COMENTARIOS AL TITULO VI DEL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES*

CUOTA E INCENTIVOS FISCALES

Josep CLAVERA I BACHERO
Profesor Mercantil
Miembro de la AEDAF

PRINCIPIOS QUE INSPIRAN EL PROYECTO DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

* NEUTRALIDAD
  - En las fuentes de financiación.
  - En las decisiones de inversión.
  - En la ubicación de las inversiones.
  - Combinación de los factores de producción.
  - En la forma jurídica.
  - En la dimensión de las empresas.

* TRANSPARENCIA
  - Armonización de los conceptos jurídicos.
  - Fácil conocimiento de la norma.
  - Garantias de aplicación de las normas.

* SISTEMATIZACION
  - Consideración de pago a cuenta del IRPF.

---

* Trabajo presentado en el VI Fórum del Auditor Profesional de Sitges.

* COORDINACION INTERNACIONAL

  - Seguir las tendencias básicas del entorno.

* COMPETITIVIDAD

  - Propiciar la inversión inmaterial.
  - Propiciar el I+D.
  - Apoyar a las PYME
  - Aprovechamiento del mercado de la UE.

Tales principios resultan más teóricos que de posible aplicación práctica, a pesar de que es encomiable que se estén predicando.

Sin embargo, hay que denunciar de entrada que los principios de "competitividad" resultan, en la mayoría de los supuestos, incompatibles con los de "neutralidad".

De la combinación de ambos principios se quiere establecer el nuevo orden en el Impuesto sobre Sociedades, mucho me temo, sin embargo, que tal combinación resultará un embudo, que cuando convenga por motivos recaudatorios se estrechará invocando la "neutralidad".

Los tipos impositivos, a pesar de ser diferenciados, son respetuosos al principio de neutralidad, puesto que no es posible elegir una actividad a un tipo reducido distinto por motivos estrictamente fiscales. La única duda la podrían ofrecer las cooperativas y determinadas fundaciones, aunque entonces si cabría pensar que no se trata de una "elección" sino de una sustitución fraudulenta de la forma social.

CRITERIOS DIMANANTES DEL LIBRO BLANCO

El "libro blanco" propiciado desde el Ministerio de Económia y Hacienda como fase previa al proyecto del nuevo Impuesto de Sociedades, critica ásperamente los incentivos fiscales desde distintas ópticas, pero fatalmente acaba admitiéndolos en los siguientes supuestos:

* CORREGIR EQUILIBRIOS DE MERCADOS INEFICIENTES POR CAUSA DE LA EXISTENCIA DE EXTERNALIDADES. Incentivos de caracter permanente.
* CONTRIBUIR A LA POLITICA DE ESTABILIZACION. Incentivos de carácter coyuntural.

Y, al efecto, enumera cuatro criterios.

* DISTINCION ENTRE INCENTIVOS COYUNTURALES Y PERMANENTES.
* ESTABLECIMIENTO DE LOS COYUNTURALES MEDIANTE LA LEY DE PRESUPUESTOS ANUALES.
* INCENTIVOS SELECTIVOS PERMANENTES PARA CORREGIR EQUILIBRIOS INEFICIENTES DE MERCADO.

Después de un farragoso anexo estadístico referido al ejercicio 1991, llega a la conclusión de que en este periodo el tipo medio líquido respecto a la base imponible resulta-

RTT30E1 [file:///C:/Users/jmramirez/Desktop/Documentos/Doctrina/RTT30E1.cpc]

ba del 20'99 %. O sea, que el conjunto de incentivos (bonificaciones y deducciones) alcanzaban un 14,01%. Y se llega a la conclusión de que *"no existe evidencia acerca de que la reducción de la presión fiscal sobre las rentas del capital determine un aumento en el nivel global del ahorro"*. Y sigue *"los incentivos fiscales suponen una limitación de los principios de equidad horizontal y vertical, ambos recogidos en el artículo 31 de la Constitución. Esta limitación sólo estaría justificada en el caso de que el incentivo fiscal generase un comportamiento en los sujetos pasivos beneficiarios del mismo del que redundase un beneficio cierto para el resto de los sujetos pasivos. Sin embargo, habitualmente no existe evidencia suficiente acerca de la relación causa y efecto entre el incentivo fiscal y el comportamiento fomentado"*. Clásico efecto de la miopía de nuestra Administración, que conduce a un principio de equidad por el cual es de peor condición la empresa ahorradora e inversora que la que ha de acudir a las ayudas públicas para sostener unos ineficientes puestos de trabajo.

La deduccion por inversiones hasta la fecha han dado origen a que las empresas optasen por determinadas inversiones más por motivos fiscales que por motivos de eficiencia, dando lugar a una asignación de recursos errónea.

CRITERIOS DIMANANTES DEL INFORME RUDING

Aunque en realidad el objetivo del dictamen encargado a la comisión presidida por Onno Ruding, era muy otra, se ha convertido en un imprescindible punto de referencia en el tratamiento del Impuesto sobre Sociedades en todos los países de la U.E., tanto el libro blanco como la parte expositiva del Proyecto de Ley hacen referencia a él.

OBJETIVO ESENCIAL: NEUTRALIDAD

* FIJACION DE UN TIPO IMPOSITIVO Y UNAS REGLAS DE DETERMINACION DE BASES IMPONIBLES COMUNES A EFECTOS DE IMPEDIR QUE LOS ESTADOS SE LANCEN A UNA COMPETENCIA PARA ATRAER INVERSIONES.
* MAXIMA TRANSPARENCIA DE LOS INCENTIVOS FISCALES CONCEDIDOS POR LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE. PARA ATRAER INVERSIONES.

El Informe Ruding no descarta los incentivos pero los *condiciona a:*

* NO SE BASE EN TIPOS IMPOSITIVOS REDUCIDOS.
* QUE SEAN TRANSPARENTES. ESTO ES: EXISTA UNA PLENA GARANTIA DE QUE LA NORMA SEA INTELIGIBLE Y UNA PLENA SEGURIDAD DE SU APLICACION.
* QUE NO SEAN RESULTADO DE DISTORSIONAR LA BASE IMPONIBLE.

Criterio este último que invoca el Proyecto de Ley para proscribir la libertad de amortización o la deducibilidad del "leasing".

CRITERIOS DIMANANTES DEL PROYECTO DE LEY DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Según la parte expositiva del Proyecto (parte siempre de interesante y estética lectura que generalmente obedece al criterio de marketing de dar un atractiva presentación a un producto defectuoso) la Ley regula únicamente aquellos incentivos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades:

— I+D

— EXPORTACIONES

— BIENES DE INTERES CULTURAL

— FORMACION PROFESIONAL

Luego en la parte dispositiva encontramos en el titulo VI del Proyecto de Ley que tiene por misión determinar la *cuota,* la siguiente clasificación:

* DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

— INTERNA

— INTERNACIONAL

* BONIFICACIONES

— ACTIVIDADES EXPORTADORAS

— PRESTACION DE SERVICIOS PUBLICOS LOCALES

DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES

— I+D

— EXPORTACION

— CINEMATOGRAFIA Y EDICION LIBROS

— FORMACION PROFESIONAL

DEDUCCIONES DE PAGOS A CUENTA

TIPOS IMPOSITIVOS PROPUESTOS EN EL PROYECTO DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Pueden ser variados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año, de acuerdo con la disposición final séptima a).

	Actual	*Proyecto*
General	35%	35%
Mutuas y SGR	26%	25%
Cooperativas F.P.	20%	20%

Cooperativas crédito y C.R.	26%	25%
Entidades sin fines lucr (esp.)	10%	10%
Entidades sin fines lucr (gral)	25%	25%
FIM y SIM	1%	1%
FII y SII	7%	7%
FII, (viviendas exclusivamente)	1%	1%
Sociedades hidrocarburos	40%	40%
Fondos de Pensiones	0%	0%

NUEVOS INCENTIVOS Y COMPARACION CON LOS ACTUALES PERMANENTES

		Actual	*Proyecto*
DEDUCCION PARA	Participación <5%	50%	50%
EVITAR DOBLE	Participación <25%	50%	100%
IMPOSICION INTERNA	Participación >25%	100%	100%

Queda mejorada la norma al eliminar la complejidad de tener presentes los gastos de la cartera.

Queda sin solucionar expresamente (aunque no tengamos ninguna duda) la deducibilidad en los supuestos de reducciones de capital y disoluciones.

		Actual	*Proyecto*
DEDUCCION PARA EVITAR DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL. IMPUESTO SOPORTADO	Participación >25% Aplicación "Tax sparing" Años para compensar	5	7
BONIFICACION CEUTA Y MELILLA		50%	50%
EXPORTACION		25%	25%

Mejora al eliminar la condición restrictiva del 25% de los rendimientos obtenidos país por pais, al referir la condición al conjunto.

Sin embargo queda gravamente afectada la deducción al no poder deducir sobre inversiones por las que se hubieran obtenido subvenciones.

		Actual	*Proyecto*
SERVICIOS PUBLICOS LOCALES		99%	99%
I+D	<media 2 años antes AF	30%	
	Intangibles	15%	
	>50% año anterior		20%

		Actual	*Proyecto*
>media 2 años antes			
	Intangibles	30%	20-40%
	AF	45%	20-40%

El mejor mérito del Proyecto es suprimir la farragosa normativa actual. Sigue sin afectar a los Activos Fijos. Es un grave inconveniente tener que realizar las inversiones en España.

	Actual	*Proyecto*
BIENES INTERES	10%	10%
CINEMATOGRAFIA	10%	10%
EDICION LIBROS	5%	5%
FORMACION PROFESIONAL	5%	5%

El límite para la deducción se fija en conjunto y es del 35% sobre la cuota íntegra. Sin embargo se puede demorar la deducibilidad en los siguientes y sucesivos 5 años (Actualmente eran 4 y se refería a ejercicios). Sin embargo cabía esperar que el horizonte temporal para la deducción sería de 7 años. El proyecto no prevé ningún orden de prelación en la aplicación de las deducciones.

En general, y a pesar del gran esfuerzo realizado, el proyecto no acaba de cumplir con el principio de transparencia, o sea de fácil conocimiento de la norma y garantia de su aplicación.

COYUNTURALES

Se fijarán por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con la disposición final séptima h).

Norma de muy dudosa constitucionalidad ya que es una vía para vulnerar el espíritu del artículo 134.7 de la C.E., entra en conflicto con el artículo 10 de la Ley General Tributaria, que proclama la reserva de ley para todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

		Actual	*Proyecto*
INVERSIONES AFN		5%	?
CREACION EMPLEO	Disminuidos	700.000	?
	Resto	0	?

DESAPARECEN	SOCIEDADES CARTERA ACCIONES EXTRANJERAS
	EMPRESTITOS Y PRESTAMOS ORGANISMOS INTERNACIONALES Y ENTIDADES EXTRANJERAS.