

# ANALISIS DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

*Julián Ibáñez Casado*

RESUMEN.—La reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya traducción normativa se plasma en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, está basada en el cumplimiento de una serie de principios: neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad.

Con este trabajo se pretende exponer las novedades más sobresalientes que se descubren en el Impuesto sobre Sociedades, aplicable a partir de 1.996, con respecto a ese mismo tributo surgido a raíz del nuevo orden fiscal acaecido en 1978; todo ello bajo el marco de la adecuación a aquellos principios.

En este sentido, cabe destacar que la aproximación dada al resultado contable con la base imponible o la eliminación de la doble imposición de dividendos, servirán para que la aplicación del impuesto no altere el comportamiento económico del sujeto pasivo (neutralidad) y, por otra parte, la posibilidad de realizar acuerdos previos en materia de precios de transferencia acercará a la necesaria seguridad jurídica.

Además, no hay que olvidar a la internacionalización requerida en los distintos sistemas fiscales cuyas consecuencias pueden verse en la sustitución de la exención por reinversión por un sistema de diferimiento del gravamen o en la ampliación del plazo de compensación de pérdidas.

Por último, la reestructuración del campo de las deducciones procura el fomento de la competitividad a través de la realización de gastos en investigación y desarrollo, en formación profesional o en actividades exportadoras.

## 1. HECHO IMPONIBLE. SUJETO PASIVO

Al hecho imponible se le ha imbuido de una concepción «unitaria», pues queda constituido como la obtención de renta, cualquiera que sea su fuente u origen.

Este carácter sintético que goza el Impuesto contrasta con el sentido analítico predicado en la Ley anterior (Ley 61/1978, de 27 de diciembre), ya que se delimitaba la composición de la renta a través de la clasificación

en rendimientos de las explotaciones económicas, rendimientos derivados del capital no afecto a la actividad y variaciones patrimoniales<sup>1</sup>.

Precisamente, dicho carácter predicable del Impuesto sobre Sociedades, determina que tal clasificación, a diferencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo tenga relevancia en aspectos muy particulares, tales como la obligación de retener y la obligación real de contribuir.

Aparte de la simplificación del Impuesto obtenido por ese entendimiento global de la renta, el legislador no ha hecho más que atender a lo que en el Plan General de Contabilidad (P.G.C.) se viene consiguiendo desde 1990. Esto es, en el P.G.C. de 1973 el Grupo 8 «Resultados» estaba formado por las cuentas 80 (Explotación), 82 (Resultados Extraordinarios) y 83 (Resultados de la Cartera de Valores), cuyos saldos se abonaban o cargaban en la cuentas 89, Pérdidas y Ganancias. Desde aquel año el mencionado grupo contable ha dejado de existir y los gastos e ingresos quedan saldados teniendo como contrapartida una cuenta única encuadrada en el grupo 1 denominado Financiación Básica, exactamente responde a la numeración 129 (Pérdidas y Ganancias).

En cuanto al sujeto pasivo, cabe destacar la eliminación de la tributación mínima que afectaba a las entidades exentas, en el sentido que ante rendimientos del capital mobiliario sometidos a retención por este Impuesto no podría solicitarse la devolución de la misma. Las retenciones se soportaban como impuesto<sup>2</sup>. Además, hay que incorporar la concesión a las entidades parcialmente exentas de la deducción por doble imposición de dividendos, cuando el artículo 345 del Reglamento de 1982 solamente permitía las deducciones por doble imposición internacional y por inversiones.

Por aquello de que la excepción confirma la regla, un ejemplo de categorías de renta se encuentra para las entidades parcialmente exentas, distinguiendo el artículo 134 de la Ley entre rendimientos de una explotación económica e incrementos-disminuciones de patrimonio.

Asimismo, dentro del elemento tributario «sujeto pasivo», otra novedad consiste en que las sociedades en régimen de transparencias fiscal, aparte de atender al cumplimiento de prestaciones de índole formal, asumen la obligación tributaria material. O sea, las sociedades transparentes quedan sometidas al Impuesto sobre Sociedades aplicando el tipo de gravamen del 35%<sup>3</sup>.

1 Excepto la Ley mencionada, los anteriores textos refundidos de 22 de septiembre de 1922 y 23 de diciembre de 1967 no contenían esa clasificación.

2 No se practicará retención a cuenta del Impuesto en las rentas obtenidas por las entidades que gocen de exención total. Se establece una restricción al principio general de sometimiento a retención e ingreso a cuenta de las rentas sujetas al impuesto por los obligados tributarios que las satisfagan o abonen, como consecuencia de que tales entidades no tienen obligación de realizar declaraciones por dicho gravamen.

3 Transitoriamente, en cada uno de los tres primeros períodos impositivos siguientes al 1 de enero de 1996, los tipos serán 0, 10 y 20 por 100, respectivamente, excepto por lo que se refiere a la base imponible no imputada a los socios.

Los socios de estas Sociedades, que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el IRPF o por el Impuesto sobre Sociedades, según se trate de personas físicas o jurídicas, seguirán imputando la parte proporcional que les corresponda de la base imponible positiva de la sociedad y de las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad transparente.

Además, la cuota ingresada por la sociedad transparente tiene la consideración de pago a cuenta en relación al impuesto que grava a los socios, quienes lo deducirán de su cuota junto con los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuentas correspondientes a aquélla.

## 2. OPERACIONES VINCULADAS

En cuanto a operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas hay que recordar que la Ley anterior (Ley 61/1978) establecía una norma de valoración obligatoria que, a la vez, gozaba de las prerrogativas de ser considerada como presunción *iuris et de iure*.

Dichas operaciones tenían que registrarse fiscalmente a precios de mercado, con independencia del precio surgido en la transacción, y sin posibilidad de admitirse prueba en contrario.

Con la nueva regulación se faculta («podrá») a la Administración Tributaria a valorar a precios de mercado cuando la valoración convenida entre partes vinculadas motive un perjuicio para la Hacienda Pública española, debido a una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de aquel valor o un diferimiento de dicha tributación. Por consiguiente, ante entidades con pérdidas o tratándose de operaciones internacionales operará lo que anteriormente era una regla sin excepción.

Más aún, se excluye que la aplicación de esta facultad puede ocasionar excesos de gravamen, con lo que se atiende a la procedencia del ajuste bilateral en las diferentes personas o entidades vinculadas.

Asimismo, aparte de que se han establecido como métodos de determinación del valor normal de mercado los previstos en la doctrina de la OCDE (recogidos en el art. 16.3), el sujeto pasivo podrá formular a la Administración propuesta para la determinación previa de ese valor. La aprobación de la propuesta tendrá validez durante tres períodos impositivos<sup>4</sup>.

Se ha adoptado como criterio de cuantificación de dicha propuesta el valor normal de mercado, si bien con cierta flexibilidad, puesto que, a tenor literal del precepto, la misma se «fundamentará» en ese valor. Además, la Administración tributaria española podrá establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el repetido valor.

4 En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de tal aprobación, la propuesta podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas.

Parece oportuno precisar que aquella determinación no implica exactamente un acuerdo entre Administración y contribuyente. La obligación tributaria nace de la realización de un supuesto de hecho legalmente tipificado, de modo que cualquier posibilidad de valoración contractual de un elemento del hecho imponible debe ser rechazada. Lo que sucede, más bien, es que la Ley habilita un momento temporal excepcional para el ejercicio de la potestad administrativa de comprobación<sup>5</sup>.

La regulación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia contiene en sí misma dos importantes interrogantes: requiere de un desarrollo reglamentario (procedimientos de valoración administrativa y de resolución de propuestas de valoración realizadas por los sujetos pasivos) y de una determinada actitud tanto de la Administración como de los contribuyentes, buscando disminuir la litigiosidad entre ambas partes en este campo y procurando que la Administración disponga de cuanta información sea relevante para llegar a la fijación del precio de transferencia<sup>6</sup>.

Por último, la propuesta a que hemos hecho mención podrá extenderse también a los gastos en actividades de investigación y desarrollo y en concepto de servicios de apoyo a la gestión, siempre que sean realizadas o prestadas entre actividades vinculadas.

### 3. RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE

Por lo que se refiere a la base imponible, su determinación en estimación directa seguirá tomando como punto de referencia el resultado contable, siempre que se haya puesto de manifiesto de acuerdo con la normativa mercantil y contable, al que habrá de practicarse los ajustes o correcciones extracontables pertinentes, porque los criterios de valoración contable de los ingresos y gastos no coincidan con los criterios de valoración fiscal de los ingresos computables y gastos deducibles o, más general, la normativa mercantil-contable no coincida con la normativa fiscal.

Como ejemplos de ajustes fiscales positivos, caben destacar el exceso de dotaciones a provisiones y a amortizaciones, provisiones no deducibles fiscalmente, valoración de operaciones a precios de mercado y gastos no deducibles.

En el lado opuesto, ajustes fiscales negativos, surgirán ante un ajuste bilateral por operaciones vinculadas, reinversión de beneficios extraordinarios o donaciones deducibles.

Ahora bien, las diferencias entre el resultado fiscal (base imponible) y el contable son de dos tipos: permanentes, cuando ingresos y gastos así considerados contablemente no resulten fiscalmente, o viceversa. Y, tem-

5 Abril Abadín, E.: Prólogo a El nuevo Impuesto sobre Sociedades, en *Expansión* (manual con casos prácticos), p. 25.

6 Martín Queralt, V.: «Algo más que una reforma: los acuerdos previos sobre precios de transferencia». *Tribuna Fiscal*, nº 66, abril 1996, p. 6.

porales, en atención a diferentes criterios de imputación entre las normas contables y fiscales.

En otros términos, las diferencias permanentes son irreconciliables en la medida en que no van a revertir en períodos futuros y las temporales ocasionarán una anticipación del impuesto (diferencias positivas) o un diferimiento del mismo (diferencias negativas).

Ejemplos: El propio Impuesto sobre Sociedades es un gasto contable, cuya introducción en el P.G.C. responde a las cuenta 630 (Impuestos sobre beneficios), mientras que fiscalmente resulta un gasto no deducible; con lo cual se produce una diferencia permanente.

Los elementos del inmovilizado de las sociedades anónimas laborales adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su constitución, pueden amortizarse, desde el punto de vista fiscal, libremente. Esto quiere decir que si así se desease en el primer año podrían quedar totalmente amortizados. En cambio, si contablemente responden a una depreciación del v.gr. 10% anual, la diferencia es temporal, al cabo de 10 años quedaría totalmente compensado.

A pesar de la existencia de tales ajustes extracontables, lo cierto es que con la nueva Ley han quedado sensiblemente reducidos.

Vamos a detenernos en cuatro modificaciones que corroboran lo manifestado en el párrafo anterior. Esos cambios legislativos afectan a la valoración de existencias, a la amortización del inmovilizado inmaterial, a las provisiones y a la interpretación del concepto de liberalidad.

a) Con respecto a la valoración de existencias, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades anterior<sup>7</sup> obligaba a que cuando la empresa utilizase el sistema de inventario permanente u otros, que estén basados en el precio de reposición o en el criterio de «última entrada, primera salida», realizase los ajustes precisos para que dicha valoración se corresponda con el precio de adquisición o coste medio unitario.

Por tanto, mediante ese método LIFO el gasto por consumo de existencias, en épocas inflacionarias, es mayor que si se emplea el cálculo del coste medio, en la medida en que dichos consumos se valoran a través de precios más actuales, que registran tal proceso inflacionario, obviando ganancias de corte exclusivamente monetario.

En la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades como no figura ninguna restricción en el mencionado sentido, bien puede hacerse caso de la regla general de que la base imponible toma como punto de partida el resultado contable y, consecuentemente, cualquier método de valoración del inventario admitido contablemente será válido fiscalmente.

7 En el momento de redactar este trabajo (mayo de 1996) no ha aparecido el Reglamento que desarrolle la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Por consiguiente, todas las referencias al Reglamento deben considerarse para el aprobado el 15 de Octubre de 1982, que continúa vigente en cuanto no vulnere a aquélla.

b) Entre los elementos, del inmovilizado inmaterial no amortizables fiscalmente (sin perjuicio de la aplicación de la normativa sobre envilecimiento en el mercado y deterioro) figuraba el Fondo de Comercio<sup>8</sup>, salvo que la depreciación fuese irreversible, efectiva y probada, y los Derechos de Traspaso.

Con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, serán deducibles las dotaciones para la amortización del fondo de comercio, siempre que el mismo se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso entre personas o entidades no vinculadas y con el límite anual máximo de la décima parte de su importe.

Para la amortización de los derechos de traspaso se aplican las mismas normas que a la amortización del fondo de comercio, salvo que el contrato tuviere una duración inferior a diez años, en cuyo caso el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración.

Y las marcas, y demás elementos del inmovilizado inmaterial adquiridos a título oneroso, se amortizarán con el límite indicado para el fondo de comercio, excepto que su vigencia temporal sea inferior a diez años, entonces el límite responderá a la salvedad manifestada en los derechos de traspaso.

c) Por lo que hace referencia a las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables, pasan a ser deducibles las siguientes:

Según la Ley anterior (artículo 13.g) de la Ley 61/978) eran gastos deducibles las dotaciones correspondientes a las grandes operaciones que fuera preciso realizar a causa de las revisiones generales a que obligatoriamente han de ser sometidos los buques y aeronaves en las empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación aérea o marítima.

Ahora, el campo se amplía a las dotaciones para la cobertura de reparaciones extraordinarias de elementos patrimoniales distintos de los previstos en el párrafo anterior.

Asimismo, las dotaciones para los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, tendrán carácter deducible, siempre que, tanto en este caso como en el anterior, correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.

Pero la novedad más trascendente está en las dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisión y gastos accesorios por devoluciones de ventas, hasta este límite máximo fiscalmente deducible: Las ventas con garantías al finalizar el período impositivo se multiplicarán por la proporción que representan los gastos para hacer frente a las

8 En la Ley de Sociedades Anónimas (artículo 194 del Texto Refundido) se establece que el fondo de comercio solamente aparecerá en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Su amortización, de forma sistemática, no podrá exceder del período durante el cual contribuya a la obtención de los ingresos, con un límite de 10 años. Cuando su amortización supere 5 años, deberá justificarse en la Memoria.

garantías sobre las ventas con garantías, referidos, esos gastos y estas ventas, al período impositivo y en los dos años anteriores.

Bien es cierto que puede surgir un ajuste extracontable positivo, pues contablemente no existe límite alguno; diferencia temporal que se corregirá con el transcurso del tiempo en función de los gastos reales en los que se incurran.

d) Por otra parte, el artículo 14.1.e) de la Ley 43/1995 no considera como gastos fiscalmente deducibles a los donativos y liberalidades.

No obstante, los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, ni los realizados para promocionar la venta de bienes y prestación de servicios; tendrán el carácter de liberalidad.

Aunque en una empresa mercantil, cuya finalidad económica principal es maximizar beneficios, resulta difícil imaginar la existencia de liberalidades en sentido estricto, la postura del Tribunal Supremo ha distado de estos planteamientos. Así, la sentencia de 17 de febrero de 1987 (dictada resolviendo un recurso extraordinario en interés de ley), no consideró como gasto deducible las cestas de navidad entregadas al personal, porque no eran obligatorias para la empresa en virtud de convenio colectivo o relación jurídica privada y la sentencia 20 de septiembre de 1988 aprecia la misma no deducibilidad en las atenciones a clientes,.... por no ser obligatorias y faltar contraprestación.

Ahora, todo gasto relacionado con el personal es deducible, a excepción de las dotaciones a fondos de pensiones internos, gestionados por la propia empresa, que no tienen la consideración de gasto deducible<sup>9</sup>.

Además no solamente son deducibles los gastos por relaciones públicas, con clientes o proveedores, lo cual incluye los gastos por comidas o atenciones con los mismos, sino también los realizados para promocionar directa (publicidad) o indirectamente (patrocinio empresarial) la venta de bienes y prestación de servicios. Dado que la ley no limita la cuantía del gasto, serán deducibles todos aquellos en los que incurra la empresa para la promoción de sus productos, con independencia de su cuantía y de que exceda, con mucho, de la habitualidad en el sector de actividad que desarrolle aquella<sup>10</sup>.

e) A propósito de otra cuestión que ha sido enormemente controvertida en Tribunales (Supremo, Superiores de Justicia y Económico-Administrativo), los intereses de demora, estimamos que, en sus distintas manifestaciones (los liquidados a través de Actas de Inspección o los provenientes de regularizaciones efectuadas en el seno de la Dependencia de Gestión Tributaria), son perfectamente deducibles.

9 Malvárez Pascual, L. A.: «La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El Régimen General». Ed. *Estudios Financieros*, Madrid, 1996, p. 217.

10 En este sentido, Malvárez, L. A.: «La nueva regulación...», *Op. cit.*, p. 187.

El anteproyecto de Ley del Impuesto en estudio recogió la no deducibilidad de estos intereses en línea con la teoría de la Dirección General de Tributos plasmada en contestación a consulta de 20 de febrero de 1995: No son deducibles las sanciones de las actas ni los intereses de demora incluidos en las mismas ya que provienen del incumplimiento de una norma legal, por lo que no son «necesarios».

Sin embargo, la Ley, como gastos no deducibles, contempla las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaración-liquidaciones y autoliquidaciones (art. 14.1.c). No existe, por tanto, ninguna referencia a la no deducibilidad fiscal de los intereses de demora. Dado que son gasto contable, debe estimarse su detracción fiscal con independencia de su origen.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 había precisado que tales intereses tratan de compensar al erario público la disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, sin que entrañen sanción por conducta ilícita.

Además, no pueden calificarse de «extemporáneos», ya que el nuevo régimen de imputación temporal de ingresos y gastos suprime el principio de estanqueidad de ejercicios dando una solución razonable a los posibles conflictos que puedan producirse entre los principios de devengo y de inscripción contable (art. 19).

Asimismo, la anterior regla de oro para apreciar la deducibilidad de un gasto era el ser necesario para la obtención de ingresos. Ahora, los intereses de demora, no siendo rechazables por innecesarios, al desaparecer el requisito de gastos necesario, bastará con probar su correlación con los ingresos para forzar su deducibilidad<sup>11</sup>.

#### 4. ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Al amparo de la Ley 26/ 1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, era gasto deducible el importe de las cuotas pagadas a la sociedad de arrendamiento financiero, incluyéndose la carga financiera y la parte correspondiente de recuperación de capital, siempre que la duración del contrato no fuese inferior a dos años si era sobre bienes muebles y a diez años en inmuebles.

Esto significaba que estábamos ante un mecanismo de aceleración de amortizaciones. Así es, mientras que la amortización contable de un bien mueble responde, en término medio, a un porcentaje del 12%, un contrato de arrendamiento financiero suscrito, por ejemplo por 4 años, duplicaba ese porcentaje (25%) o, lo que es lo mismo, reducía a la mitad el período de amortización en términos fiscales sobre el contable.

<sup>11</sup> Alonso R. y Presa, J.: «Novedades más significativas de Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 154, enero 1996, pp. 117 y 118.

El artículo 11.3 de la Ley de Impuestos sobre Sociedades regula la cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, entrañando que cuando el valor residual del bien objeto que cuando el valor residual del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero sea superior al importe de la opción de compra, la partida deducible será además de la carga financiera, la amortización correspondiente en términos contables.

Por tanto, ha desaparecido la posibilidad de diferimiento del Impuesto por parte de la recuperación del coste del bien y el tratamiento fiscal es similar al de una operación de compra-venta. Es decir:

- La empresa cesionaria, deducirá un importe equivalente a la amortización del bien (según el método de amortización que haya elegido), distribuyendo la carga financiera en el período de tiempo de duración de la cesión (coincidiendo, como siempre ha ocurrido, el criterio de imputación contable con el fiscal).

- El cedente, amortizará el coste de adquisición menos el valor de la opción de compra en el plazo de vigencia de la operación.

Sin salirnos del apartado 3 del precitado artículo, se regula la operación de «lease-back», esto es, cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente. De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, el cesionario continuará la amortización del bien en idénticas condiciones y sobre el mismo valor que antes de la transmisión. «Económicamente es un préstamo, y éste es el trato que se le da contable y fiscalmente»<sup>12</sup>.

No obstante, gracias a una enmienda presentada en el Congreso de los Diputados, durante la tramitación parlamentaria del proyecto de ley, se consiguió que los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero tengan una amortización más rápida que la derivada de una compraventa, pero sin llegar a los niveles de aceleración permitidos anteriormente.

En este sentido (artículo 128 Ley), la cesión del uso del bien como objeto exclusivo del contrato de arrendamiento financiero, incluyendo una operación de compra bajo el cumplimiento de estos Requisitos:

— Duración: El contrato, como mínimo, tiene que tener una duración de dos o diez años, para bienes muebles o inmuebles, respectivamente. Reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, podrán establecerse otros plazos en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

— Cuotas: Deberán diferenciar la parte de carga financiera y la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien (excluido el valor de la opción de compra), cuyo importe anual puede ser constante o creciente.

— Destino: Los bienes adquiridos bajo este régimen habrán de quedar exclusivamente afectados a la actividad del usuario.

12 Varios Autores: *Todo sobre la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Praxis, 1996, p. 46.

Entonces, será gasto fiscalmente deducible en cada ejercicio:

— La carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

— La recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables<sup>13</sup>. Esta deducción tendrá como límite el doble (triple, para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250 millones de pesetas) del coeficiente de amortización lineal que corresponda al bien según las tablas oficiales.

## 5. REINVERSION DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

Una de las principales novedades que se deriva de la Ley 43/1.995 es el incentivo fiscal proveniente de la reinversión de beneficios extraordinarios. El anterior sistema de exención por reinversión sufre importantes modificaciones quedando sustituido por un sistema de diferimiento de gravamen de dichas ganancias en términos fiscales (una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria).

En primer lugar, las rentas a las que se puede aplicar este nuevo régimen no sólo serán las derivadas de la transmisión onerosa de elementos de inmovilizado material, como estaba sucediendo en términos de exención, sino también de:

— inmovilizado inmaterial. Con lo cual la transmisión de la posición jurídica de arrendamiento financiero, puede dar lugar a la aplicación del actual régimen.

— inmovilizado financiero. Si se trata de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5% sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído como mínimo con un año de antelación.

Por contra, las rentas derivadas de transmisiones a título lucrativo no permiten la aplicación de la reinversión de beneficios extraordinarios. En cambio, anteriormente, una transmisión de tal índole podría acogerse a la exención, siempre que el importe de la reinversión fuese de la misma cantidad que la valoración correspondiente al elemento transmitido según el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En segundo lugar, la reinversión, por el total importe obtenido con las precitadas transmisiones<sup>14</sup>, debe efectuarse en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial<sup>15</sup> y los tres años posteriores.

13 Cuando se trata de edificios sólo podrá deducirse la parte que no corresponda al suelo, debiendo ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

14 Esperemos que por vía reglamentaria se permita la reinversión parcial y, en consecuencia, sea factible acogerse al incentivo fiscal de manera proporcional.

15 Sin que sea necesaria la relación directa entre bien transmitido y reinversión efectuada, que exigía el artículo 148 del Reglamento Impuesto Sociedades.

Sin perjuicio que la Administración tributaria pueda aprobar planes especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

En tercer lugar, el diferimiento de la renta no integrada en la base imponible se hace patente sumando a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venza el plazo máximo para efectuar la reinversión.

Tratándose de bienes amortizables, el sujeto pasivo elegirá entre lo señalado en el párrafo anterior o diferir la renta en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión.

Ejemplo: Enajenación, 1-10-96, por 3.000 unidades monetarias (u.m.). Renta, una vez aplicada la corrección monetaria, por 1.000 u.m..

Reinversión, 1-1-97, el importe obtenido por la transmisión.

Amortización, desde esta fecha durante 10 años.

Aquella renta positiva se imputará a los siguientes períodos impositivos:

Del 2.000 al 2.006, por un importe de 1.000/7 en cada uno de ellos.

O bien, del 1997 al 2.006, por un importe de 100 en cada período.

Por último, los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deben permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo hasta que se cumpla el plazo de siete años desde el último del plazo ordinario de reinversión (es decir, diez años desde la transmisión), salvo que la vida útil fiscal fuese inferior.

Si no se cumpliera esta obligación de mantenimiento, deberá integrarse en la base imponible la parte de renta pendiente de imputación (sin que se apliquen intereses de demora), a no ser que el importe obtenido en la nueva transmisión sea, a su vez, objeto de reinversión en los términos expuestos.

## 6. COMPENSACION DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

No hay que confundir el incumplimiento por falta de mantenimiento de la reinversión, cuya integración se produce en la base imponible; con la falta de reinversión en los plazos establecidos, cuyos efectos se traducen en la cuota correspondiente a la renta obtenida previamente diferida, añadiéndose los pertinentes intereses de demora.

Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos siguientes; si bien las entidades de nueva creación podrán computar ese plazo a partir del primer ejercicio en que se produzcan bases imponibles positivas.

Comparando ambas legislaciones, el artículo 18 de la Ley 61/1978 y el artículo 23 de la Ley 43/1995, apreciamos estas diferencias:

- El cómputo de plazo era en ejercicios, ahora es en años. La duración máxima de un período impositivo es de doce meses, pero bien puede resultar inferior.

- Frente a cinco ejercicios se pasa a siete años.
- Para las entidades de nueva creación el plazo, como se ha indicado anteriormente, comienza en el primer período impositivo cuya base imponible sea positiva.

En este sentido, el Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de Marzo, estableció que el límite a la compensación de bases imponibles negativas no sería de aplicación respecto de la parte de la base imponible negativa que se derivase de la realización de nuevas actividades empresariales en las que concudiesen una serie de requisitos. Aplicándose únicamente respecto de las bases imponibles negativas correspondientes a los períodos impositivos cerrados durante los tres años siguientes a la fecha de comienzo de la nueva actividad.

Ahora bien, para acabar con la práctica fraudulenta de comprar sociedades con pérdidas, la Ley introduce restricciones a la compensación de bases imponibles negativas por cambio sustancial en la composición del accionariado.

Concretamente, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia entre el valor de las aportaciones de los socios correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiere sido adquirida, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponda la base imponible negativa, por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, y que en el momento de la conclusión del período al que corresponden dichas pérdidas tuvieran una participación inferior al 25%.
- La entidad hubiera estado inactiva dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

En coherencia con aquel nuevo plazo de siete años, siempre y cuando no hubiera sido posible practicar las deducciones por doble imposición interna e internacional en el año que correspondieran, por insuficiencia de cuota íntegra, se permite su ampliación a los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

## 7. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

Dos son las deducciones de la cuota íntegra para evitar la doble imposición: Interna o de dividendos e Internacional.

Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos (o participaciones en los beneficios) de otras entidades residentes en España, la deducción por doble imposición de dividendos responderá a la siguiente fórmula:  $50\% \text{ ó } 100\% \times \text{importe íntegro dividendos} \times \text{tipo de gravamen}$ .

En este tema, varias son las modificaciones introducidas por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. De entre ellas las que serán de mayor difusión podemos reconducirlas a tres:

— Base de la deducción: Para la determinación de la parte proporcional de la cuota que corresponde a los dividendos o participaciones en la base imponible ya no se procederá a detraer del importe íntegro de aquéllos la cuantía de los gastos específicamente imputables, como son los de custodia, cobro, gestión y administración.

— Porcentaje de deducción a aplicar: Para que se utilice el 100% ya no es necesario que los dividendos procedan de una Sociedad dominada, directa o indirectamente<sup>16</sup>, en más de un 25%, sino que es bastante una participación en al menos un 5%.

— Cuando sea de aplicación ese 100%<sup>17</sup>, la entidad que satisfaga los dividendos no tendrá obligación de practicar retención a cuenta alguna sobre los mismos.

Dentro de este contexto —deducción por dividendos— aparece una norma que trata de evitar la realización de operaciones de «lavado de dividendo», consistentes en transmitir acciones cuando está próximo el cobro del dividendo y volverlas a adquirir después de haberse pagado el mismo. Al actuar de esta manera, ambas partes, vendedor y comprador obtienen ventajas fiscales. Así, el vendedor, transforma rendimientos del capital mobiliario en incrementos de patrimonio, evitándose la pertinente retención a cuenta que gravita sobre dichos rendimientos y, el comprador, aunque tiene unos rendimientos del capital mobiliario similares a la disminución de patrimonio dispondrá de la deducción para evitar la doble imposición interna.

Para atajar estas operaciones, ante dividendos correspondientes a beneficios de ejercicios anteriores a aquel en el que se adquiere la participación y los acordados con anterioridad y pagados con posterioridad a esa adquisición, la deducción por dividendos queda condicionada a que la referida participación se posea de manera ininterrumpida durante los seis meses siguientes al día de su adquisición.

Por otra parte, la deducción por doble imposición internacional responde a un doble planteamiento, jurídico y económico.

Desde el carácter jurídico, el método de imputación o del crédito de impuesto permite al sujeto pasivo deducir el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero<sup>18</sup> siempre que sea menor al importe de la cuota íntegra

16 Ejemplo: La sociedad A participa en el capital de B y de C en un porcentaje de 1% y del 30%, respectivamente. A su vez, C participa en el capital de B en un porcentaje del 15%. A, en ambos casos aplicará el 100% de deducción. Tanto en C (dominio directo superior al 5%, exactamente el 30%) como en B. En este caso el dominio directo es del 1% pero el indirecto, a través de C, es: 15% sobre el 30% = 4,5%; sumando 1% + 4,5%, resulta 5,5%, que es superior al mínimo exigido del 5%.

17 Además de la participación señalada, 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.

18 No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. En sentido contrario habrá que recordar la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de Enero de 1988.

que en España correspondería pagar por las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero si se hubieran obtenido en territorio español.

Básicamente, la manera de calcular esta deducción tiene en cuenta las rentas procedentes de un mismo país, excepto por lo que se refiere a las derivadas de establecimientos permanentes.

En este sentido, si se dispone de un establecimiento permanente en un país extranjero que obtiene rentas en varios países, habrá que efectuar un único cálculo.

Lo que acaba de apuntarse, en el análisis de la doble imposición jurídica internacional, es distinto a lo que se sustentaba en la Ley 61/1978, pero no difiere de lo señalado por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales (con efectos a partir del 1º de Enero de 1995).

A partir de 1992 (a través de la Ley 18/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) se introdujo la deducción por doble imposición económica internacional o la deducibilidad del impuesto subyacente, cuando las rentas correspondieran a un reparto de beneficios —dividendos— por los que ya habría tributado la sociedad no residente pagando el pertinente impuesto en su país.

Comparando ambas legislaciones del Impuesto sobre Sociedades (1991 versus 1995) se aprecia que el requisito de participación en el capital de la entidad no residente, bien sea de forma directa o indirecta, queda rebajado del 25% al 5%<sup>19</sup>.

Además, dicha participación se hubiera poseído, de manera ininterrumpida, durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya. En el régimen anterior, la participación debía mantenerse de manera ininterrumpida tanto en el período en que se distribuían los beneficios como en el período inmediato anterior.

Las dos novedades recogidas en los anteriores párrafos también son aplicables en la deducción por doble imposición interna.

Asimismo, a efectos de la deducción por doble imposición económica internacional, tiene la misma consideración de impuesto pagado en el extranjero tanto el impuesto subyacente correspondiente a la entidad que distribuye el dividendo como el pagado por las sociedades filiales de segundo y tercer grado. (Redacción que ya había recogido la mencionada Ley 42/1994).

## 8. DEDUCCIONES POR INVERSIONES

El capítulo 4º del título VI de la Ley 43/1995 regula los «incentivos fiscales», pero solamente aquellos que tienen por objeto fomentar la realiza-

19 Para los períodos iniciados antes de 1 de enero de 1995, solamente se hacía referencia a participación directa. De 1 de enero de 1995 a la misma fecha de 1996, es válida tanto la participación directa como indirecta, pero superior al 25 %.

ción de estas actividades: investigación y desarrollo, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros y, además, formación profesional.

Para los incentivos fiscales de carácter general relacionados con la política coyuntural se ha establecido la concreta y oportuna habilitación a favor de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

En este sentido, como para 1996 fueron prorrogados los Presupuestos de 1995, era necesario arbitrar una solución que permitiese la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material. Mediante Disposición Adicional (duodécima) introducida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades se mantiene el porcentaje del 5% de las inversiones, excluidos los terrenos, señalándose como límite del 15% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y en las bonificaciones<sup>20</sup>.

Además, podrán acogerse a esta deducción las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios.

Volviendo a los incentivos fiscales con sentido estructural cabe diferenciar lo siguiente:

a) La deducción para las actividades de investigación y desarrollo realizadas en España se cifra en el 20% sobre el volumen del gasto efectuado, elevándose al 40% para los gastos en I + D del período con relación a la media de los dos ejercicios anteriores.

Por tanto, desaparece esa doble división que se producía al tener que diferenciar entre gastos en intangibles e inversiones en activos fijos, con sus correspondientes porcentajes de deducción.

b) La deducción del 25% para inversiones en el exterior relacionadas con actividades de exportación presenta como modificaciones más notables las que se relacionan a continuación:

- Se excluyen de la deducción las inversiones o gastos realizados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

- Límite del 15% de la renta o del 4% de los ingresos que correspondan a la totalidad de las actividades exportadoras y de la contratación de servicios turísticos en España.

Las cantidades no deducidas pueden trasladarse a los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, si bien, el momento cero será el primer ejercicio que arroje beneficios la actividad exportadora o de contratación de..., dentro del período de prescripción.

c) La deducción que toma como incentivo fiscal potenciar gastos de formación de personal persigue no sólo que tales gastos se efectúen en cada ejercicio económico sino que, además, vayan en aumento. Así, aparte

20 El bien debe de permanecer en funcionamiento durante 5 años o su vida útil si ésta es inferior.

del coeficiente general del 5%, operará otro del 10% sobre el exceso de gastos del ejercicio respecto a la media de los efectuados en los dos anteriores.

d) Ahora bien, las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades —expuestas en los apartados a), b), c) anteriores y la deducción por inversiones en bienes de interés cultural, en producciones cinematográficas o audiovisuales y en la edición de libros— tienen unas normas comunes:

— El límite conjunto asciende al 35% de la cuota base límite, entendiéndose ésta en los mismos términos que para la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.

Si se obvian las deducciones por creación de empleo (que por cierto, han quedado suprimidas) y especiales (recogidas en Ley 12/1988, Ley 30/1990, Ley 31/1992 y Ley 39/1992), pendientes al 1 de Enero de 1996, en este año puede alcanzarse un coeficiente límite del 85%. Veamos:

Deducciones pendientes artículo 26 Ley 61/1978 .....	35%
Incentivos realización determinadas actividades.....	35%
Inversiones activos fijos materiales nuevos.....	15%

— Las cantidades no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos. Hasta ahora era en los cinco ejercicios siguientes.

Se difiere el cómputo de los plazos hasta el primer ejercicio dentro del período de prescripción, en que se produzcan resultados positivos en las entidades de nueva creación o que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos.

— Los elementos patrimoniales destinatarios de las inversiones deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años o menos si su vida útil fuere inferior. Hasta ahora esta exigencia solamente se requería en las inversiones en activos fijos materiales nuevos

## 9. INCENTIVOS FISCALES PARA LAS PYMES

En lo que afecta a los regímenes especiales, el principal aspecto de la reforma acaecida en el Impuesto sobre Sociedades reside en que se han recogido en el Ley en estudio la práctica totalidad de los mismos, evitándose una dispersión legislativa que era la norma común de actuación hasta entonces.

Esta incorporación a un solo texto legal del conjunto de aquellos regímenes quiebra en lo referente a las Sociedades Cooperativas y a determinadas entidades no lucrativas que cumplan los requisitos previstos en la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General; debido, esencialmente, a sus especiales características.

Dentro del Título que la Ley 43/1995 destina a los regímenes tributarios especiales cabe destacar el Capítulo de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, entendiendo como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo anterior sea inferior a 250 millones de pesetas.

Así, el objetivo perseguido por el legislador no es otro que adoptar una serie de instrumentos de política fiscal estructural que fomenten las iniciativas de la pequeña y mediana empresa en aras, fundamentalmente, de la creación de puestos de trabajo y de potenciar la capacidad inversora en elementos nuevos del inmovilizado material que mejoren su competitividad.

Esos incentivos quedan plasmados en el ámbito de la amortización (libertad de amortización por generación de empleo y para inversiones de escaso valor, como también aceleración de amortizaciones) de inmovilizado material nuevo, dotación por insolvencias y exención por reinversión.

a) La libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo perpetúa el Real Decreto-Ley 7/1994 y el 2/1995, cuyos efectos limitaron su vigencia temporal a los elementos puestos a disposición de la actividad empresarial durante los años 1994 y 1995, respectivamente.

En este contexto, el límite máximo de inversión con libertad de amortización se obtiene multiplicando 15 millones de pesetas por el incremento de la plantilla media de los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en que los bienes entren en funcionamiento respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores, siempre que este aumento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.

Esta libertad de amortización es incompatible con la «bonificación» por actividades exportadoras y con la reinversión de beneficios extraordinarios y la exención por reinversión, a respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

Además, en caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización podrá acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor neto contable corregido por depreciación monetaria.

En cambio, a diferencia de los Reales Decretos mencionados, no se establece incompatibilidad entre la libertad de amortización y la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos, a no ser que las Leyes Presupuestarias, reconocedoras de este beneficio, marquen lo contrario.

b) La libertad de amortización también abarca a las inversiones de escaso valor, exactamente, elementos cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas; con un máximo de 2 millones para el período impositivo.

c) El artículo 12 del Real Decreto-ley 3/1993 reconoció, con carácter coyuntural, la amortización acelerada, pero sin ningún tipo de limitación a las empresas en función de sus cifras de negocios.

En base a este antecedente la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite, a las empresas de reducida dimensión, multiplicar por 1,5 el coefi-

ciente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Este incentivo es compatible con cualquier beneficio fiscal del que haya gozado el activo nuevo. Obviamente, si se opta por la libertad de amortización huelga esta otra posibilidad.

d) Podrá dotarse como Provisión por Insolvencias el 1% sobre los deudores existentes al final del período impositivo, sin incluir a los que se les haya aplicado la provisión por insolvencias de manera individualizada.

Comparando el artículo 82.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con lo manifestado en el párrafo anterior, se aprecia que antes la dotación global era incompatible con las dotaciones individuales. Ahora, se rompe esta alternatividad.

Así mismo, el saldo de la provisión dotada globalmente no podrá exceder del mencionado límite.

e) Las plusvalías obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, quedarán exentas de gravamen si:

- no superan los 50 millones de pesetas.
- provengan de la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material afectos a las explotaciones económicas.
- se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos de la misma clase y destino, en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres anteriores.
- debemos dejar constancia de que la reinversión parcial y la transmisión a título lucrativo no tienen cabida en el enfoque literal que sobre este tema presenta la nueva Ley, en comparación al anterior Reglamento.

Por otra parte, cuando la plusvalía fiscal supere los indicados 50 millones de pesetas se operará de la siguiente forma:

- Hasta esa cantidad: exención por reinversión.
- Resto: tributación diferida si se cumplen las condiciones que hemos analizado en «Reinversión de beneficios extraordinarios».

## 10. GESTION DEL IMPUESTO: PRESENTACION DE LA DECLARACION Y PAGOS FRACCIONADOS

El plazo de presentación de la declaración es de 25 días naturales posteriores a los seis meses desde la finalización del período impositivo. En consecuencia, ha quedado eliminada cualquier referencia a la fecha de aprobación de cuentas.

Con la legislación anterior el cómputo de ese plazo de 25 días comenzaba a contarse a partir de la fecha de aprobación del balance definitivo del ejercicio económico, siempre que tuviere lugar dentro de los seis meses siguientes al cierre del mismo. Si en este tiempo no se hubiera pro-

ducido la aprobación de cuentas, el plazo de presentación de la declaración quedaría finalizado el día hábil inmediato siguiente.

Esto es, pensemos en un ejercicio económico coincidente con el año natural. Si a la entidad le interesaba presentar pronto la declaración del Impuesto, por razones de devolución, cómputo de plazo de prescripción, etc..., aprobaría el balance el 2 de enero y tendría de plazo para autoliquidar hasta el 27 del mismo mes. Por contra, en la situación inversa, la aprobación de cuentas se produciría el 30 de junio y la presentación de la declaración y de los documentos correspondientes se haría hasta el 25 de Julio.

Ahora, con la Ley 43/1995, se permite dicha aprobación sin producirse retrasos (o adelantos) vinculados a motivos fiscales. En ambos casos, planteados a título de ejemplo, los sujetos pasivos de este Impuesto no podrán presentar sus declaraciones antes de los seis meses posteriores al 31 de diciembre, con independencia de cuando se produzcan la aprobación de las cuentas mercantiles.

Una vez que el sujeto pasivo haya practicado la pertinente autoliquidación, la Administración Tributaria vendrá obligada a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término para la presentación de la declaración, procediendo, en su caso, a devolver de oficio, en el plazo de un mes adicional, el exceso ingresado sobre la cuota del impuesto.

Es decir, habrán de compararse, por un lado, las retenciones a cuenta, los ingresos a cuenta, los pagos fraccionados y la cuota pagada por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal y, por otro, la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las deducciones permitidas legalmente. Si la diferencia es a favor de aquel primer grupo, el contribuyente tendrá que esperar siete meses posteriores al término del plazo para la presentación de la declaración y solicitar por escrito que les sean abonados intereses de demora, si antes de ese tiempo no se le ha efectuado la mencionada devolución de oficio.

Se ha acortado el plazo para que la Administración practique liquidación provisional. Antes era de doce meses a partir de la presentación de la declaración; con lo cual la solicitud de los intereses de demora era a partir de los trece meses. En definitiva, la diferencia es de («se ha ganado») medio año.

Anteriormente, en este trabajo, se ha hecho mención a los pagos fraccionados, que los sujetos pasivos<sup>21</sup> deben efectuar a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día primero de los meses de abril, octubre y diciembre<sup>22</sup>. Bueno es que nos detengamos para apreciar los cambios que sobre esta cuestión han tenido lugar.

21 Por obligación personal de contribuir y por obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente.

22 El plazo para ingreso de los pagos fraccionados es de los primeros 20 días naturales de esos meses.

Los dos métodos para calcular la base del pago fraccionado siguen siendo los mismos que los recogidos en la Ley de Presupuestos para 1995:

— Cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los meses citados, minorada en las deducciones y bonificaciones, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

— Parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural. Los sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior de cada uno de los períodos señalados.

En cambio, si conviene registrar estas dos precisiones:

— El segundo de los métodos citados tiene carácter opcional, debiendo ejercitarse la misma, durante el mes de febrero, mediante declaración censal, y se mantendrá para los pagos fraccionados correspondientes a un mismo período impositivo.

— Los porcentajes aplicables sobre la base del pago fraccionado se establecerán por Ley de Presupuestos.

Para los periodos impositivos que se inicien durante 1996, al no existir Ley de Presupuestos para este año, el tanto por ciento quedó fijado en la disposición adicional novena de la propia Ley del impuesto.

- 15% sobre la cuota a ingresar del último período impositivo con plazo voluntario de declaración vencido, incrementada en los pagos fraccionados efectuados en el mismo.

- 4/7 del tipo de gravamen, cuando el pago se realice en función de la parte de la base imponible devengada desde el inicio del período impositivo. Entonces, para sujetos pasivos sometidos al tipo general, el porcentaje será:  $4/7 \times 35\% = 20\%$ .

Multiplicado el porcentaje que resulte, a través de esos 4/7, por la base imponible devengada hasta el día anterior al del inicio del plazo de ingreso, se restarán las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo así como los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

Por último, ¿cuándo conviene aplicar uno u otro método?

En una primera aproximación, se trataría de un enfrentamiento entre el método de las cuotas que atiende a los pagos de los dos ejercicios anteriores y el método de las bases que se vincula a las condiciones del propio ejercicio.

Pero la respuesta no es tan sencilla, para tomar una decisión que avale una u otra postura habrá que considerar como datos, en el mes de febrero, la cuota prevista para el año anterior y el porcentaje establecido en la Ley de Presupuestos para el pago fraccionado del ejercicio. Entonces, «si la base imponible estimada es superior a tres veces la cuota del ejercicio

anterior minorada en las retenciones previstas», el método de las bases ocasionará pagos fraccionados inferiores al de las cuotas<sup>23</sup>.

Adicionalmente, en esa toma de decisión, habrá que tener en cuenta que el método de bases precisa de tres cierres fiscales parciales. El cálculo de la Cuenta de Resultados al día anterior al del inicio del plazo para realizar el pago fraccionado requerirá de los correspondientes ajustes para que el resultado contable se transforme en resultado fiscal. ¡Y para realizar estas operaciones se dispone de un plazo de 20 días!

#### BIBLIOGRAFIA

- Alonso Alonso, R. y Presa, J.: «Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades». *Rev. de Contabilidad y Tributación*, núm. 154, enero 1996, pp. 91 a 168.
- Alonso Murillo, F. y otros. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Marcial Pons. Madrid, 1996.
- Banacloche, J.: *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. La Ley. Madrid, 1996.
- Barceló Rico-Avelló, G. y otros: *Regímenes Fiscales Especiales en el Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Colex. Madrid, 1996.
- Blesa Baguena, A. y otros: *Todo sobre la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Praxis. Barcelona, 1996.
- Chivite, A.: *El Impuesto sobre Sociedades. Análisis y Comentarios*. Ed. Deusto. Bilbao, 1996.
- Díaz Yanes, I. y otros: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS. Valencia, 1996.
- López Martínez, N.: «Análisis de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades». *Tribuna Fiscal*, nº 64, febrero 1996, pp. 49 a 71.
- Malvárez Pascual, L.A.: *La Nueva Regulación del Impuesto Sobre Sociedades (Régimen General)* Tomo 1. Ed. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1996
- Price Waterhouse: *Comentarios de Urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 1996.
- Segarra, A.: *El Nuevo Impuesto sobre Sociedades. Análisis y Comentarios*. Ed. Deusto. Bilbao, 1996.
- Varios Autores: «El Impuesto sobre Sociedades 96». *Contabilidad y Fiscalidad al día*, núms. 133 y 134.

23 Martínez de la Hoz, M.: «Pago Fraccionado y Dedución de los pagos a cuenta» en «El nuevo Impuesto sobre Sociedades». *Expansión*, 1995, p. 425.