registros contables:

----- X -----	
30.000.000 Deudores a Inmueble a	24.000.000
Resultados extraordinarios	6.000.000
(suponiendo que la venta de inmueble no corresponda a una actividad típica)	
6.000.000 Resultados extraordinarios a Pérdidas y ganancias	6.000.000
----- X -----	

de esta forma, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio se vería incrementada en 6.000.000 de pese-

tas.

De acuerdo con la redacción del Proyecto de Ley se haría:

----- X -----	
30.000.000 Deudores a Inmueble	24.000.000
Beneficio a realizar	6.000.000

apareciendo de esta forma una cuenta suspensiva en el pasivo que no engrosará el resultado y, por tanto, tampoco la base imponible del impuesto en el ejercicio.

En los ejercicios siguientes conforme se vengán realizando los cobros se ira concretando el beneficio:

10.000.000	X	Tesorería a Deudores 10.000.000
2.000.000 beneficio a realizar a pérdidas y ganancias	X	2.000.000

quedando así reflejado parte del beneficio en cada uno de los tres ejercicios siguientes, con el consiguiente aumento de la base del impuesto, en los periodos en que se cobre el precio aplazado.

A través del cuadro siguiente aparecen reflejadas estas diferencias:

Ejercicio	Aumento de la base imponible por la operación	
	Régimen vigente	Régimen propuesto
0	+ 6.000.000	—
1	—	+ 2.000.000
2	—	+ 2.000.000
3	—	+ 2.000.000
Total	+ 6.000.000	+ 6.000.000

Con este procedimiento, aún en ausencia de inflación supone frente al régimen vigente la siguiente ventaja:

Ventaja Neta: = $B \cdot t - B \cdot t \cdot a_{31}$; así donde:

- B = beneficio de la operación
- t = tipo del impuesto
- r = coste de mercado de los recursos ajenos
- n = nº de plazos en años

Si se tienen en cuenta las tensiones inflacionistas existentes, entonces los beneficios financieros que se obtienen con el procedimiento previsto en el Proyecto de Ley serían aún superiores, al ser superior el tipo de interés de mercado que incide en los costes financieros por la utilización de recursos ajenos (r).

6. DEDUCCIONES DE LA CUOTA.

De la cuota íntegra (el resultado de

aplicar el tipo de gravamen a la base imponible) se deducirán unas cantidades, en atención a diversas circunstancias que intentaremos sistematizar, para determinar la deuda tributaria.

6.1. "Supuestos" de doble imposición:

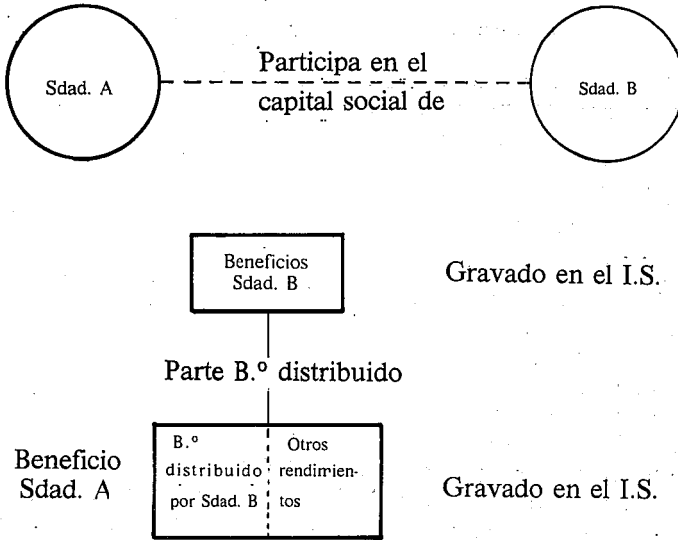
En razón de la denominada "doble imposición" se establece la deducción de un porcentaje de la parte proporcional de la cuota correspondiente a los dividendos ó participaciones en los beneficios de otras sociedades. Siempre que la sociedad que distribuye el beneficio tribute, sin bonificación ni exención alguna, efectivamente, por el Impuesto sobre Sociedades.

De tal forma que si una sociedad tiene una participación en el capital social de otra se producirá un supuesto de doble imposición cuando la segunda distribuya beneficios. En efecto, el beneficio se gravará primero al estar sujeta al impuesto la sociedad que distribuye el beneficio, poste-

riormente se volverá a gravar al formar parte de la base imponible de la sociedad

que los percibe los dividendos o participaciones en beneficios (gráfico 1).

GRAFICO 8



Mediante un ejemplo se puede concretar aún más los efectos tributarios de la denominada "doble imposición".

Ejemplo: Si la sociedad anónima A posee el 20 por 100 del capital social de la sociedad anónima B, y ésta obtiene un

beneficio de 100 que distribuye totalmente. El Impuesto de Sociedades, al 33 por 100, arrojará las siguientes cuotas, en el caso de que la sociedad A no obtenga otro beneficio por alguna otra actividad:

En la sociedad B:

Base imponible	100
Cuota al 33 por 100	33
Beneficio distribuido: $100 - 33 = 67$	

En la sociedad A:

Dividendos obtenidos $20 \text{ por } 100 \text{ s}/67 = 13,4$	
Base Imponible	13,4
Cuota al 33 por 100	4,422

La carga tributaria total de la parte de beneficio que le corresponde a la sociedad A sería:

En la sociedad B	20 por 100 s/33 =	6,6
" " A	-----	4,422
Total		<u>11,022</u>

De esta forma la carga fiscal por el impuesto de dicha parte del beneficio representaría:

$$\frac{11,022}{20} \times 100 = 55,022, \text{ frente al } 33 \text{ por } 100, \text{ que es el tipo aplicable en el Impuesto.}$$

Para evitar este "sobregravamen" se utiliza la fórmula descrita líneas atrás. Elevándose la deducción al cincuenta por ciento de la parte proporcional de la cuota correspondiente. El porcentaje alcanza el cien por cien en los siguientes casos:

- Dividendos percibidos por los Fondos de Inversión Mobiliaria, y las Sociedades de Inversión Mobiliaria.
- Dividendos que distribuyan las Sociedades de Empresas.
- Dividendos procedentes de una Sociedad dominada directa ó indirectamente en más de un veinticinco por ciento por la sociedad que percibe los dividendos, siempre que la dominación se mantenga de manera ininterrumpida al menos con dos años de antelación al momento de la desgravación.

De esta forma en el ejemplo utilizado anteriormente, la liquidación correspondiente a la sociedad A será:

Base imponible.....	13,4
Cuota al 33 por 100.....	4,422
Deducción 50 por 100 5/4,422.	2,211
A ingresar.....	2,211

De esta forma el "sobregravamen" se limita al 50 por 100; en el caso de que la participación en la sociedad B fuera del 100 por 100 entonces se eliminará totalmente lo que convencionalmente se conoce como doble imposición.

Ejemplo:

Una sociedad anónima que obtiene un beneficio de 100 y ha hecho unas inversiones en activo fijo nuevo de 50.

Otro supuesto de "doble imposición" es el que se produce como consecuencia de que entre los ingresos de la sociedad figuren rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero, eliminándose el "sobregravamen" totalmente pero sólo en el caso de obligación personal. Al permitir la deducción de la menor de las dos cantidades siguientes:

- A) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por un concepto de impositivo similar.
- B) El importe de la cuota que en España correspondería pagar por estos rendimientos si se hubiesen obtenido en territorio español.

6.2. Deducción por Inversiones:

Se instrumenta en el Proyecto de Ley, artículo 26, un nuevo procedimiento para incentivar la inversión, de muy dudosos resultados, a través de una deducción en la cuota del diez por ciento del importe de las inversiones que efectivamente realicen en activos fijos nuevos y en la suscripción de valores mobiliarios de sociedades que tengan cotización en Bolsa; teniendo esta deducción un límite máximo del veinte por ciento de la cuota.

El único problema que queda por la correcta aplicación de la fórmula "incentivadora" de la inversión señalada es la determinación de qué debe entenderse por activo fijo nuevo, concepto que el mismo Proyecto de Ley entiende debe definirse reglamentariamente.

El mecanismo juega de tal forma que de hecho supone una subvención que cubre un porcentaje de las inversiones realizadas, entendemos que durante el ejercicio.

Base Imponible.....	100
Cuota al 33 por 100.....	33
Deducción por inversiones.....	- 5
10 por 100 s/50.....	5
20 por 100 s/33.....	36,6
A ingresar.....	28

De modo que el tipo efectivo queda reducido de un 33 por 100 a un 28 por 100.

7. LA PREVISION PARA INVERSIONES DEL VIGENTE IMPUESTO

En el vigente Impuesto sobre Sociedades se establece que la base liquidable se determinará reduciendo en la base imponible las cantidades que el sujeto pasivo destine de sus beneficios a la Previsión para inversiones, que se configura como una reserva (6).

Para poder dotar la Previsión para Inversiones el beneficio declarado ha de ser superior al 6 por 100 del capital fiscal de la entidad salvo si la sociedad ha regularizado su balance no pudiendo la dotación exceder del 50 por 100 del beneficio distribuido, como regla general.

Las dotaciones a la Previsión para Inversiones deberán quedar materializadas, si no se realiza la inversión en plazo, en el ejercicio en que sea aprobado el balance. La materialización se realizará en cuenta corriente en efectivo en el Banco de España, en títulos de la Deuda ó en valores mobiliarios autorizados que habrán de quedar depositados en el Banco de España ó en la Caja General de Depósitos. La materialización servirá para, en última instancia, realizar la inversión que es el objetivo fiscal. La inversión deberá realizarse en elementos materiales de activo fijo

que tengan relación directa con la actividad de la empresa.

Las dotaciones anuales figurarán en el pasivo del balance con separación del resto de las reservas y bajo la denominación de "Previsión para Inversiones". Los bienes en que se materialice la reserva aparecerán en el balance bajo una denominación expresiva de la afectación a la "Previsión para Inversiones".

Junto a estos extremos aparecen regulados las consecuencias tributarias de la amortización de bienes afectos a la "Previsión para Inversiones" así como las derivadas de la enajenación de los elementos en que se materializó la reserva. Además, entre otros aspectos, se regula la posibilidad de realizar inversiones anticipadas de la "Previsión para Inversiones".

En el nuevo texto propuesto al eliminarse este sistema de reducción de la base imponible, el crédito impositivo que implica la reducción por la dotación a la "Previsión para Inversiones" no puede utilizarse. Pero esto no quiere decir que no puede mantenerse las reservas dotadas y un régimen transitorio de reinversión para las amortizaciones de los bienes afectos a la Previsión para Inversiones. Sin embargo, en el Proyecto de Ley enviado a las Cortes por el Gobierno se autoriza, en la Disposición Transitiva Tercera a que:

(6) Previsión para Inversiones regulada en los artículos 33 al 49 del T.R.I.S. aprobado por D. de 23 de diciembre de 1967.

En el P.B.C. la "Previsión para Inversiones" aparece como una subcuenta con el número 1.140, está incluida en la cuenta (114) Reservas Especiales.

"1. A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, se podrán traspasar a reservas de libre disposición, los saldos en dicha fecha que figuren en:

- a) El Fondo de autoseguro, que hubiese sido dotado con arreglo a las normas del Impuesto sobre Sociedades.
- b) En la Reserva para Inversiones de Exportación, dotada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, y del artículo 4 del Real Decreto Ley 16/1976, 24 de agosto.
- c) En la Reserva para viviendas de protección oficial, dotada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado primero del artículo 54 del texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.
- d) En la Previsión para Inversiones, dotada con arreglo a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

2. Los saldos de las cuentas correspondientes a los elementos de activo en que se hubiesen materializado las reservas a que se refiere el número anterior podrán, a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley, traspasarse a la cuenta de inmovilizado que correspondan según su naturaleza.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, se tendrán en cuenta los plazos a que se refiere la Disposición Transitoria Segunda de esta Ley".

Disposición Transitoria Segunda, a cuyo tenor:

"1. Las Sociedades y demás entidades sujetas al Impuesto quedarán eximidas del pago de la cuenta correspondiente a las cantidades dotadas al Fondo de Previsión para Inversiones, siempre que tales dotaciones sean efectivamente invertidas en los elementos de activo que recogió los artículos 40 y 42 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, durante los dos años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley.

2. Quedarán igualmente exentas las cantidades del Fondo materializadas en cuenta corriente de efectivo en el Banco de España y títulos de la Deuda del Estado, siempre que, en el plazo de dos años a partir de la promulgación de esta Ley, se inviertan en la adquisición de los elementos de activo recogidos en el apartado anterior.

La anterior exención se reducirá al 75 por ciento para las inversiones realizadas en el tercer año y al 50 por ciento para las efectuadas en el cuarto año, perdiéndose la exención para las realizadas en ejercicios posteriores.

3. Las cantidades materializadas en valores mobiliarios, podrán:

- a) Invertirse en las condiciones a que se refieren los números uno y dos anteriores; o
- b) Disponer libremente de las misma, a partir del cuarto año de la entrada en vigor de esta Ley.

4. Quedan liberadas de la obligación de reinversión las amortizaciones correspondientes a los bienes afectos al Fondo de Previsión para Inversiones a la entrada en vigor de la presente Ley, y los de aquellos otros bienes cuya inversión se produzca como consecuencia de lo dispuesto en los apartados anteriores.

5. Tampoco se exigirá la reinversión del producto de la enajenación prevista en el artículo 46 del Texto refundido del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio del cómputo de la plusvalía o minusvalía que pudieran producirse en dicha enajenación.

6. Lo dispuesto en los números anteriores será también de aplicación, en cuanto corresponda, a la Reserva para Inversiones de Exportación".

A la vista de los preceptos citados cabe señalar lo siguiente. En primer lugar que lo que en principio se configuraba como un aplazamiento en el pago de parte de una cuota tributaria, caso de la Previsión para Inversiones y del reso de las reducciones de la base ó de la cuota recogidas en la disposición transitoria. 3ª, se va consolidando como una reducción de hecho en la base correspondiente al ejercicio en que se dotó la Previsión para Inversiones. En segundo lugar, que a pesar de no regularse un régimen transitorio, acordé con el carácter de la reducción objeto de este comentario, se prevee un período transito-

rio para obtener el beneficio derivado de la conversión en definitiva de la reducción en la base imponible que implicaba la "Previsión para Inversiones" en concordancia con algunas de las últimas disposiciones existentes respecto a la misma, como por ejemplo la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (7).

De esta forma, el "incentivo fiscal a la Inversión" viene a terminar su existencia, como lo que fue, en definitiva, desde un principio una reducción efectiva de los tipos impositivos. De este modo no ha cumplido su finalidad incentivadora como a ha sido

señalado por algunos autores. En efecto, para que un incentivo fiscal a la inversión pueda conseguir sus objetivos debe de estar claramente delimitado en el tiempo y la "Previsión para inversiones" no lo estaba. Así mismo la variable inversión puede y debe ser utilizada de un modo selectivo, para que sea eficaz, tanto en un sentido espacial como sectorial, aspectos ambos que tampoco abordaba la regulación del incentivo estudiado y que tampoco abordaba como hemos visto la reducción de la cuota por inversiones recogida en el artículo 26 del Proyecto de Ley del Impuesto.

(7) En la Ley de Medidas Urgentes de reforma Fiscal, de 14 de noviembre de 1977, se regula de un modo especial, dentro de las medidas de fomento fiscal al empleo, la Previsión para Inversiones, se establece, entre otras cosas, en el segundo párrafo del artículo 27 que: "Las amortizaciones de los bienes en los que se materialice la previsión acordada en este artículo no deberán ser revestidas para tener la consideración de gasto fiscalmente deducible."