

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

**TRATAMIENTO DE LA BASE IMPONIBLE, EL DEVENGO
Y LA DEUDA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES SEGUN LA LEY 43/95**

Mercè Busquets Altad

Abogada

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

**1- CUATRO TEMAS A TENER EN CUENTA EN LA DETERMINACIÓN DE
LA BASE IMPONIBLE.**

- 1.1. *Imputación Temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.*
- 1.2. *La Subcapitalización.*
- 1.3. *Reinversión de beneficios extraordinarios.*
- 1.4. *Compensación de bases imponibles negativas.*

**2- PERÍODO IMPOSITIVO, DEVENGO DEL IMPUESTO Y PAGO FRAC-
CIONADO.**

- 2.1. *Período y devengo.*
- 2.2. *Pago Fraccionado.*

3- DEUDA TRIBUTARIA.

- 3.1. *Tipo de gravamen y cuota íntegra.*
- 3.2. *Deducciones para evitar la doble imposición.*
 - 3.2.1. *Deducciones para evitar la doble imposición interna: Di-
videndos y participaciones en beneficios.*
 - 3.2.2. *Deducciones para evitar la doble imposición internacio-
nal: Impuesto soportado por el sujeto pasivo (Deducción
jurídica).*
 - 3.2.3. *Deducciones para evitar la doble imposición internacio-
nal: Dividendos y participaciones en beneficios (Deduc-
ción económica).*
- 3.3. *Bonificaciones.*

E S T U D I O S

3.4. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

3.4.1. Deducción para la realización de Actividades de Investigación y Desarrollo.

3.4.2. Deducción por Actividades de Exportación.

3.4.3. Deducción por inversiones en Bienes de interés cultural.

3.4.4. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, o audiovisuales españolas.

3.4.5. Deducción por inversiones en la edición de libros.

3.4.6. Deducción por gastos de formación profesional.

3.4.7. Disposición adicional Duodécima: Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.

3.4.8. Régimen transitorio (Disposición transitoria Undécima).

1- CUATRO TEMAS A TENER EN CUENTA EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

1.1. *Imputación Temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos*

— Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la *corriente real de Bienes y Servicios* que los mismos representan, con independencia del momento en que se corresponda el cobro o el pago. Si excepcionalmente, y de acuerdo con el Código de Comercio, se utiliza contablemente otro criterio, su eficacia fiscal estará supeditada a su *aprobación* por la *Administración Tributaria*.

— No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan *imputado contablemente* en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

— Si la imputación contable no se corresponde con la imputación temporal, se estará a lo establecido en los dos apartados anteriores. Sin embargo y como excepción: tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas anteriormente.

— En el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Se considerará ope-

ración a plazo, cuando el tiempo transcurrido entre la entrega y el último cobro, sea superior al año. En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación, y todo ello, con independencia de cual fuere el criterio contable.

— Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias análogas, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las contraprestaciones.

— La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor, se imputarán en el período impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma. Asimismo, también se aplicará dicha regla, en el supuesto de pérdidas derivadas de transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

— *Algunas reflexiones con respecto a la imputación temporal:*

A) Principio del Devengo.

— El criterio general de imputación de ingresos y gastos, es el del *DEVENGO*, ATENDIENDO A LA CORRIENTE REAL DE BIENES Y SERVICIOS QUE LOS MISMOS REPRESENTAN, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera; por tanto, esta regla general se basa en dos principios contables: el de *devengo* y el de *correlación de ingresos y gastos*.

De entrada nada hay que objetar a dicho principio general si enlazamos con el art.º 10.3. que nos dice: "En el régimen de Estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Sin embargo el problema puede aparecer, cuando el devengo contable, rompe con los esquemas tradicionales del devengo fiscal y para ello citaré algunos ejemplos:

— *Transmisiones lucrativas: Efectos en el donatario.*

La Resolución de 21 de Enero de 1992, señala: "se aplicarán al Inmovilizado inmaterial, los criterios de valoración, contenidos en la Resolución de 30 de Julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del Inmovilizado material". La Resolución de 30 de Julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del *Inmovilizado material*, establece, que: "la empresa receptora de un bien obtenido sin contraprestación, lo contabilizará por su *valor venal*, utilizando como contrapartida una cuenta de *"ingresos a distribuir en varios ejercicios"*, a la que le será de aplicación las reglas en relación con las subvenciones de capital, contenidas en la norma de valoración 20ª del Plan General de Contabilidad."

E S T U D I O S

Recordemos que estas normas establecen que se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período, por los activos correspondientes. En el caso de que los activos no sean depreciables, la imputación al resultado se hará en el ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en inventario del bien.

La LIS aquí analizada, incluye en su artículo 15.2: "Se valorarán por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos o *adquiridos a título lucrativo*" y por tanto, nos dicta una *norma de valoración*; sin embargo, ¿En qué momento deberá imputarse el ingreso o renta consecuencia de haber adquirido un bien a valor normal de mercado sin contraprestación?; es en este momento, cuando entra en juego el art. 19, correspondiente a la *imputación temporal*. En la medida en que el devengo fiscal que atiende a la corriente real de bienes y servicios, coincida con el devengo contable en este caso inspirado en la norma de valoración 20ª del PGC, y siempre que las Resoluciones del ICAC puedan considerarse desarrollo reglamentario de las disposiciones sobre determinación del resultado contable, serían aplicables estas normas contables y ello supondría que: las donaciones se imputarían en la base imponible en la misma medida en la que se imputen a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, los ingresos a distribuir en varios Ejercicios.

— *Operaciones de "Lease-back".*

— *Rentas Contabilizadas de las acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectiva.*

El artº 73 de la LIS nos dice: "Se integrará en la base imponible, el importe de las rentas *contabilizadas* por el sujeto pasivo, derivadas de las acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectiva".

La Resolución del ICAC del 27-7-92, sobre criterios de contabilización de las participaciones en los FIAMM, en atención al alto grado de liquidez de estos fondos, obliga a contabilizar al cierre del ejercicio la rentabilidad acumulada a lo largo del período. La nueva LIS parece señalar que para este caso se seguirá el principio del devengo contable y para los restantes (por ejemplo: FIMS), el principio de *inscripción contable*: integrándose en la base imponible en base a su contabilización.

Si citamos este caso, es porque en el mismo se produce un trato discriminatorio de productos patrimoniales muy parecidos: FIMS y FIAMMS; y la causa no es más que una: el hacer depender la determinación de la Base imponible y la imputación temporal, del resultado y devengo contable.

Terminar advirtiendo que el artº 19, en su apartado 7, señala que Reglamentariamente, a los solos efectos de determinar la *base imponible* se podrán dictar normas, *en cuanto a la imputación de los ingresos y gastos* para determinadas: *operaciones*, actividades o sectores.

B) Excepción al principio del Devengo.

B.1) En principio, en caso de conflicto entre el principio de devengo y el de inscripción contable, prevalece el principio de devengo. No obstante, prevalece el principio de inscripción contable frente al de devengo, si los gastos se contabilizan en ejercicios posteriores o los ingresos en anteriores. De manera que los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que se hubieran devengado o los ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, se imputarán fiscalmente *en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable*. Pero esto será así, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación estricta de las normas de imputación temporal. (Ejemplo: imputar gastos a períodos posteriores con el fin de alargar el plazo de compensación de bases imponibles negativas; o anticipar ingresos, con la finalidad de compensar bases negativas de ejercicios anteriores que se habrían perdido por prescripción).

Como Regla de oro diremos:

Anticipar Ingresos o retrasar gastos:	<i>si</i>
Retrasar Ingresos o anticipar gastos:	<i>no</i>

En definitiva, la prevalencia del principio de inscripción contable, será admisible en la medida en que se produce una anticipación del Impuesto: bien porque se difiere la contabilización del gasto, bien porque se anticipa la contabilización del ingreso.

Digamos que no deja de ser un paso importante hacia delante, rompiendo con el principio de *estanqueidad de ejercicios* que en ocasiones múltiples, conducía a no admitir la deducibilidad de un gasto, deducible fiscalmente por naturaleza; ya que por cuestiones de imputación temporal: no se admitía su deducibilidad en el ejercicio porque en él no se había contabilizado y tampoco se admitía la deducibilidad en el ejercicio en que se contabilizaba porque en él no se había devengado.

Concretando lo dicho en el apartado anterior, en ejemplos puntuales, nos encontramos con:

— *Intereses de demora de Actas de Inspección.*

Entendemos que son deducibles por no figurar en la relación que la LIS desarrolla como liberalidades; pero aún siendo deducibles, con la vigente Ley, tampoco podrán calificarse de extemporáneos a la luz de este nuevo régimen de imputación de ingresos y gastos.

— *Correcciones de valor: amortización mínima.*

Nada establece la LIS, sobre la consideración de amortización mínima. Ahora bien, si parece intuirse en la norma que regula las tablas de amortizaciones y además

E S T U D I O S

atendiendo a la realidad contable, ésta debería practicarse de forma sistemática, dentro de la vida útil del elemento.

A pesar de todo ello, la falta de contabilización de amortización en el ejercicio que corresponda, no tendrá ningún efecto, ya que si se registra con posterioridad, podrá imputarse al ejercicio en que se ha contabilizado, si ello no supone una menor tributación de la que hubiese correspondido. Otra cosa distinta, será si dicha amortización mínima no se ha contabilizado y se produce la enajenación del elemento. La LIS no dice nada al respecto y habrá que esperar al desarrollo reglamentario.

— *Otras correcciones de valor:*

En el caso de dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles *insolvencias de los deudores*, podremos gozar de cierta flexibilidad en cuanto al momento de la dotación de las mismas.

B.2) *Libertad de amortización.*

Con independencia de cuándo se produzca el devengo de las amortizaciones, se permite la deducción fiscal sin necesidad de su contabilización en relación con los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Lo mismo sucede con el Régimen especial o “Leasing”, dentro de la amortización acelerada permitida.

B.3) *Dotaciones a Fondos internos para compromisos por pensiones*

B.4) *Operaciones a Plazos o con precio aplazado.*

Señalar que esta excepción se aplica de forma automática, salvo que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

1.2. *La Subcapitalización.*

Cuando el *endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto*, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra de capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

Mediando convenio bilateral, el coeficiente puede ser otro, fundado en el valor normal de mercado.

1.3. *Reinversión de beneficios extraordinarios.*

La nueva Ley suprime la exención por reinversión dentro del régimen general, sustituyéndola por un diferimiento del Impuesto para determinadas transmisiones onerosas y en los casos en que se produzca la reinversión requerida.

Mercé Busquets Alted

- *Elementos transmitidos*: Elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial y acciones o participaciones de una sociedad que otorguen una participación superior o igual al 5% del capital y adquiridas con un año de antelación. No se nos habla de *afectación* a actividad empresarial.
- *Elementos a reinvertir*: Cualesquiera de los citados en el punto anterior. La Ley no habla de una relación directa entre los transmitidos y vendidos.
- *Plazo*: El comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega y los 3 posteriores, entendiéndose que ésta se ha producido en la fecha de la puesta a disposición de los elementos en los que se reinvierte. Cabe, en el caso de circunstancias justificadas, la aprobación por parte de la Administración de Planes Especiales de reinversión.
- La renta una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria, se integrará en la base imponible por partes iguales en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo máximo de reinversión (tres años), o si se trata de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los cuales, se amorticen los bienes en que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.
- Los elementos reinvertidos deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo (salvo pérdidas justificadas), hasta que se cumpla el plazo de 7 años anteriormente mencionado, salvo que el período de amortización fiscalmente admitido fuere menor. La transmisión de dichos elementos, con anterioridad, determinará la integración *en la base imponible* de la parte de renta pendiente de integración, excepto que el importe obtenido sea a su vez objeto de reinversión.
- En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.
- La disposición transitoria 4ª de la Ley, mantiene el régimen establecido en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, a los incrementos de patrimonio imputados a períodos impositivos regidos por esta Ley, aunque la reinversión se produzca con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley.

1.4. *Compensación de bases imponibles negativas.*

- Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

E S T U D I O S

- Las entidades de nueva creación, podrán computar el plazo de compensación, a partir del primer período impositivo, cuya base imponible sea positiva.
- La base imponible susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - a) La mayoría del capital social, hubiere sido adquirida por una persona o entidad (o por un conjunto de personas o entidades), con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
 - b) Los accionistas del punto a) hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
 - c) La Entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría de capital social.
- La disposición transitoria 12ª, dispone que las bases imponibles negativas pendientes de compensación al comienzo del período impositivo en que sea de aplicación la Ley, podrán compensarse en el plazo de siete años, a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en que se determinaron dichas bases imponibles negativas.

2- PERÍODO IMPOSITIVO, DEVENGO DEL IMPUESTO Y PAGO FRACCIONADO

2.1. Período y devengo.

El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad. Dicho período impositivo no podrá exceder de doce meses y en todo caso concluirá: cuando la entidad se extinga o cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

La declaración del Impuesto sobre Sociedades se presentará dentro de los 25 días siguientes a la finalización del plazo de seis meses contados a partir del final del ejercicio económico.

2.2. Pago fraccionado.

En los primeros veinte días naturales de los meses de Abril, Octubre y Diciembre, los sujetos pasivos, deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses indicados.

Merce Busquets Alted

I Sistema.- Con carácter general se aplicará el 15% sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del presente título, así como las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél (omisión de los propios pagos fraccionados), del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los veinte naturales anteriormente mencionados.

II Sistema.- Con carácter opcional, podrá aplicarse las 4/7 partes del tipo de gravamen (20% para el tipo General), sobre la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural. De la cuota resultante, se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, así como los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

Para que la opción sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal durante el MES DE FEBRERO, del año natural en que deba surtir efectos. Dicha modalidad, vinculará al sujeto pasivo respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo.

Régimen transitorio (Disposición adicional novena).

a) Entendemos que el II Sistema no ofrece problema; no obstante, para I Sistema, el primer ingreso a efectuar, que será el 20 de Abril, se determinará de la siguiente forma: 15%, para la modalidad que opere sobre la cuota a ingresar del último período impositivo con plazo voluntario de declaración vencido, incrementado en los pagos fraccionados efectuados en el mismo; esto es: La cuota a ingresar correspondiente al Ejercicio de 1994, pero sumándole los pagos fraccionados, efectuados a cuenta de la Declaración del Impuesto sobre Sociedades Ejercicio 1994.

b) En los pagos fraccionados que deban efectuarse en 1996, correspondientes a períodos impositivos que se hubieren iniciado en 1995 y concluyan dentro de 1996, la base y porcentajes para calcular dichos pagos, en cualquiera de las dos modalidades, se determinará de acuerdo con lo establecido en el artº 73 de La Ley 41/1994, de 30 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

c) Las Sociedades de transparencia fiscal, no están obligadas a realizar pagos fraccionados por la parte de base imponible que deba tributar al tipo reducido del 0%, 10% y 20% respectivamente; por el contrario, sí lo hará por la parte de base imponible no imputada que tributará al tipo general (Ejemplo: socio extranjero).

3- DEUDA TRIBUTARIA

3.1. Tipo de Gravamen y Cuota íntegra.

Se entenderá por cuota íntegra, la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

E S T U D I O S

Tipos de gravamen:

35%: Tipo general.

25%: - Mutuas de Seguros Generales, entidades de previsión social, Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la seguridad social.

— Sociedades de Garantía Recíproca y las de refinanciamiento: Ley 1/1994.

— Sociedades Cooperativas de crédito y Cajas Rurales (excepto resultados extra-cooperativos).

— Los Colegios Profesionales, las asociaciones empresariales, las Cámaras Oficiales, los Sindicatos de trabajadores y los Partidos políticos.

— Las Fundaciones y Entidades sin ánimo de lucro no acogidas a la Ley 30/1994 de Fundaciones.

— Los Fondos de Promoción de empleo.

— Las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas.

20%: Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas (excepto resultados extra-cooperativos).

10%: Entidades y Fundaciones acogidas a La Ley 30/1994 de Fundaciones.

7%: Sociedades y Fondos de inversión inmobiliaria (Ley 46/84), que tengan por objeto exclusivo la inversión en inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, y además las viviendas representen, al menos, el 50% del total del activo.

— Sociedades de Inversión Mobiliaria que coticen en Bolsa. (Ley 46/84).

— Fondos de Inversión Mobiliaria y FIAMM (Ley 46/84).

Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria (Ley 46/84), que tengan por objeto exclusivo la inversión en viviendas para su arrendamiento.

— Fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

40%: Entidades que se dediquen a la investigación y explotación de hidrocarburos (Ley 21/1974).

0%: Los Fondos de Pensiones (Ley 8/1987).

3.2. Deducciones para evitar la doble imposición.

3.2.1. *Deducción para evitar la doble imposición interna: Dividendos y participaciones en beneficios.*

— Cuando entre las rentas del sujeto pasivo, se computen *dividendos* o *participaciones en beneficios* de otras Entidades residentes en España, se deducirá: el 50% de la

cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participación en beneficios. Dicha base imponible, será el importe íntegro de la renta percibida.

Dicha deducción se elevará al 100%, cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades participadas, *directa o indirectamente*, en, al menos, un 5% (con la legislación anterior era un 25%), siempre que dicha participación, se hubiere poseído de manera ininterrumpida, durante el año anterior, al día que sea exigible el beneficio que se distribuya. La deducción, también será del 100%, respecto de los *beneficios* percibidos de Mutuas de Seguros Generales, Entidades de Previsión Social, Sociedades de Garantía recíproca y Asociaciones.

Es importante destacar que en los casos en que proceda la deducción del 100%, NO SE PRACTICARÁ RETENCIÓN, sobre los mencionados dividendos o participaciones en beneficios.

— La deducción para evitar la doble imposición interna, prevista en el apartado anterior, también será aplicable, en los siguientes casos:

a) *Liquidación de Sociedades, adquisición de Acciones o participaciones propias para su amortización y separación de socios.*— En tales casos, será base para la deducción, los beneficios no distribuidos que figuren en el balance final de la sociedad liquidada, o la parte proporcional de tales beneficios no distribuidos imputables a las acciones o participaciones amortizadas o a los socios que se separan, respectivamente.

b) Dividendos correspondientes a *beneficios de ejercicios anteriores* a aquél en el que se adquiera la participación, y los *acordados con anterioridad a la adquisición de la misma y pagados con posterioridad*, a condición de que la referida participación se posea de manera ininterrumpida, durante los seis meses vigentes al día de su adquisición. El socio practicará la deducción sobre los dividendos percibidos a pesar de que, en su caso, no se computan ni contable ni fiscalmente como ingresos, sino como cobro del crédito contabilizado al adquirir acciones propias con cupón corrido.

c) Disolución sin liquidación en las operaciones de *fusión, escisión total o cesión global del activo y el pasivo*. Será la sociedad absorbente, beneficiaria de la escisión o cesionaria, quién se practicará la deducción sobre los beneficios no distribuidos, según el balance aprobado al efecto y atendiendo a su participación.

— En todos estos Supuestos, entre los beneficios no distribuidos, se computarán, como base para la deducción, *las plusvalías tácitas gravadas*, en sede de la sociedad que realiza las operaciones descritas, como consecuencia de aquellas alteraciones de patrimonio en las que opera, a efectos fiscales, *el valor de mercado*, provocando discrepancias con la norma contable (Supuestos contemplados en la norma 2 y 3 del artº 15 de La Ley 43/1995).

Por último, entre los supuestos especiales de aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, hemos de mencionar el contenido en la disposición tran-

E S T U D I O S

sitoria vigésimo tercera, según la cual darán derecho a dicha deducción los resultados de las cuentas en participación correspondientes al partícipe no gestor que, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 14 b) de La Ley 61/1978 y 37.1 de La Ley 18/1995, se hubieran integrado en la base imponible del partícipe gestor.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, los resultados de las cuentas en participación correspondientes al partícipe no gestor no se consideran rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de Entidad, al plegarse la normativa fiscal al Tratamiento Contable, no procediendo la deducción por doble imposición de dividendos (La disp. final sexta de la Ley 43/1995 da nueva redacción al art. 37.1. de la Ley 18/1991 a estos efectos, y se deroga el art. 1º de La Ley 14/1985, de 29 de Mayo de Régimen fiscal de determinados Activos Financieros por la disp. derog. única).

— *Rentas excluidas de la deducción por doble imposición de dividendos:*

1º.- Rentas derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

2º.- Los beneficios distribuidos procedentes de reservas existentes en el momento de la adquisición de la participación, siempre que la misma se hubiere adquirido a:

- Personas o Entidades no residentes.
- Personas físicas residentes vinculadas con la entidad adquirente.
- Entidad vinculada que haya adquirido la participación a las personas de los dos supuestos anteriores.

Sin embargo este 2º punto no se aplicará cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

- a) *A personas o entidades no residentes.*- a menos que se pruebe que los beneficios no distribuidos han tributado en España, a través de cualquier transmisión de la participación.
- b) *A personas físicas, residentes, vinculadas con la Entidad adquirente.*- a menos que se pruebe que más del 50% del incremento de patrimonio obtenido por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del IRPF.
- c) *A una Entidad vinculada con la Entidad adquirente que a su vez adquirió la participación de personas o entidades no residentes.*- a menos que se pruebe que los beneficios no distribuidos han tributado en España, a través de cualquier transmisión de la participación.
- d) *A una Entidad vinculada con la Entidad adquirente que a su vez adquirió la participación de personas físicas residentes.*- a menos que se pruebe que más del

Merce Busquets Alted

50% del incremento de patrimonio obtenido por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del IRPF.

- e) La entidad participada cotice en Bolsa y la participación se haya mantenido ininterrumpidamente, durante el año anterior a la fecha en que resulte exigible el beneficio que se distribuye.
- f) La entidad participada no cotice en Bolsa y el importe de la participación, sea inferior al 5% del capital social y la participación se haya mantenido ininterrumpidamente, durante el año anterior a la fecha en que resulte exigible el beneficio que se distribuye.
- g) El reparto de beneficios no haya determinado una disminución del valor de la participación.

3º.- Los beneficios distribuidos, cuando con anterioridad a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, o el traspaso de la prima de emisión a Reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio, hasta el importe de la reducción, traspaso o aportación.

4º.- Las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

5º.- Los dividendos distribuidos con cargo a determinados beneficios exentos o bonificados como son las vacaciones fiscales, forales o estatales (disp. adic. segundo de la Ley 43/95).

3.2.2. Deducción para evitar la doble imposición: Impuesto soportado Por el sujeto pasivo (Deducción Jurídica).

— Cuando en la base imponible del sujeto pasivo se integran rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) *El importe efectivo* de lo satisfecho en el extranjero por un impuesto de naturaleza similar, no deduciéndose los impuestos no pagados por algún beneficio fiscal y de mediar Convenio, la deducción aplicable, será la que resulte del mismo.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas, si se hubieran obtenido en territorio español.

— El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la base imponible y las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

E S T U D I O S

3.2.3. *Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios* (Deducción económica).

— Cuando en la base imponible del sujeto pasivo, se computen *dividendos* o *participaciones en los beneficios*, pagados por una entidad no residente, se deducirá el impuesto *efectivamente* pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo. (Impuesto extranjero: 3 niveles).

— Para la aplicación de esta deducción será necesario que la participación *directa o indirecta* en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%, y que la misma se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

— La deducción por doble imposición jurídica y la deducción por doble imposición económica, respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español, no teniendo la consideración de gasto fiscalmente deducible, el exceso sobre dicho límite.

— Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 7 años inmediatos y sucesivos.

— No se integrará en la Base imponible del sujeto pasivo, la depreciación derivada de la distribución de beneficios, excepto que éstos hubieran tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

— La disposición transitoria vigésima de la Ley 43/1995, establece que los saldos de la deducción por doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, inaplicados en 1995 por insuficiencia de cuota íntegra, podrán trasladarse a ejercicios futuros en las mismas condiciones en que nació el crédito de impuesto, es decir, se mantiene el período de traslación de cinco años.

3.3. *Bonificaciones.*

La Ley 43/1995, mantiene las siguientes bonificaciones respecto a la parte de cuota íntegra que corresponda a:

- Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla: 50%.
- Rentas procedentes de exportación de producciones cinematográficas, o audiovisuales españolas: 99%.
- Rentas procedentes de exportación de libros, fascículos y elementos homogéneos: 99%.

- Rentas obtenidas por prestación de servicios públicos, competencia de Entidades Locales, Territoriales, Municipales o Provinciales y Comunidades Autónomas: 99%.

3.4. *Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.*

El capítulo IV del título VI de La Ley 43/1995, establece los siguientes incentivos fiscales:

- Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo.
- Deducción por actividades de exportación.
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural.
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales.
- Deducción por inversiones en la edición de libros.
- Deducción por gastos de formación profesional.

La primera novedad se encuentra en la supresión de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos y en la deducción por creación de empleo.

La Ley 43/1995 en su disposición final novena apartado 2, establece: "La Ley de Presupuestos Generales del Estado, establecerá los incentivos fiscales pertinentes, en relación a este Impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica. En particular, la inversión se estimulará mediante deducciones en la cuota íntegra, fundamentadas en la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos".

En el artículo 37, se recogen *las normas comunes*, a estas deducciones, y que son:

- a) Las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
- b) Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos. Hasta ahora para el traslado de deducciones se exigía que no pudieran practicarse por insuficiencia de cuota y el traslado se limitaba a los cinco períodos impositivos siguientes.
- c) Los elementos patrimoniales afectos a estas deducciones, deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil si fuere inferior.

E S T U D I O S

- d) El cómputo del plazo de cinco años se podrá diferir, hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos en los siguientes casos:
 - Empresas de nueva creación.
 - Empresas que saneen pérdidas mediante aportaciones efectivas de nuevos recursos (no se consideran como tales, la aplicación o capitalización de Reservas).
- e) La norma actual, no contempla al respecto, ninguna cautela por vinculación.
- f) Una misma inversión, no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una Entidad.

3.4.1. *Deducción por la realización de Actividades de Investigación y Desarrollo.*

— La realización de actividades de investigación y desarrollo, dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 20% de *los gastos* efectuados en el período impositivo por este concepto. Si los gastos en I+D del ejercicio son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 20% hasta dicha media y el 40% sobre el exceso. Manteniéndose el criterio de minorar tales gastos en el 65% de las subvenciones recibidas con tal fin.

— No se señala expresamente la deducción por adquisición de Activos Fijos que se afecten a I+D, si bien podemos aplicarla, vía amortizaciones del bien en cuestión.

— A continuación, el artículo 33 en sus apartados 2 y 3 puntualiza que se entiende por I+D, dentro del marco del Real Decreto 1622/92 que no ha sido derogado y la sentencia del TS de 3 de Noviembre de 1994. Es importante destacar como novedad: que también considera actividad de I+D el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de productos.

— Se admiten como base de la deducción, tanto los gastos realizados por el propio sujeto pasivo, siempre que figuren específicamente individualizados por proyectos, como las cantidades pagadas a terceros por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras Entidades, siempre que unos y otros estén directamente relacionados con actividades de *investigación y desarrollo efectuadas en España*.

3.4.2. *Deducción por actividades de Exportación.*

— Actividades relacionadas directamente con la exportación, incluidas las vinculadas con la contratación de servicios turísticos en España y excluidas las financieras y de seguros.

— Se aplicarán los siguientes tipos:

- a) 25% de las inversiones que se realicen en la creación de sucursales o E.P. en el extranjero y en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras

Mercé Busquets Alted

o constitución de filiales relacionadas con la actividad exportadora, siempre que la participación sea como mínimo del 25% del capital social. En el período impositivo en que se alcance el 25% de la participación, se deducirá el 25% de la inversión local efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes.

- b) El 25% del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero y los de asistencia a ferias y exposiciones, incluidas las celebradas en España con carácter internacional.

— Limitaciones a tener en cuenta y que son novedades:

- a) No procederá la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado calificado como paraíso fiscal.
- b) Se excluye de la base de la deducción el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos incentivados.
- c) Se establece un *límite específico*, que se cifra en el *15% de la renta* o en el *4% de los ingresos* de las actividades exportadoras bienes o servicios y de la contratación de servicios turísticos en España. Pudiéndose trasladar las cantidades no deducidas a los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos. Si bien, dicho plazo, podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, produciéndose resultados positivos, la renta derivada de las actividades de exportación de bienes o servicios y de la prestación de servicios turísticos en España, sea positiva. Además de este límite específico, la deducción por actividades de exportación, tendrá también el límite conjunto del 35%.

3.4.3. *Deducción por inversiones en Bienes de interés cultural.*

Las inversiones en bienes de interés cultural, darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10% de las inversiones que efectivamente se realicen en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

3.4.4. *Deducción por inversiones en Producciones cinematográficas o audiovisuales españolas.*

Deducción del 10%, siempre que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

3.4.5. *Deducción por inversiones en la edición de libros.*

Deducción del 5%, siempre que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada.

E S T U D I O S

Estas tres últimas deducciones, incluyen como novedad el que, el total importe (100%) de las subvenciones percibidas, se sustraen íntegramente del beneficio fiscal, en lugar del 65%, como ocurre con el resto de modalidades de deducción.

3.4.6. *Deducción por Gastos de Formación Profesional.*

— La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5% de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades. Si los gastos del año, son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, el porcentaje será del 5% hasta dicha media y del 10% para el resto.

— Se considerará formación profesional, el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo.

3.4.7. *Disposición adicional Duodécima: Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.*

— Se mantiene la deducción por inversiones en elementos materiales nuevos del inmovilizado material, para los períodos impositivos que se inicien dentro del 1996. La deducción será del 5% del importe de las inversiones de estos elementos, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad que sean puestos a disposición de los sujetos pasivos dentro de dichos períodos.

— La base de deducción será el precio de adquisición o coste de producción y será requisito imprescindible que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa durante 5 años, excepto en el caso de que su vida útil, conforme al método de amortización que se aplique, sea inferior.

— Podrá acogerse a esta deducción las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios. (Parece ser que se suprimen los condicionamientos que venían exigiéndose en cuanto a coeficientes de amortización señalados a los bienes).

— La deducción por inversiones es incompatible, respecto de los mismos elementos, con:

- a) Incentivos fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja (Ley 31/1992).
- b) La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en que se materialice la inversión, de los beneficios bonificados prevista en el artículo 32.1 de la Ley 43/1995.

Mercé Busquets Altet

- c) La exención por reinversión establecida en el artículo 127 de La Ley 43/1995 para empresas de reducida dimensión, respecto de los bienes en que se reinvierta el importe de la transmisión.

— Las cantidades no deducidas en 1996 podrán serlo en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos con los siguientes límites:

- a) Límite específico e individual del 15% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.
- b) Un límite conjunto con la aplicación de las deducciones procedentes de ejercicios anteriores, nacidas del artículo 25 de La Ley 61/1978, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, del 35%, pero que operará para futuros Ejercicios, para las cantidades no deducidas en el Ejercicio de 1996.

3.4.8. Régimen transitorio (Disposición Transitoria Undécima).

— Como regla general, se establece que las deducciones pendientes correspondientes a beneficios fiscales establecidos en:

- a) Artº 26 Ley 61/1978 (en sus distintas redacciones por Leyes de Presupuestos).
- b) Ley 12/1988 (Expo 92 —V Centenario y JJ.OO.— Barcelona 92).
- c) Ley 30/1990 (Madrid Capital Europea de la Cultura 1992).
- d) Ley 31/1992 (Proyecto Cartuja 1993).
- e) Disposición Adicional Séptima Ley 39/1992 (Año Santo Compostelano 1993).
Se aplicarán en las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, en las condiciones y requisitos previstos *en las mencionadas Leyes*.

— Si el sujeto pasivo, hubiera optado por utilizar el criterio del pago (artº 218.3 anterior RIS), la deducción se aplicará, en las liquidaciones de los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Ley en los que se efectúan los referidos pagos, en las condiciones y requisitos previstos en la citada norma.

— Por un lado, la mencionada disposición nos dice: Las deducciones a que se refieren los apartados anteriores, se deducirán respetando el límite, sobre la cuota líquida previsto en las citadas Leyes. A estos efectos se entenderá por cuota líquida la resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional (nacidas en el ejercicio o provenientes de 1995) y en las bonificaciones que resulten procedentes.

E S T U D I O S

— Pero por otro lado, se nos dice: Las deducciones procedentes del artículo 26 de la Ley 61/78, excepto la correspondiente a la creación de empleo, no podrán rebasar un límite conjunto del 35%.

— Orden liquidatorio:

Cuota íntegra (–Deducciones por doble imposición interna e internacional.)

— Deducciones pendientes artículo 26 Ley 61/1978. 35%

— Deducciones Ley 43/1995

a) Incentivos Capítulo IV, título VI	35%	50%
b) Inversiones activos fijos nuevos (Disp. Adicional 12ª)	15%	<u>85%</u>

Y ello sin tener en cuenta las deducciones por creación de empleo y deducciones especiales pendientes a la entrada en vigor de la nueva Ley, y no respetándose el límite individual y acumulativo del 25% que la normativa anterior establecía para las deducciones “por gastos de formación profesional”, por “Gastos en Activos Fijos nuevos” en “I+D” y en “Incentivos a la exportación”.

