

Departamento
de Impuestos de
Coopers & Lybrand, S.A.

**IMPUESTO
SOBRE
SOCIEDADES.
ASPECTOS
DERIVADOS
DE LA LEY
DE
PRESUPUESTOS
GENERALES
DEL ESTADO
PARA 1985**

LA Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1985 («Boletín Oficial del Estado» 31-12-1984) contiene nuevos retoques a la normativa del *Impuesto sobre Sociedades*, que al igual que en los restantes temas tributarios son el reflejo de los compromisos alcanzados por los firmantes del Acuerdo Económico y Social (A.E.S.) de 9 de octubre de 1984 («BOE» 10-10-1984).

Dividiremos nuestros comentarios en los siguientes apartados:

1. Tipos de gravamen.
2. Pago a cuenta.
3. Deducción por inversiones.

1. TIPOS DE GRAVAMEN

Mediante nueva redacción del artículo 26 de la Ley 61/1978, reguladora del citado Impuesto, quedan establecidos los siguientes tipos de gravamen:

- 35 por 100, aplicable con carácter general, incluyéndose por primera vez a las Cajas de Ahorro como entidades sometidas a este tipo general.
- 26 por 100, aplicable a las Cajas Rurales, Mutuas de Seguros Generales, Cooperativas de Crédito y Sociedades de Garantía Recíproca.
- 18 por 100, aplicable a las restantes Cooperativas, bien entendido que el beneficio deri-

vado de las actividades no contempladas en la normativa sobre cooperación o en los estatutos autorizados tributará al 35 por 100.

Por otra parte, y al igual que para 1984, los tipos de gravamen aplicables a las *entidades no residentes en territorio español* por los beneficios que obtengan en dicho territorio, sin mediación de establecimiento permanente, serán los siguientes:

- a) 18 por 100, aplicable con carácter general.
- b) 12 por 100, aplicable a los ingresos por servicios de apoyo, participación en gastos generales y conceptos asimilados.
- c) 8 por 100, aplicable a los ingresos por arrendamiento o utilización de producciones cinematográficas.

Continúa para 1985 el sometimiento al régimen general de determinación de la base imponible y tipo del 35 por 100, en cuanto a los incrementos de patrimonio obtenidos por dichas entidades no residentes.

Por último, el tipo de gravamen correspondiente a los rendimientos obtenidos por las *entidades exentas* se mantiene en el 18 por 100.

Podemos concluir este punto señalando que la única novedad existente respecto al régimen vigente

en 1984 es la tributación correspondiente a las Cajas de Ahorro, que, como hemos dicho, pasan a integrarse en el régimen general en cuanto al tipo del Impuesto sobre Sociedades aplicable.

2. PAGO A CUENTA

Durante el mes de octubre de 1985, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades por obligación personal, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en España, efectuarán un pago anticipado a cuenta de la correspondiente liquidación del ejercicio en curso del 30 por 100 de la cuota a ingresar por el último ejercicio cerrado y cuyas cuentas anuales hayan debido aprobarse con anterioridad al 1 de octubre de 1985, o cuyo plazo de presentación de la declaración del Impuesto finalice en la mencionada fecha.

Vemos que, además de haberse producido un incremento del pago anticipado, pasando del 20 por 100 al 30 por 100, el precepto, al igual que en ocasiones anteriores, parece ignorar el perjuicio que puede ocasionar a las sociedades que sufran pérdidas en 1985, que verán agravadas su situación al obligárseles a conceder al Estado un préstamo sin interés, bajo pena de sanción. En nuestra opinión, resulta cuando menos discutible que pueda ser sancionada la no realización del pago an-

tipado por sociedades que sufran pérdidas en el ejercicio.

3. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES

La nueva redacción dada al artículo 26 de la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, estructura la deducción por inversión de un modo más racional y operativo, en términos generales, que el fijado por anteriores Leyes de Presupuestos.

Tomando como punto de referencia el régimen aplicable al ejercicio 1984, vamos a exponer las variaciones producidas y la situación para 1985 de los distintos conceptos epigrafiados.

3.1. *Activos fijos materiales nuevos*

Con total independencia del movimiento de la plantilla de la empresa, la deducción se fija en el 15 por 100 de la inversión realizada.

Con respecto a esta modalidad de inversión, se reitera en el artículo 59 de la Ley de Presupuestos de 1985 el requisito adicional introducido por vez primera en la Ley de Presupuestos de 1984, de que los bienes objeto de la deducción *deberán permanecer en funcionamiento en la empresa durante cinco años como mínimo*.

Consideramos que esta limitación, posiblemente debida a una errónea

traslación al Impuesto sobre Sociedades de una cautela conceptualmente válida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es totalmente negativa, entre otras, por las siguientes razones:

a) Introduce un elemento de perturbación, que, además, contradice la intención simplificadora del régimen de deducción por inversiones.

b) En la medida que pueda originar diferimientos en la renovación de inversiones, no sólo no incentiva la inversión, sino que puede desincentivarla, lo cual no deja de ser paradójico.

c) Introduce, sin justificación aparente, una gravísima discriminación contra la inversión en activos fijos que, por su naturaleza o por su utilización intensiva, estén sujetos a un mayor desgaste físico o que se vean más afectados por la obsolescencia.

d) Se establece, de hecho, una incompatibilidad entre la deducción por inversiones y los planes especiales de amortización por períodos inferiores a cinco años.

Entendemos, pues, que no puede privarse del incentivo fiscal a las inversiones en activos fijos nuevos que permanezcan en la empresa hasta su total amortización (o pérdida), aunque ésta tenga lugar en un período inferior a cinco años.

3.2. *Inversiones en creaciones editoriales, participaciones en entidades extranjeras relacionadas con la actividad exportadora, gastos de proyección plurianual relativos a la promoción comercial en el extranjero y gastos de concurrencia a ferias y exposiciones extranjeras, así como de los que se incurran por las celebradas en España con carácter internacional*

La deducción se mantiene en el 15 por 100, ya que se ha incorporado esta inversión al régimen general de los activos fijos nuevos, de donde se había separado en 1984 en cuanto al tipo aplicable.

Al mismo tiempo, se abre la posibilidad de deducir también el 15 por 100 sobre los gastos incurridos en ferias, exposiciones y otras manifestaciones de esta índole celebradas en España con carácter internacional.

3.3. *Inversiones en programas de investigación o desarrollo de nuevos procedimientos industriales*

Igualmente será el 15 por 100 el importe de la deducción. Creemos que los nuevos productos industriales están comprendidos en el concepto que ya en 1984 se enunciaba «nuevos productos o procedimientos industriales» y que ahora se

transcribe con la omisión del término «productos».

Debemos advertir que el artículo 35 de la Ley 27/1984 sobre reconversión y reindustrialización mantiene un régimen de deducción más favorable en este punto.

3.4. *Límites de la deducción*

El límite de las deducciones procedentes de las inversiones citadas en 3.1, 3.2 y 3.3 será del 25 por 100 de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de su aplicación.

La aplicación del límite de la cuota cuando coincidan diversos regímenes puede resultar confusa. Todo depende de la interpretación que se dé a la desafortunada expresión *límite conjunto* contenida en el segundo párrafo del número 4 del artículo 59 de la Ley de Presupuestos para 1985, cuando dice:

«Practicadas estas deducciones (se refiere a las procedentes de ejercicios anteriores), podrán minorarse las deducciones por las inversiones señaladas en el apartado 1 de este artículo, siempre que no se rebase un *límite conjunto* del 25 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.»

Teniendo en cuenta que en el apartado 1 del artículo 59 se relacionan cinco modalidades de inversión, bien pudiera entenderse que la expresión *límite conjunto* preten-

de solamente que el conjunto de las deducciones generadas en 1985 a través de esas distintas modalidades de inversión no exceda del 25 por 100 de la cuota líquida, como límite independiente del que tuvieran preestablecido las deducciones procedentes de ejercicios anteriores. Esta posible interpretación se ve reforzada por la propia redacción de la norma transcrita que parece establecer dos fases perfectamente diferenciadas para la aplicación de las deducciones por inversiones. De aceptarse esta interpretación, habría que concluir que el nuevo límite del 25 por 100 (aplicable en la segunda fase) resultaría acumulable al preestablecido para deducciones procedentes de ejercicios anteriores (aplicable en la primera fase).

Reconociendo los posibles méritos de tal argumentación, basta repasar el artículo 3.º del A.E.S. para llegar rápidamente a la conclusión de que la expresión *límite conjunto* no pretende instaurar la acumulación de límites, sino, simplemente, reafirmar la idea de que, habiéndose establecido para las deducciones generadas en 1985 un límite único del 25 por 100, dicho límite debe respetarse incluso cuando se apliquen previamente deducciones procedentes de ejercicios anteriores con límites preestablecidos superiores, salvo que, por sí mismas, excedieran del límite del 25 por 100 de la cuota líquida.

En definitiva, nuestra interpretación puede resumirse de la siguiente forma:

a) Los límites establecidos para regímenes anteriores no son acumulables al límite del 25 por 100 que se establece para 1985.

b) El límite del 25 por 100 podrá sobrepasarse cuando existan deducciones procedentes de años anteriores (comprendidas las de creación de empleo) que tuvieran fijados límites superiores al 25 por 100, siempre que los importes pendientes de aplicación excedan del repetido límite del 25 por 100 de la cuota líquida.

c) El límite del 25 por 100 deberá respetarse incluso cuando se apliquen previamente deducciones de ejercicios anteriores (comprendidas las de creación de empleo) que tuvieran fijados límites superiores, cuando por sí mismas no alcanzan el 25 por 100 de la cuota líquida.

Veamos unos ejemplos prácticos sobre este punto:

A) En 1985 se genera una deducción por inversiones de pesetas 100, con un límite de cuota del 25 por 100.

Procedente de 1984 existe un crédito fiscal por inversiones de pesetas 50, con límite del 40 por 100.

La cuota del Impuesto sobre Sociedades de 1985 es de 400 pesetas.

1.º Aplicando el crédito fiscal pendiente de 1984 tendríamos:

	<i>Ptas.</i>
Cuota I. S. 85	400
Límite 40 por 100	160
Deducción 1984	50
<hr/>	
Resto	110

2.º Aplicación de la deducción generada en 1985:

	<i>Ptas.</i>
Cuota I. S. 85	400
Límite 25 por 100	100
Deducción ya aplicada	50
<hr/>	
Resto	50
Deducción 1985	50
<hr/>	
	0

B) En 1985 se genera igualmente una deducción de pesetas 100, con límite del 25 por 100.

Procedente de 1984 existe ahora un crédito fiscal por inversiones de pesetas 130, con un límite del 40 por 100.

La cuota del Impuesto sobre Sociedades de 1985 es de 400 pesetas.

1.º Aplicando el crédito fiscal pendiente de 1984 tendríamos:

	<i>Ptas.</i>
Cuota I. S. 85	400
Límite 40 por 100	160
Deducción 1984	130
<hr/>	
Resto	30

2.º Aplicación de la deducción generada en 1985:

	<i>Ptas.</i>
Cuota I. S. 85	400
Límite 25 por 100	100
Deducción ya aplicada	130
<hr/>	
No existe resto positivo.	

En este caso, dado que la deducción procedente de 1984 es ya superior al 25 por 100 de la cuota, no puede aplicarse ninguna deducción por inversiones generadas en 1985.

En cualquier caso, si el crédito fiscal procedente de ejercicios anteriores fuese derivado de la inversión neta positiva, que como recordamos no tenía límite de cuota, podría llegarse en 1985 a absorber el 100 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

Hemos simplificado intencionadamente en estos ejemplos la problemática de los créditos fiscales procedentes de ejercicios anteriores, ya que en 1985 pudieran coincidir, además de las deducciones generadas en 1984, las correspondientes a 1983, 1982 y 1981; y ello debido a que el principio que sustenta los ejemplos expuestos opera igualmente cuando estamos ante diversas deducciones correspondientes a distintos ejercicios, y así, respetando el orden de prelación establecido en el artículo 204 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, procedería, tras la aplicación de la más antigua y teniendo en cuenta su límite y el límite de las subsiguientes, seguir el mismo razonamiento que respecto a 1984 y 1985 se ha seguido en los mencionados ejemplos.

3.5. Inversiones de tipo preferente

Se ha suprimido el tipo del 20 por 100 establecido con carácter extra-

ordinario para ciertas inversiones, como:

- Las realizadas en cumplimiento de planes de reestructuración o reconversión industrial.
- Las que tuvieran al menos el 50 por 100 de componente de bienes o servicios de origen español.
- Las coincidentes con un incremento determinado de plantilla en 1984.

3.6. Creación de empleo

En este punto la modificación que se introduce en la Ley de Presupuestos es muy significativa.

A partir de 1985 el cálculo de la deducción por incremento de empleo tendrá la facilidad operativa que el caso requiere y que la experiencia desde 1979 venía demandando.

El incentivo fiscal será exactamente el importe resultante de multiplicar por 500.000 pesetas el número de hombres/año en que, cumpliendo los requisitos previstos de la Ley, se haya incrementado la plantilla de la empresa.

Debemos observar a este respecto y aunque sea con una óptica estrictamente tributaria, que la no exigencia de mantener el incremento de plantilla durante dos ejercicios, por un lado, y el hecho de fijar una cifra de deducción por persona/año en que se incremente la plantilla,

por otro, tendrá al menos los dos efectos siguientes en relación con el régimen vigente.

a) Se potencia fiscalmente la contratación temporal.

b) Se hace más atractiva fiscalmente la contratación de personal de más bajos niveles retributivos, en contra de lo que desde 1979 venía sucediendo.

Además, en 1985 podrán coincidir los dos sistemas de deducción por creación de empleo. Del régimen anterior procedería la aplicación del incremento producido en 1984 respecto de 1983 mantenido en 1985 y del nuevo régimen el propio incremento de 1985 que puede derivar exclusivamente de la consolidación del empleo creado en 1984.

En cuanto al *límite de cuota* del Impuesto sobre Sociedades fijado para el incremento de empleo producido en 1985, es del 30 por 100, si bien, y esta es otra novedad notable, se calculará con independencia de cualquier otro límite y es, por tanto, *acumulable* al procedente de la deducción por inversiones en cualquiera de sus modalidades y a la propia de incremento de empleo del ejercicio 1984 y anteriores pendientes de aplicación.

3.7. Incentivo adicional por la inversión neta

La Ley de Presupuestos para 1985 no contempla esta modalidad de incentivo fiscal.

3.8. *Especialidad en relación con las islas Canarias: F.P.I.*

La disposición adicional segunda de la Ley de Presupuestos que nos ocupa, a través de la prórroga de la también adicional décima de la Ley de Presupuestos que rigió para 1984, permite que, con arreglo a las condiciones establecidas en el artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre régimen económico-fiscal de Canarias, las entidades con establecimientos en esta región efectúen dotaciones al Fondo de Previsión para Inversiones con cargo a los resultados del ejercicio 1985 (o 1985-1986, habría que entender).

Recordemos que estas dotaciones (reducciones de la base imponible) pueden alcanzar hasta el 90 por 100 del beneficio neto contable no distribuido.

Por último, queremos hacer observar que la disposición adicional décima de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984, a que antes se ha hecho referencia, estableció que en dicho año el Gobierno enviaría a las Cortes un Proyecto de Ley por el que se regularía

el «sistema de deducciones por inversiones en la cuota del Impuesto General (*sic*) sobre Sociedades establecidas en Canarias, teniendo en cuenta las peculiaridades de su régimen económico-fiscal y la distinta cuantía del Fondo de Previsión para Inversiones».

El anunciado Proyecto de Ley no ha tenido entrada en el Congreso de los Diputados, por lo que el legislador optó, una vez más para 1985, sencillamente por la prórroga antes señalada del régimen del F.P.I., tras no haber prosperado, al menos por el momento, una interesante proposición de Ley, de fecha 6 de marzo de 1984, en la que se pretendía establecer un régimen similar al del repetido F.P.I., aunque notablemente más flexible.

Es de esperar que a lo largo de 1985 quede por fin regulado definitivamente el régimen de incentivos fiscales a la inversión en las islas Canarias, pues las regulaciones de carácter provisional de los últimos años suponen una incertidumbre, no deseable, para los proyectos de inversión en aquella región.