

TRIBUTACIÓN

**NOVEDADES INTRODUCIDAS
EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES POR LAS
LEYES 13/2000 Y 14/2000**

**Núm.
10/2001**

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas

Extracto:

EL autor estudia las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de las Leyes de Presupuestos y de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social (Leyes 13/2000 y 14/2000) para el año 2001.

Sumario:

1. Introducción
2. Modificaciones en el régimen de fusiones y operaciones asimiladas
 - 2.1. El fraude o la evasión fiscal en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995.
 - 2.2. La diferencia de fusión.
 - 2.2.1. Supuestos de deducción de la diferencia de fusión.
 - 2.2.2. Descripción del nuevo supuesto de hecho.
 - 2.2.3. Efectos del nuevo supuesto de hecho.
 - 2.2.4. El nuevo supuesto de hecho en el marco de la deducción para evitar la doble imposición económica internacional.
 - 2.3. Opción por el régimen del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995.
 - 2.4. Escisiones sin atribución a los socios de acciones o participaciones de todas las entidades resultantes de la escisión.
 - 2.5. Ampliación de los supuestos de canje de valores.
 - 2.6. Eliminación de la doble imposición en las aportaciones.
 - 2.7. Incompatibilidad del régimen del Capítulo VIII del Título VIII con el artículo 20 bis.
3. Pérdida del derecho a disfrutar de exenciones, deducciones o incentivos fiscales
4. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros
5. Obligación de información sobre filiales extranjeras
6. Plazo de presentación de la declaración
7. La irresistible expansión de los beneficios fiscales
 - 7.1. Incentivos fiscales establecidos en la Ley 6/2000.
 - 7.2. Incentivos fiscales establecidos en el Real Decreto-Ley 10/2000.
 - 7.3. Incentivos fiscales establecidos en la Ley 14/2000.
8. Adaptación de los compromisos por pensiones
9. Coeficientes de corrección monetaria
10. El pago fraccionado

1. INTRODUCCIÓN

El año 2000 ha sido uno de los más prolíficos en modificaciones del Impuesto sobre Sociedades. El Real Decreto-Ley 3/2000, derogado por la Ley 6/2000 resultado de la tramitación del mismo como proyecto de ley, y la Ley 14/2000 contienen el género de las modificaciones, pero no debemos olvidarnos del Real Decreto-Ley 10/2000 y de las modificaciones del Reglamento del Impuesto de Sociedades.

Las modificaciones más importantes son las concernientes a la doble imposición económica internacional (Título III de la Ley 6/2000) y a las operaciones de fusión y asimiladas (artículo 2 de la Ley 14/2000). A éstas últimas dedicaremos atención preferente aunque hay una modificación, tal vez inocua desde el punto de vista de la obligación tributaria material, que está llamada a tener una gran trascendencia futura. Nos referimos a la obligación de información impuesta a las matrices españolas respecto de sus filiales en el exterior.

2. MODIFICACIONES EN EL RÉGIMEN DE FUSIONES Y OPERACIONES ASIMILADAS

El régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y campos de valores contenido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, ha sido objeto de repetidas modificaciones, aunque todas ellas han respetado los principios rectores del primer articulado. Las modificaciones introducidas por el artículo 2 de la Ley 14/2000 afectan a los siguientes artículos:

- Artículo 97, al que se incorpora un párrafo nuevo relativo a las escisiones sin atribución a los socios de acciones o participaciones de todas las entidades resultantes de la escisión.
- Artículo 101.1 b), para ampliar el campo de los supuestos de canje de valores regulados.
- Artículo 103.3, al que se incorpora un párrafo para admitir la tributación en un país extranjero como causa determinante de la amortización de la diferencia de fusión.

- Artículo 109.2, al que se incorpora un inciso para admitir la práctica de ajustes extraccontables a los efectos de evitar la doble imposición.
- Artículo 110.1, al que se da nueva redacción para regular con mayor detalle el régimen de la comunicación de las operaciones al Ministerio de Hacienda. A la aplicación temporal de la norma se refiere la disposición transitoria octava.
- Artículo 110.2, al que se incorpora un inciso relativo a la determinación de la finalidad fraudulenta de la operación.

Añadamos a la anterior enumeración de modificaciones que el artículo 27 de la Ley 6/2000 ha incorporado un nuevo apartado al artículo 110, al objeto de incompatibilizar el régimen del Capítulo VIII del Título VIII con el del artículo 20 bis, ambos de la Ley 43/1995.

De todas las modificaciones enumeradas la de mayor trascendencia práctica es la del artículo 110.2.

2.1. El fraude o la evasión fiscal en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995.

La redacción original del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, establecía como causa de la pérdida del derecho a tributar según el régimen del Capítulo VIII del Título VIII de la referida ley cuando se probara que la operaciones «... se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal...».

La nueva redacción también incorpora la citada causa de manera tal que continuará sin ser de aplicación el referido régimen «... cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal...», pero, añade que «En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal».

Es precisamente este inciso el que resulta novedoso respecto de la redacción precedente. El nuevo inciso adopta, aparentemente, la forma de caso particular respecto del supuesto, más general, de inaplicación del régimen cuando el principal objetivo de la operación sea el fraude o la evasión fiscal.

Por tanto, formalmente estamos ante un supuesto general, con sustantividad propia, que es el contenido en el primer inciso del artículo 110.2, y un caso particular de ese supuesto, que es el contenido en el segundo inciso del citado artículo, cuya interpretación, en principio, debe realizarse de manera subordinada a la del supuesto general.

Para realizar la labor interpretativa de ambos preceptos debemos recordar que el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, constituye, al tiempo, la normativa para dar cumplimiento al régi-

men previsto en la Directiva 434/1990 relativo a las fusiones y operaciones asimiladas intraeuropeas y la normativa reguladora de las operaciones puramente internas e internacionales extracomunitarias. Por esta razón es ineludible tomar en cuenta que el artículo 11.1 a) de la Directiva 434/1990, prevé que los Estados miembros podrán «... negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los Títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando ...la operación... tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones... no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal». Finalmente, también debe tenerse en cuenta que la decisión del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 1997 (Asunto C-28/95), ha establecido que «... para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus objetivos principales, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación...» y que «... los Estados miembros puedan establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya realizado por motivos económicos válidos constituye una presunción de fraude o evasión fiscal... el concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas...».

De acuerdo con lo expuesto procedemos a examinar, en primer lugar, el supuesto general.

El supuesto general se compone de un supuesto de hecho y de un mandato. El supuesto de hecho consiste en que la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, y el mandato consiste en la inaplicación del régimen del Capítulo VIII del Título VIII.

El supuesto de hecho se compone de un elemento objetivo, a saber, la comisión de fraude o evasión fiscal, y de un elemento subjetivo, a saber, que el principal objetivo de la operación sea, justamente, la comisión de fraude o evasión fiscal.

En lo que concierne al elemento objetivo, esto es, la comisión de fraude o evasión fiscal, son dos las cuestiones que, esencialmente se plantean: ¿Qué ha de entenderse por fraude o evasión fiscal? ¿En relación a qué tributos ha de cometerse el fraude o la evasión fiscal?

En relación con la primera cuestión caben dos respuestas:

- Por fraude o evasión fiscal debemos entender cualquier minoración de impuestos que se produzca como consecuencia de la realización de la operación por relación a los impuestos que se hubieren satisfecho en caso de que la misma no se hubiera realizado.
- Por fraude o evasión fiscal debemos entender, a efectos del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, aquello con carácter general se entiende como tal.

La primera respuesta tiene varios argumentos en que apoyarse.

En primer lugar, la versión inglesa de la Directiva emplea la expresión «...*tax evasion or tax avoidance*...», de manera tal que la correspondencia con la versión castellana determinaría la atribución al término «evasión fiscal» del sentido y significación del término *tax avoidance*, y por tal se entiende en el Derecho anglosajón «... la forma legal que tendrían los contribuyentes de minimizar la carga fiscal...»¹. No me parece sólido este argumento, porque el sentido del término «evasión fiscal» en el Derecho español no puede ser reducido a lo que entre nosotros se viene conociendo como «economía de opción»², habida cuenta que el artículo 305 del Código Penal define la acción típica del delito fiscal a través del verbo «eludir», cuya significación, en cuanto núcleo de la acción en el marco del cumplimiento de las obligaciones tributarias, no es de mayor gravedad que la acción de «evadir», entendida ésta en su acepción usual. Por otra parte, interpretar las normas fiscales españolas en función del significado de las extranjeras solamente parece aceptable a modo de argumentación auxiliar o complementaria de otra de carácter principal. Tampoco es claro que por *tax avoidance* debamos entender toda forma de minimizar la carga fiscal, habida cuenta que en el Derecho anglosajón se distingue entre *legitimate tax avoidance* e *illegitimate tax avoidance*, y con esta última expresión se alude a algo muy distinto a la «economía de opción» y bastante próximo a nuestro fraude a la ley tributaria. La expresión evasión fiscal en el contexto del Derecho comunitario siempre significa algo ilegítimo. Así, en la Resolución del Consejo de 10 de febrero 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacionales se dice que «... la práctica del fraude y la evasión fiscal más allá de las fronteras de los Estados miembros conduce a pérdidas presupuestarias y a infracciones del principio de justicia fiscal...», y lo mismo se vuelve a repetir en la Directiva 77/799, de asistencia mutua, en la que, además, se consideran supuestos merecedores de una acción espontánea de intercambio de información, en orden, precisamente, a luchar contra el fraude y la evasión fiscal «... una reducción o una exención anormales de impuestos...» o «... una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios...», es decir, acciones plenamente ilegítimas. En este sentido CALDERÓN CARRERO concluye que «... parece haber un cierto grado de consenso internacional a la hora de designar los supuestos de fraude fiscal (*tax fraud*) como vulneraciones directas e intencionales de la legislación tributaria, y evasión fiscal (*illegitimate tax avoidance*) con negocios artificiosos que con abusos de formas jurídicas tratan de disminuir o evitar su carga fiscal (vendría a equivaler a nuestro fraude fiscal a la ley tributaria)...».

A nuestro entender no es posible identificar una minoración de impuestos con el fraude o la evasión fiscal; de aquí que nos inclinemos por la segunda respuesta. Entonces, debemos examinar lo que en nuestro ordenamiento jurídico significa el «fraude o la evasión fiscal».

Suelen señalar los autores que no existe una definición ni de fraude ni de evasión fiscales. Es cierto, pero también lo es que si contemplamos al tributo como una obligación *ex lege* es fácil colegir que el fraude o la evasión fiscal se presentará cuando se realice el hecho imponible y, por tanto, nazca la obligación de ingresar y de forma dolosa o negligente no se cumpla tal obligación. El frau-

¹ «Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal». CALDERÓN CARRERO, en *Temas de Derecho Penal Tributario*. Pág. 197.

² En la economía de opción el contribuyente adopta la forma negocial más conveniente a los efectos de minimizar su carga fiscal sin que se vulnere ni la letra ni el espíritu de la legislación tributaria aplicable. C. PALAO, «El fraude a la Ley en Derecho Tributario», *RDFHP*, 63/1996.

de o la evasión fiscal se concreta en el incumplimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, hay muchas formas de incumplir la obligación tributaria: no declarar el hecho imponible, declararlo pero autoliquidarlo mal deliberadamente, y ocultarlo mediante engaño bastante para producir error en la Hacienda Pública, básicamente.

Es improbable que mediante la realización de una operación acogida al Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, se produzca la no declaración de un hecho imponible o su autoliquidación incorrecta, pero sí es concebible que dicha operación, por sí sola o formando parte de un proyecto evasor de mayor envergadura, determine la ocultación engañosa del hecho imponible. Entonces se producirá el «fraude o la evasión fiscal» a que se refiere el artículo 110.2 de la Ley 43/1995.

De acuerdo con lo expuesto, se producirá el «fraude o la evasión fiscal» del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, cuando la operación de fusión o asimilada, por sí sola o en unión de otras, determine:

- La ocultación del hecho imponible en su totalidad o en algunos de sus aspectos, mediante simulación (artículo 25 Ley General Tributaria).
- La realización de un hecho que produce un resultado equivalente al hecho imponible con el propósito de eludir el impuesto (artículo 24 Ley General Tributaria).

Por el contrario, no existirá «fraude o evasión fiscal» cuando la operación de fusión o asimilada amparada en el Capítulo VIII del Título VIII determine una tributación menor que la preexistente para el conjunto de las partes implicadas en la misma, al menos si sólo tomamos en consideración el primer inciso del artículo 110.2 de la Ley 43/1995. ¿Deberemos modificar nuestra opinión si contemplamos también el segundo inciso?

El segundo inciso contiene lo que hemos denominado el supuesto de hecho especial, del que dijimos está en relación de accesoriedad con el supuesto general. No otra cosa puede decirse si tenemos en cuenta que el citado inciso se abre con la expresión «En particular...». Sin embargo, contemplado en su integridad, el supuesto especial da pie a ser interpretado de manera autónoma e independiente respecto del supuesto general, con lo que acabaría convirtiéndose en un supuesto con sustantividad propia aislado del que hemos denominado supuesto general. Por esta razón nos proponemos examinar las dos interpretaciones que entendemos posibles:

- Supuesto autónomo de inaplicación del régimen fiscal.
- Supuesto especial de inaplicación del régimen fiscal, dependiente del general.

En cuanto supuesto autónomo de inaplicación del régimen fiscal, el mismo se presentaría si concurren dos elementos caracterizadores de la voluntad negocial que da vida a la operación de fusión o asimilada:

- No está fundada en motivos económicos válidos como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que intervienen en la operación.
- Está fundada en la finalidad de conseguir una nueva ventaja fiscal.

Nótese que ambos elementos caracterizadores deben concurrir. La operación puede ser incomprensible desde el punto de vista económico, pero si no persigue obtener una ventaja fiscal no existirá causa de inaplicación del régimen. Del mismo modo, la operación puede perseguir una ventaja fiscal, pero, al mismo tiempo, implicar una reestructuración o racionalización desde el punto de vista económico, en cuyo caso tampoco existirá causa de inaplicación.

En el marco de esta interpretación juega un papel singularmente relevante el concepto de «ventaja fiscal». ¿Qué es una «ventaja fiscal»? Tampoco existe una definición de «ventaja fiscal» en el ordenamiento tributario español. El artículo 24 de la Ley General Tributaria establece que «Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos», y la disposición adicional decimoquinta de la Ley 43/1995, incorporada por la Ley 50/1998, reguladora de los incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante que «... al menos el 75% de la ventaja fiscal obtenida se traslade por el arrendador al arrendatario...». Estamos, evidentemente, ante dos significados diferentes. En el ámbito del Derecho comunitario, la expresión «ventaja fiscal» se utiliza en el Reglamento 1612/68, sobre libertad de movimiento de trabajadores, para asegurar un tratamiento fiscal igualitario de los trabajadores extranjeros en relación con los nacionales. Algunas sentencias del Tribunal de Justicia también la utilizan como expresión de un régimen fiscal que disfrutan los sujetos pasivos residentes y se niega a los residentes de otro Estado miembro, lo que determina una discriminación. Otras sentencias del Tribunal de Justicia han utilizado la expresión «ventaja fiscal» para designar un régimen tributario especial que, sin ser en sí mismo un incentivo fiscal, es más favorable para el sujeto pasivo que el régimen general.

Así pues, bajo la expresión «ventaja fiscal» se cobijan significaciones que van desde el efecto pretendido a través de una operación realizada en fraude a la ley tributaria, hasta un régimen fiscal especial más beneficioso que el general, pasando por el puro incentivo fiscal. ¿Cuál de ellos es el que conviene al artículo 110.2 de la Ley 43/1995?

La respuesta depende de la naturaleza de la relación en que se halle el segundo inciso del artículo 110.2 en relación con el primero. Si la relación es de autonomía por ventaja fiscal podemos entender todo régimen o situación tributaria más beneficiosa que la general, pero si es de especialidad, por ventaja fiscal solamente podemos entender el resultado pretendido de una operación en fraude a la ley tributaria. Esta reflexión nos da pie para abordar la segunda interpretación del segundo inciso del artículo 110.2 de la Ley 43/1995.

En cuanto supuesto especial de inaplicación dependiente del general, el segundo inciso del artículo 110.2 describiría un supuesto de hecho, integrado por los dos elementos caracterizadores de la voluntad negocial anteriormente mencionados, cuya presencia determinaría que la operación realizada tiene como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal. Bajo esta interpretación parece

claro que la ventaja fiscal del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 es la ventaja fiscal del artículo 24 de la Ley General Tributaria.

¿Cuál de las dos interpretaciones es la válida?

Ya dijimos que la expresión «En particular» con la que se abre el segundo inciso del artículo 110.2 apunta a que estamos ante un supuesto de hecho especial dependiente del general contenido en el primer inciso. Pero frente a este argumento está la propia literalidad de la norma, que apunta más bien hacia un supuesto autónomo. También milita a favor de esta última interpretación la evolución parlamentaria de la norma. En efecto, en el Proyecto de Ley el segundo inciso del artículo 110.2 se construía como una presunción dirigida a probar que la operación se había realizado para cometer fraude o evasión fiscal, pero en el texto legal desaparece la presunción y en su lugar aparece un supuesto de inaplicación del régimen fiscal, cuya relación de dependencia del supuesto contenido en el primer inciso sólo puede mantenerse si la expresión «ventaja fiscal» es el resultado de una operación realizada en fraude a la ley tributaria.

La interpretación autonomista gana fuerza si comparamos el segundo inciso del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 con el segundo inciso del artículo 11.1 a) de la Directiva 434/1990.

En el texto comunitario la ausencia de motivos económicos válidos se configura como un hecho base al que se anuda, vía presunción, el hecho-consecuencia del fraude o la evasión fiscal, y la ventaja fiscal, ausente del texto comunitario, solamente juega un papel a partir de la elaboración jurisprudencial del Tribunal de Justicia en el sentido de no constituir un motivo económico válido.

En el texto patrio los motivos económicos válidos no fundamentan una presunción, y la ventaja fiscal, presente en el mismo, juega un papel esencial.

Es importante resaltar la diferente función de la ventaja fiscal en uno y otro precepto. En el precepto comunitario la consecución de una ventaja fiscal no se considera un motivo económico válido, de manera tal que no enerva el hecho base de la presunción, y así la consecución de una ventaja fiscal es un hecho que no juega a favor del contribuyente, pero tampoco en su contra. En la norma patria la consecución de una ventaja fiscal juega siempre en contra del contribuyente, si bien no determinará automáticamente la inaplicación del régimen fiscal en la medida en que la operación se hubiere efectuado por motivos económicos válidos.

Supuesto que la interpretación autónoma del segundo inciso del primer párrafo del artículo 110.2 sea la correcta, debemos constatar que se ha producido un cambio significativo en relación con la regulación precedente. En efecto, en la regulación precedente la inaplicación del régimen del Capítulo VIII del Título VIII únicamente se producía cuando la Administración Tributaria probase que la operación se ha realizado con fines de fraude o evasión fiscal, en tanto que en la vigente, la inaplicación se produce, además, cuando la operación depara una ventaja fiscal y no concurren motivos económicos válidos, como son la reestructuración o racionalización de las actividades de la entidad.

De acuerdo con lo expuesto, la nueva redacción del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, admite una interpretación según la cual determinará la inaplicación del régimen previsto en el Capítulo VIII del Título VIII, en los siguientes supuestos:

- Cuando la operación tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, entendiéndose por tales los supuestos de violación frontal del ordenamiento tributario y también los de fraude a la ley tributaria y ocultación del hecho imponible mediante simulación.
- Cuando la operación tenga la finalidad de conseguir una mera ventaja fiscal, entendiéndose por tal el disfrute de un régimen diferente y más beneficioso del que se hubiera disfrutado caso de no realizarse la operación y, además, no concurren motivos económicos válidos como pueden ser la reestructuración o racionalización de las actividades.

No se le oculta al legislador la incertidumbre que desencadena esta norma, y por ello habilita un nuevo supuesto de consulta de carácter vinculante «... para la aplicación del régimen especial del presente Capítulo en éste y cualesquiera otros tributos ...». Teniendo en cuenta que ya la Ley 50/1998 estableció un supuesto de consulta vinculante relativo «... a las operaciones de reorganización empresarial...» del Capítulo VIII del Título VIII, parece que el nuevo supuesto versará específicamente sobre la aplicación del artículo 110.2 de la Ley 43/1995.

Corresponderá pues, en primer lugar, a la doctrina administrativa ir perfilando los conceptos de ventaja fiscal, motivos económicos válidos, reestructuración y racionalización de actividades. Tarea hercúlea la que el legislador descarga sobre los hombros de la Administración Tributaria, tal vez más pesada que aquella que hace veinte años otro legislador, tan proclive a las medidas dirigistas³ como el actual, encomendó a la Administración haciendo defender ciertos beneficios fiscales a las operaciones de fusión y asimiladas a que las mismas fueran beneficiosas para la economía nacional.

Que las operaciones de fusión y asimiladas amparadas en el Capítulo VIII del Título VIII han podido, en ocasiones, ser utilizadas para obtener una tributación menor que la hasta entonces soportada por las entidades intervinientes parece ser algo admitido. Pero... ¿dónde está el mal? ¿En un régimen que difiere la tributación de unas plusvalías que desde un punto de vista económico-contable no pueden realmente entenderse obtenidas por la operación de fusión o asimiladas, o en un sistema tributario recientemente construido al margen del principio de neutralidad y que por ello crea situaciones de ventaja fiscal? El régimen del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 puede ser el medio para realizar las operaciones patrimoniales necesarias para alcanzar sin coste fiscal la configuración patrimonial, financiera o de forma jurídica que permita alcanzar la ventaja fiscal, pero lo verdaderamente patológico es que el ordenamiento tributario procure posibilidades de ventaja fiscal a las que los contribuyentes puedan acceder aun sin realizar operaciones en fraude a ley tributaria.

Desde esta perspectiva la nueva redacción del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, ha venido a poner el dedo en la llaga, porque interpretado en su más profunda significación se advierte que no sólo trata de evitar que las operaciones del Capítulo VIII del Título VIII sean cauce o instrumento del fraude o la evasión fiscal, objetivo este que ya la norma anterior cubría suficientemente, sino, además, garantizar que los contribuyentes utilicen exclusivamente el referido régimen por motivos económicos válidos, y no para lograr una estructura patrimonial, financiera o de forma jurídica que les permita minorar su carga tributaria en relación con la que soportaban con anterioridad a la realización de la operación.

³ Utilizo este concepto en el sentido establecido por F. NEUMARK en *Principios de la Imposición*.

Ya hemos dicho que la doctrina administrativa tiene la importante -y difícil- tarea de concretar en los casos que se sometan a consulta la existencia o no de una situación de «ventaja fiscal», y, de esta manera, perfilar un conjunto de criterios de general aplicación. Formulamos algunos casos posibles:

- ¿Un canje de valores para tomar una participación sobre una entidad extemporánea a la que sea aplicable el régimen fiscal privilegiado del artículo 20 bis?
- ¿Una aportación de valores a una SICAV?
- ¿Una escisión de cartera de valores para transmitir la misma a través de los socios personas físicas y aprovechar los coeficientes reductores de plusvalías del IRPF?
- ¿Una fusión impropia deliberadamente buscada para aprovechar la amortización de la diferencia de fusión?
- ¿Un conjunto de aportaciones de valores realizado por varias entidades para alcanzar el porcentaje de participación del 5 por 100?
- ¿Una escisión total para formar entidades independientes que puedan acogerse al régimen de las entidades de reducida dimensión?
- ¿Absorción de una entidad con pérdidas cuyas actividades no guardan relación con las de la entidad absorbente?
- ¿Creación de una entidad *holding* a los efectos de cumplir con los requisitos previstos en el Impuesto sobre el Patrimonio para disfrutar de la exención?

Junto a las controvertidas figuras del fraude a ley tributaria, la simulación, el negocio fiduciario y el negocio indirecto, nace ahora, en el marco del régimen fiscal del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, la operación desprovista de motivación económica diseñada para obtener una ventaja fiscal.

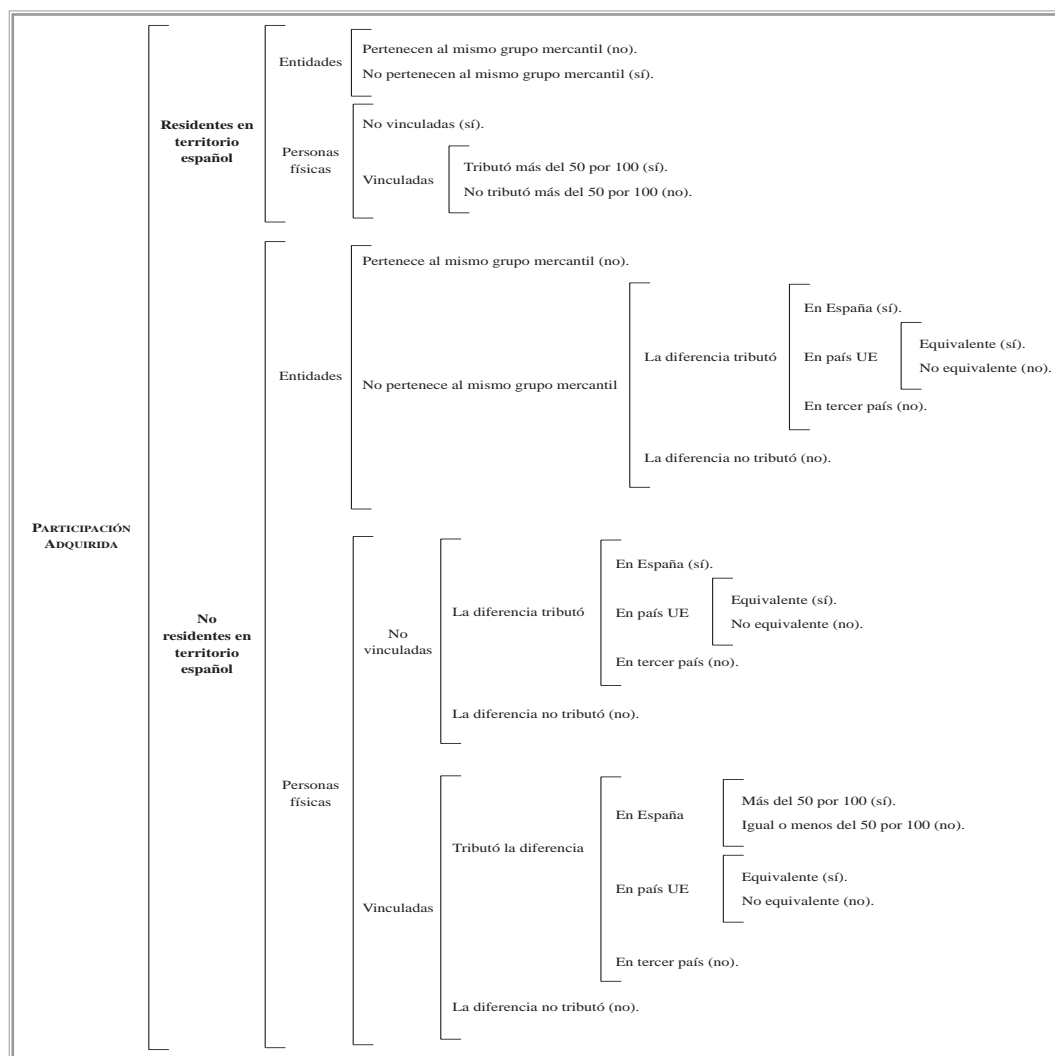
2.2. La diferencia de fusión.

2.2.1. Supuestos de deducción de la diferencia de fusión.

El artículo 2. Cuatro de la Ley 14/2000 ha incorporado un nuevo párrafo a la letra a') de la letra a) del apartado 3 del artículo 103 de la Ley 43/1995, en cuya virtud es deducible la diferencia de fusión «... cuando el sujeto pasivo puede que un importe equivalente a la misma ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio, obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este Impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal».

El artículo 103.3 de la Ley 43/1995 establece que «... la parte de aquella diferencia (la de fusión) que de acuerdo con la valoración citada no hubiera sido imputada, será fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe...». No obstante, no se deducirá cantidad alguna cuando la participación hubiere sido adquirida de personas o entidades no residentes en territorio español, excepto si «... el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación...». Pues bien, a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2000, se añade una nueva excepción a la regla de no deducción de la diferencia de fusión cuando la participación se hubiere adquirido de una persona o entidad no residente en territorio español, relativa a las adquisiciones que hayan tributado en otro Estado miembro de la Unión Europea.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2000, la deducción de la diferencia de fusión queda como se expresa en el siguiente esquema:



2.2.2. Descripción del nuevo supuesto de hecho.

El supuesto de hecho de la nueva norma se compone de los siguientes elementos:

- Un importe equivalente a la diferencia de fusión ha tributado en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- La tributación se ha producido en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación.
- La carga tributaria satisfecha es equivalente a la que hubiera resultado de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades.
- El transmitente no reside en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Los dos primeros elementos del supuesto de hecho están íntimamente ligados. La diferencia de fusión existe porque por la participación se ha pagado un precio superior a su valor teórico, de manera tal que la persona o entidad transmitente habrá obtenido una plusvalía. Pues bien si esta plusvalía tributa en algún Estado miembro de la Unión Europea, se verifican los dos primeros elementos del supuesto de hecho. Nótese bien que lo importante es que la plusvalía tribute en algún Estado miembro de la Unión Europea, y no que la persona o entidad que obtiene la plusvalía resida en algún Estado miembro de la Unión Europea, aunque por lo común la tributación referida será consecuencia de dicha residencia.

Literalmente interpretado el supuesto de hecho parece exigir que el importe equivalente a la diferencia de fusión tribute íntegramente. Esta interpretación no es satisfactoria, por desproporcionada. Parece más adecuado entender que una tributación parcial abre paso a una deducción fiscal parcial.

Nótese que la norma no especifica el impuesto que ha de gravar el importe equivalente a la diferencia de fusión, ni tampoco la naturaleza del transmitente, de manera tal que éste podrá ser una persona o una entidad jurídica, tenga o no personalidad jurídica de acuerdo con la legislación por la que se rijan. Ahora bien, la tributación ha de producirse «... en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación...». Por tanto el hecho imponible del impuesto ha de ser la obtención de renta o, al menos, de plusvalías. Los impuestos que recaen sobre la circulación de los valores representativos del capital social no son impuestos sobre la renta, por lo que no deberán ser tenidos en cuenta a estos efectos.

El tercer elemento se refiere al importe del impuesto satisfecho en el Estado miembro de la Unión Europea que corresponda. Éste debe ser «... equivalente al que hubiera resultado de aplicar este Impuesto...».

Para determinar si concurre o no este elemento del supuesto de hecho es necesario aplicar al beneficio obtenido en la transmisión las normas del Impuesto sobre Sociedades. Y aquí se presentan varias posibilidades, que seguidamente se examinan.

Teniendo en cuenta que la plusvalía se habrá puesto de manifiesto, por lo general, a través de una transmisión efectuada por un residente en un Estado miembro de la Unión Europea de la participación de una entidad residente en territorio español, la primera posibilidad es determinar la imposición que corresponde en el Impuesto sobre Sociedades a las plusvalías de cartera de valores extranjeras que otorguen una participación significativa. Esta posibilidad no parece correcta, porque lleva a un resultado absurdo debido a que gran parte de estas plusvalías están exentas de acuerdo con lo previsto en el artículo 20 bis de la Ley 43/1995.

La segunda posibilidad atiende a la residencia de la entidad participada. Si ésta es residente en territorio español, lo correcto sería determinar la imposición que corresponde en el Impuesto sobre Sociedades a las plusvalías obtenidas en la transmisión de la participación sobre las mismas, y como quiera que dicho tributo grava dichas plusvalías cuando quien transmite es una entidad residente en territorio español, la tributación a considerar a los efectos de la equivalencia es la que sufren las entidades residentes por virtud de las plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones significativas sobre entidades residentes en territorio español.

Si la entidad absorbida no es residente en territorio español la consecuencia lógica del razonamiento precedente nos lleva a aplicar las normas que, en el Impuesto sobre Sociedades, regulan las transmisiones de participaciones significativas sobre entidades no residentes, lo que, por lo general, nos llevará a la exención del artículo 20 bis, de manera tal que el requisito o elemento del gravamen equivalente siempre se cumplirá.

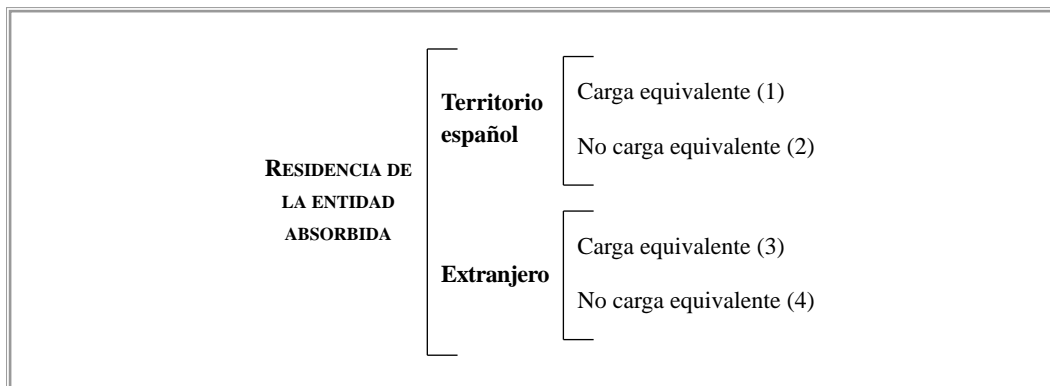
Finalmente, el transmitente no ha de residir en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, a cuyo efecto será aplicable el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

La prueba de los elementos integrantes del supuesto de hecho corresponde al sujeto pasivo que pretende hacer valer el derecho a la deducción de la diferencia de fusión.

En la práctica será muy difícil que la carga tributaria satisfecha en un Estado miembro de la Unión Europea sea absolutamente equivalente al gravamen «... que hubiera resultado de aplicar este Impuesto...». El principio de proporcionalidad aconseja admitir una deducción parcial de la diferencia de fusión.

2.2.3. Efectos del nuevo supuesto de hecho.

Para comprender los efectos del nuevo supuesto de hecho, conviene, de entrada, tener una representación de los casos posibles:



En el caso (1) será admisible la deducción, a efectos fiscales, de la diferencia de fusión. Los efectos prácticos son los siguientes:

- Se evita la doble imposición. En efecto, caso de no admitirse la amortización de la diferencia de fusión se produciría una doble imposición ya que la misma renta, sustancialmente hablando, se gravaría en un país de la Unión Europea y en España. Esta conclusión está supeditada a que las rentas implícitas en el patrimonio empresarial adquirido por absorción se pongan de manifiesto.
- Escapan a la imposición en España rentas derivadas de patrimonios empresariales propiedad de entidades residentes en territorio español adquiridos por absorción.

Veamos un caso práctico:

SOCIO UE				SOCIEDAD RESIDENTE EN TERRITORIO ESPAÑOL					
100	C_v	a	T	100	100	T	a	C	100
(Por la constitución)				(Por la constitución)					
————— x —————				————— x —————					
300	T	a	C_v	100					
(Por la transmisión de la participación)				130					
				70					
				————— x —————					

SOCIO RESIDENTE EN ESPAÑA					
300	C_v	a	T		300
	(Por la adquisición de la participación)				
		x			
100	T			100	
200	<i>Diferencia de fusión</i>	a	C_v	300	
	(Disolución por fusión)				
		x			
200	T				
200	$P y G$	a	$P y G$	200	
		a	<i>Diferencia de fusión</i>	200	
	(Rentas imputables a la diferencia de fusión y amortización)				
		x			

Si no se realizan las rentas asociadas a la diferencia de fusión ésta también será amortizable, pero en tal caso las rentas que escapan a la imposición en España son las correspondientes al patrimonio que la entidad absorbente tenía con anterioridad a la absorción.

En el caso (2) no será admisible, a efectos fiscales, la deducción de la diferencia de fusión. Los efectos prácticos serán los siguientes:

- Se evita la doble imposición. En efecto, aunque no se admita la amortización de la diferencia de fusión, no existe doble imposición porque las plusvalías correspondientes a la transmisión de la participación no tributan.
- No escapan a imposición en España rentas derivadas de patrimonios empresariales propiedad de entidades residentes en territorio español adquiridos por absorción.

Si no se realizan las rentas asociadas a la diferencia de fusión la entidad absorbente sufrirá una pérdida contable que no tendrá efectividad fiscal.

En el caso (3) será admisible la deducción, a efectos fiscales, de la diferencia de fusión. Los efectos prácticos son los siguientes:

- No se evita la doble imposición. Como consecuencia de la absorción una entidad residente en territorio español pasa a tener un establecimiento permanente en un Estado miembro de la Unión Europea, de manera tal que pueden concurrir hasta tres soberanías fiscales: la del país de la entidad que transmite la participación (inclusive si han mediado varias trans-

misiones concurrirán tantas jurisdicciones como transmisiones), la de la entidad absorbente (en nuestro caso España), y la de la del país en que está constituido el establecimiento permanente, que puede ser o no de la Unión Europea. El país de la entidad absorbida gravará las rentas que obtenga el establecimiento permanente, entre las cuales se hallará la correspondiente a la diferencia de fusión, pero no considerará fiscalmente deducible la citada diferencia porque la entidad adquirente en la transmisión que la ha originado no es residente en su territorio. Finalmente, España, en cuyo territorio reside la entidad absorbente, considera fiscalmente deducible la diferencia de fusión, y aplica métodos para evitar la doble imposición de las rentas generadas por el establecimiento permanente, sea el de exención del artículo 20 ter o el de imputación del artículo 29, ambos de la Ley 43/1995.

- La amortización de la diferencia de fusión no implica que escapen a tributación rentas en España. En realidad se trata de rentas obtenidas por un establecimiento permanente en el extranjero, que por aplicación de los métodos para evitar la doble imposición no tributarán en España o lo harán con deducción del impuesto extranjero.

Veamos un caso práctico:

SOCIO UE				SOCIEDAD RESIDENTE EN EL EXTRANJERO					
100	C_v	a	T	100	100	T	a	C	100
		(Por la constitución)					(Por la constitución)		
		_____ x _____				_____ x _____			
300	T	a	C_v	100					
			$P y G$	130					
			HP	70					
		(Por la transmisión de la participación)							
		_____ x _____							
SOCIO RESIDENTE EN ESPAÑA									
300	C_v	a	T	300					
		(Por la adquisición de la participación)							
		_____ x _____							
100	T								
200	<i>Diferencia de fusión</i>	a	C_v	300					
		_____ x _____							
200	T				240	T	a	$P y G$	200
200	$P y G$	a	$P y G$	200				HP	40
			a	200					
			<i>Diferencia de fusión</i>	200					
		(Rentas imputables a la diferencia de fusión y amortización)							
		_____ x _____							
		_____ x _____							

Puede apreciarse que las rentas obtenidas por el establecimiento permanente correspondientes a la diferencia de fusión se gravan en el país en que el mismo está ubicado. Estas rentas se han gravado ya en el país en que residía la persona o entidad que obtuvo la plusvalía al transmitir la participación. España no evita, ni puede evitar la doble imposición, a través de la amortización de la diferencia de fusión. Si el método para evitar la doble imposición en el caso de rentas obtenidas por el establecimiento permanente es el de exención (artículo 20 ter), esto significa que la renta exenta se calcula considerando la amortización de la diferencia de fusión, y si es el de imputación que el cálculo de la imposición que actúa como límite para la deducción del impuesto satisfecho por el establecimiento permanente también toma en consideración la amortización fiscal de la diferencia de fusión. En ambos casos el efecto práctico es que la doble imposición persiste. Ahora bien, no a causa de la normativa española, sino a causa de la concurrencia de la tributación de los dos países extranjeros, a saber, el del establecimiento permanente y el que gravó la renta derivada de la transmisión de la participación. El ejemplo precedente muestra la existencia de doble imposición, de la cual España no es responsable. En rigor España es ajena a este supuesto de doble imposición, y por ello sus normas no pueden evitar la doble imposición.

En el caso (4) no será admisible, a efectos fiscales, la deducción de la diferencia de fusión. Los efectos prácticos son los siguientes:

- No se evita la doble imposición. Los motivos son los mismos que en el caso (3). La no amortización, a efectos fiscales, de la diferencia de fusión no genera triple imposición, porque por tal causa aumenta el importe de la renta exenta (artículo 20 ter) o el límite de deducción de los impuestos extranjeros también aumenta.
- La no amortización de la diferencia de fusión no implica que escapen a tributación rentas generadas en España ni traer a tributar en España rentas generadas en el extranjero, ya que, como hemos visto, las normas para evitar la doble imposición lo impiden.

De acuerdo con lo expuesto la amortización, a efectos fiscales, de la diferencia de fusión cuando la entidad absorbida no es residente en territorio español es indiferente. Si hay amortización disminuye el importe de la renta exenta (artículo 20 ter) o el límite de deducción del impuesto extranjero (artículo 30). Si no hay amortización aumenta el importe de la renta exenta (artículo 20 ter) o el límite de deducción del impuesto extranjero (artículo 30).

2.2.4. El nuevo supuesto de hecho en el marco de la deducción para evitar la doble imposición económica internacional.

El nuevo supuesto de hecho tiene su origen en un dictamen motivado de la Comisión de la Unión Europea a cuyo tenor la admisión de la amortización de la diferencia de fusión, a efectos fiscales, cuando la participación es adquirida a una entidad residente en España exige, por aplicación del principio de no discriminación, que tal amortización fiscal también sea admisible cuando la participación se adquiere a una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea.

La autoridad fiscal española no ha objetado el criterio de la Comisión, aunque tal vez podía haberlo hecho en base a la justificación de coherencia fiscal, máxime cuando la Directiva 434/1990, relativa a las fusiones y operaciones asimiladas nada establece sobre el particular.

El nuevo párrafo incorporado al artículo 103.3 de la Ley 43/1995 satisface las pretensiones de la Comisión y evita la doble imposición, al tiempo que garantiza que no se produzca desimposición. Éstos son sus aspectos positivos. Y el aspecto negativo, aparte de las dudas que suscita su redacción debido a la complejidad de la materia, es que la Hacienda Pública española soportará una merma recaudatoria, equivalente a los ingresos fiscales del Estado miembro que gravó las plusvalías, y que es consecuencia de que se dejan de gravar rentas producidas por un patrimonio propiedad de una entidad jurídica residente en territorio español. En efecto, por virtud de lo previsto en el artículo 98 de la Ley 43/1995, el mayor valor del patrimonio absorbido respecto de su valor contable, no se grava en la entidad absorbida con ocasión de la transmisión a título de fusión, pero ese mayor valor que se manifestará en unas rentas futuras, no será gravado tampoco en la entidad absorbente, pues aquéllas serán neutralizadas por la amortización, fiscal y contable, de la diferencia de fusión.

Hasta el momento los métodos para evitar la doble imposición, tanto el de exención como el de imputación, contemplaban rentas de fuente extranjera. Así los artículos 20 bis y 20 ter eximen rentas de fuente extranjera, y los artículos 29 y 30 admiten la deducción de impuestos extranjeros sobre rentas de fuente extranjera. Pues bien, el nuevo párrafo del artículo 103.3 exime rentas de fuente interna, para evitar la doble imposición. Hay una palpable contradicción entre el fundamento del artículo 20 bis y el del nuevo párrafo del artículo 103.3, ambos de la Ley 43/1995. El artículo 20 bis se sustenta en la idea de que las plusvalías de cartera de valores de fuente extranjera no deben gravarse en España, porque dichas rentas son el reflejo de las rentas generadas o que generará la entidad participada y, por lo tanto, deben ser gravadas por el país en que la misma reside. El nuevo párrafo del artículo 103.3 se sustenta en la idea opuesta, esto es, que la plusvalía obtenida por una persona o entidad residente en un Estado miembro de la Unión Europea en cuanto fuere generada por el mismo obliga a España a no gravar la correspondiente renta de la entidad participada.

La diferencia de fusión será o no amortizable dependiendo de la fiscalidad del país en que reside la persona o entidad transmitente de la participación. Si reside en el Reino Unido habrá amortización de la diferencia de fusión, puesto que dicho país grava las plusvalías de fuente extranjera y si lo hace en Holanda no se amortizará la diferencia de fusión.

La eliminación de la doble imposición derivada de la coexistencia de la tributación de las plusvalías de valores extranjeros con el impuesto sobre los beneficios que grava a las entidades participadas es uno de los problemas más interesantes de la fiscalidad internacional. Ahora España aporta una nueva solución, a saber, la exención de rentas en la entidad participada cuando la misma se extingue por causa de fusión por absorción. Esta solución es en extremo novedosa porque está al margen de los criterios del Modelo de Convenio de la OCDE que, en ningún caso, contemplan la exención de rentas obtenidas por una entidad jurídica excepto si las mismas han sido obtenidas a través de establecimiento permanente en el extranjero.

Ahora bien, la nueva técnica de eliminación de la doble imposición no es por ello, sin más, reprochable. Se trata de un caso verdaderamente singular y no es de extrañar que también lo sean

las soluciones. Soluciones fáciles no hay. Lo fácil, con toda seguridad, es la crítica de la medida. Dicho esto, nos parece que estamos ante un problema que no admite soluciones unilaterales. La solución unilateral, ya lo hemos visto, hace recaer sobre España la carga de evitar la doble imposición en el caso de que el país de la persona o entidad que haya obtenido la plusvalía la grave. Y esto no es correcto. No es admisible que bajo la invocación de los principios del Tratado de la Unión Europea, y con el loable objetivo de evitar la doble imposición, España asuma una carga que otros países pueden no asumir. No es admisible que la Hacienda Pública española sufra una merma recaudatoria que va a la Hacienda Pública de otro Estado de la Unión Europea que no está obligando, por ello, a un tratamiento de reciprocidad. Lo correcto es establecer reglas comunes vinculantes para todos los Estados miembros que eviten la doble imposición, sean respetuosos con las libertades y principios del Tratado de la Unión Europea y protejan los intereses fiscales de todos los Estados miembros de manera tal que los mismos se hallen en pie de igualdad frente al fenómeno tributario de las fusiones impropias transfronterizas. Mientras tanto entendemos que la Comisión de la Unión Europea no tenía títulos suficientes para forzar una modificación de la normativa española en el sentido del nuevo párrafo del artículo 103.3 de la Ley 43/1995, y que la Hacienda Pública española sí tenía, para negarse, el título de la coherencia fiscal y el de la igualdad entre los diferentes Estados miembros frente a hechos iguales.

2.3. Opción por el régimen del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995.

El apartado seis del artículo 2 de la Ley 14/2000 ha dado nueva redacción al apartado 1 del artículo 110 de la Ley 43/1995, al objeto de desarrollar determinados aspectos de los requisitos de aplicación del régimen fiscal del Capítulo VIII del Título VIII. Ya desde la Ley 29/1991, la aplicación del referido régimen se confiaba a la decisión del sujeto pasivo, que el mismo debía comunicar a la Administración Tributaria.

La redacción original del apartado 1 del artículo 110 de la Ley 43/1995, no modificó tal aspecto. En efecto, a tenor del mismo el régimen del Capítulo VIII del Título VIII «... se aplicará en los casos en que así lo decida el sujeto pasivo. La opción por el mismo deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura...».

La nueva redacción del artículo 110.1 conserva el carácter optativo del régimen del Capítulo VIII del Título VIII, pero precisa la forma en cómo debe manifestarse la opción, los sujetos pasivos que deben efectuarla y, establece una amplia habilitación reglamentaria a favor del Ministerio de Hacienda respecto de «... la forma y plazo...» de comunicación del ejercicio de la opción.

Durante la vigencia de la redacción original del artículo 110.1 de la Ley 43/1995, se discutió respecto del valor de una comunicación extemporánea. La doctrina administrativa entendió que se trataba de una infracción simple que no cerraba el paso a la aplicación del régimen del Capítulo VIII del Título VIII, porque «... la comunicación prevista en el artículo 110 se configura como una obligación formal de dicha entidad, con la finalidad de facilitar a la Administración el conocimiento de un acto con trascendencia fiscal, y no como un requisito para la aplicación del régimen. Atendiendo a esta naturaleza se hace preciso concluir que la falta o el retraso en el cumplimiento de la comuni-

cación no anula la opción adoptada por el propio sujeto pasivo, sin perjuicio de que dicho incumplimiento pueda ser constitutivo de infracción tributaria simple...».

La nueva redacción del artículo 110.1 se basa en la distinción entre la opción y su comunicación, implícita en la referida doctrina administrativa.

La opción «... se incluirá en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión de las entidades transmitentes y adquirentes» (operaciones de fusión o escisión), o «... constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato...» (operaciones de aportación) o «... constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato... En las ofertas públicas... deberá constar en el folleto explicativo...».

Adoptada la opción en la forma expuesta la misma «... deberá comunicarse al Ministerio de Hacienda en la forma y plazo que reglamentariamente se determine...».

La práctica que se ha ido desarrollando en los últimos años al amparo de la redacción original del artículo 110.2 ha sido, con algún matiz no relevante, la misma que la que se describe en la nueva redacción. Lo que sí es posible que se modifique apreciablemente es la forma y plazo de la comunicación.

En efecto, hasta el presente el artículo 51.5 del Real Decreto 537/1997, se limita a indicar el órgano ante el que, dependiendo del domicilio social de las entidades intervinientes, debía presentarse la comunicación de la opción, pero es claro que la habilitación reglamentaria relativa a la forma permite bastante más. Este desarrollo reglamentario no debería perder de vista que el artículo 3 de la Ley 1/1998 establece el derecho del contribuyente a que «... las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa...», y a «... no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante...».

La distinción entre opción y su comunicación, debe llevar a la conclusión de que la opción se configura como un requisito sustantivo, de manera tal que la no inclusión de la misma en los proyectos, acuerdos o escrituras, según los casos, impedirá la aplicación del régimen del Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995.

Finalmente, de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria octava de la Ley 14/2000, los nuevos requisitos establecidos en el artículo 110.1 de la Ley 43/1995, para el ejercicio y comunicación de la opción, serán aplicables a aquellas operaciones en las que el correspondiente proyecto, acuerdo o contrato se realice a partir del 1 de enero de 2001.

2.4. Escisiones sin atribución a los socios de acciones o participaciones de todas las entidades resultantes de la escisión.

El artículo 2. Dos de la Ley 14/2000 ha añadido un nuevo párrafo al apartado 2 del artículo 97 de la Ley 43/1995, al objeto de limitar la aplicación del régimen del Capítulo VIII del Título VIII de

la misma, en el referido supuesto, a aquellos casos en los que los patrimonios adquiridos por las entidades beneficiarias de la escisión constituyan ramas de actividad.

Las escisiones mencionadas hallan su amparo legal en el segundo párrafo del artículo 252.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, a cuyo tenor «... En los casos en que existan dos o más sociedades beneficiarias, la atribución a los accionistas de la sociedad que se escinde de acciones o participaciones de una sola de ellas requiere el consentimiento individual de los afectados». La doctrina administrativa, fundamentándose en dicho precepto, había venido admitiendo que dichas operaciones se acogieran al régimen del Capítulo VIII del Título VIII, considerando la similitud esencial de la definición de las operaciones de escisión en el TRLSA y en la Ley 43/1995. En la práctica estas operaciones, o al menos buena parte de las mismas, habían sido utilizadas para disolver, de hecho, vínculos sociales sin necesidad de acudir a la disolución y liquidación de las entidades, tan costosa desde el punto de vista fiscal porque acarrea el gravamen de las plusvalías latentes, tanto en los socios como en la sociedad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 de la Ley 43/1995 y en el artículo 35.1 e) de la Ley 40/1998.

A partir de la entrada en vigor del nuevo párrafo, el régimen del diferimiento propio del Capítulo VIII del Título VIII solamente será aplicable, respecto de este tipo de escisiones, cuando los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad.

Considerando la ubicación sistemática del nuevo párrafo, lo establecido en el mismo afecta a todas las operaciones del apartado 2 del artículo 97, de la Ley 43/1995, si bien tratándose de escisiones parciales el requisito de que el patrimonio escindido sea una rama de actividad no añade nada nuevo puesto que ya la definición de esta operación entraña tal requisito. También queda afectada la segregación de participaciones mayoritarias tipificada en el artículo 97.2 c) de la Ley 43/1995, mas como este tipo de patrimonios no constituyen ramas de actividad, una escisión de este tipo, sin atribución a los socios de acciones o participaciones de todas las entidades resultantes de la escisión, no podrá ampararse en el Capítulo VIII del Título VIII.

El efecto pretendido de la norma es canalizar las rupturas de hecho de vínculos sociales a través de la operación ortodoxa, a saber, la disolución y liquidación de la entidad, a excepción de aquellos supuestos en los que el patrimonio escindido sea una rama de actividad. No creemos que el efecto real será el pretendido, ya que los costes fiscales de la operación de disolución y liquidación forzarán la continuidad de vínculos sociales no deseados.

Cuestión diferente es la compatibilidad de la nueva norma restrictiva con la Directiva 434/1990. Como es sabido, el artículo 2 b) de la misma define la escisión total sin exigir que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad, de manera tal que el requisito de la nueva norma sólo será compatible con la Directiva 434/1990, si la operación respecto de la que se establece no está incluida en la misma.

La norma comunitaria incluye en la definición de escisión total la característica de «... la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de títulos representativos del capital social de las sociedades beneficiarias de la aportación...». Esta norma puede ser interpretada en el sentido

de que todos los socios deben recibir acciones de todas las sociedades beneficiarias, en cuyo caso la nueva norma sería perfectamente compatible con la Directiva 434/1990, pero también en el sentido de que los socios deben recibir acciones de todas, alguna o algunas sociedades beneficiarias de la aportación, debiéndose guardar en todo caso la regla de proporcionalidad.

Hay motivos para la inquietud, porque tanto las definiciones de la Directiva 434/1990, como las de la Ley 43/1995 y las del TRLSA beben en una fuente común, a saber, la Directiva 82/891/CEE relativa al régimen de escisión.

2.5. Ampliación de los supuestos de canje de valores.

El apartado tres del artículo 2 de la Ley 14/2000, ha dado nueva redacción a la letra b) del artículo 101.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, al objeto de ampliar el ámbito de las operaciones de canjes de valores que pueden acogerse al régimen del Capítulo VIII del Título VIII.

De acuerdo con la redacción precedente, podían acogerse al canje de valores dos tipos de operaciones:

- La entidad adquirente y la participada son residentes en territorio español.
- La entidad adquirente y la participada están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 434/1990.

La nueva redacción ampara a las operaciones precedentes, y también a las siguientes:

- La entidad adquirente reside en territorio español, cualquiera que sea la residencia de la entidad participada. Cuando la entidad participada reside en territorio español estamos ante un supuesto ya amparado por la norma precedente, y también cuando ambas entidades, adquirente y participada, están comprendidas en el ámbito de la Directiva 434/1990.
- La entidad adquirente está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 434/1990, cualquiera que sea la residencia de la entidad participada. Cuando la entidad participada está comprendida en el ámbito de la Directiva 434/1990, estamos ante un supuesto también amparado por la norma precedente.

La nueva norma va a permitir que entidades residentes en territorio español reciban aportaciones de valores representativos del capital social de entidades extranjeras extracomunitarias; al amparo del Capítulo VIII del Título VIII, y también que entidades *holding* comunitarias pertenecientes a grupos multinacionales españoles reciban dichas aportaciones y hallen también el amparo de la referida normativa.

La ampliación del ámbito de aplicación de la operación de canje de valores, del Capítulo VIII del Título VIII, responde a los procesos de internacionalización de las empresas españolas y no ofrece, en sí misma riesgos de fraude o evasión fiscal. Es verdad que podrá ser aprovechada para tomar participaciones significativas de entidades extranjeras acogibles al régimen privilegiado del artículo 20 bis, pero el mal, si lo hay, no está en el cauce utilizado para acceder a tal régimen, es decir, una operación de canje de valores, cuanto en el propio régimen. Además, debemos tener en cuenta la regla especial de cálculo de la plusvalía exenta del artículo 20 bis.2, y también que una operación de este tipo que tan sólo busque el régimen fiscal privilegiado y desprovista de toda motivación económica válida, posiblemente incida en la causa de inaplicación del citado artículo 20 bis.

2.6. Eliminación de la doble imposición en las aportaciones.

El apartado Cinco del artículo 2 de la Ley 14/2000, ha añadido un inciso al apartado 2 del artículo 109 de la Ley 43/1995, al objeto de permitir, a la entidad beneficiaria de una aportación acogida al Capítulo VIII del Título VIII que ha practicado ajustes positivos respecto de las rentas derivadas de elementos patrimoniales adquiridos, que practique «... ajustes de signo contrario con anterioridad a su extinción, siempre que pruebe que se ha transmitido por los socios su participación y con el límite de la cuantía que se haya integrado en la base imponible de éstos con ocasión de dicha transmisión».

La nueva norma mejora sustancialmente la eliminación de la doble imposición, pues ya no es necesario esperar a la extinción de la sociedad adquirente para restablecer la tributación correcta. Cuando la entidad transmitente realiza la plusvalía con ocasión de la transmisión, total o parcial, de la participación adquirida como consecuencia de la aportación, la renta diferida por aplicación del régimen del Capítulo VIII del Título VIII tributa. Ahora bien, dicha plusvalía también ha tributado, total o parcialmente, en la entidad adquirente, en virtud de los ajustes positivos que ha debido realizar respecto de las rentas imputables a los elementos patrimoniales adquiridos por aplicación de las normas de valoración de los mismos previstas en los artículos 100, 101.2 y 108 de la Ley 43/1995.

El supuesto de hecho de la norma se integra por dos elementos:

- La entidad beneficiaria de la aportación ha practicado ajustes positivos, por aplicación de las normas de valoración previstas en los artículos 100, 101.2 y 108 de la Ley 43/1995.
- La entidad aportante ha transmitido la participación obtenida como consecuencia de la aportación, e integrado la plusvalía en la base imponible.

El mandato es que la entidad adquirente practique los ajustes de signo contrario, esto es negativos, con el límite de la plusvalía integrada en la base imponible. Cuando la transmisión de la participación sea parcial entendemos que los ajustes negativos también deberán tener carácter parcial, si bien el límite continuará siendo el mismo, esto es, la plusvalía integrada en la base imponible.

Proponemos un caso práctico:

CONTABILIDAD ENTIDAD APORTANTE (A)				ENTIDAD BENEFICIARIA DE LA APORTACIÓN (B)					
100	<i>C_v</i>	<i>a</i>	<i>E</i>	100	140	<i>E</i>	<i>a</i>	<i>C</i>	140
		(Aportación)				(Recepción de la aportación)			
		_____ x _____				_____ x _____			
60	<i>T</i>	<i>a</i>	<i>C_v</i>	50					
			<i>P y G</i>	6,5					
			<i>HP</i>	3,5					
		(Transmisión parcial de la participación)							
		_____ x _____							

Liquidación:

Base imponible y resultado contable coinciden.

Ajustes extracontables positivos realizados hasta la transmisión de la participación: 30 (por hipótesis).

Ajustes negativos a practicar por aplicación del artículo 109.2:

- Total, sin límite: 15 (30/2), ya que se ha transmitido 1/2 de la participación.
- Límite: 10 (renta obtenida en la transmisión).

2.7. Incompatibilidad del régimen del Capítulo VIII del Título VIII con el artículo 20 bis.

El artículo 27 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, ha incorporado un nuevo apartado al artículo 110 de la Ley 43/1995, que establece la incompatibilidad del «... régimen de diferimiento de rentas contenido en el presente Capítulo (Capítulo VIII del Título VIII) ... con la aplicación de las exenciones previstas para las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes en territorio español».

Este precepto es superfluo, porque la relación entre el régimen de exención de rentas de fuente extranjera del artículo 20 bis y el del Capítulo VIII del Título VIII está perfectamente definido en la letra c) del apartado 2 de dicho artículo. Esta relación consiste en que no pueden acogerse al régimen de exención del artículo 20 bis las rentas obtenidas en la transmisión de la participación sobre una entidad no residente en la medida en que dichas rentas hubieran previamente quedado diferidas por aplicación del régimen previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995.

3. PÉRDIDA DEL DERECHO A DISFRUTAR DE EXENCIONES, DEDUCCIONES O INCENTIVOS FISCALES

El apartado ocho del artículo 2 de la Ley 14/2000 ha añadido un nuevo apartado al artículo 143 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, al objeto de regular, con carácter general, los efectos de la pérdida de cualesquiera beneficios fiscales.

El nuevo apartado consta de dos apartados. El primero declara que el disfrute de cualquier beneficio fiscal «... estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable», lo cual no por obvio es menos cierto. El segundo apartado regula las consecuencias del incumplimiento de los requisitos, que consisten en «... ingresar, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora». Por tanto:

- Corresponde al sujeto pasivo autoliquidar e ingresar las cantidades correspondientes al beneficio fiscal cuyo disfrute se ha perdido.
- La autoliquidación e ingreso se realizará conjuntamente con la declaración-liquidación del período impositivo en el que se produce el incumplimiento de los requisitos.
- Se aplicarán intereses de demora, que asimismo deberá autoliquidar el sujeto pasivo. El período de devengo de los intereses iniciará a partir del día en que finalizó el plazo de ingreso voluntario de la cuota correspondiente al período impositivo en el que surtió efecto el beneficio fiscal y terminará el día en que se realice el ingreso de las cantidades correspondientes al beneficio fiscal cuyo disfrute se ha perdido, todo ello de acuerdo con una interpretación habitual del período del devengo del interés de demora a que se refiere el artículo 58 de la Ley General Tributaria.

Consecuencias básicas que cabe extraer de las consideraciones precedentes:

- Que no se debe practicar una declaración-liquidación complementaria del período impositivo en el que se disfrute el beneficio fiscal cuyos requisitos han sido posteriormente incumplidos.
- Que el ingreso anteriormente descrito deberá producirse cualquiera que sea el contenido de la declaración-liquidación del período impositivo en el que se ha producido el incumplimiento de los requisitos del beneficio fiscal. Por tanto también en el caso de que la referida declaración-liquidación no determine en relación a los hechos del período impositivo al que corresponde ingreso alguno, o incluso determine bases imponibles negativas o deducciones a aplicar en períodos impositivos futuros.
- Que el sujeto pasivo debe ingresar las cantidades correspondientes al beneficio fiscal cuyo disfrute se ha perdido por causa del incumplimiento de los requisitos establecidos al efec-

to, así como el interés de demora devengado, de aquí que el incumplimiento doloso o negligente de esta obligación constituirá infracción tributaria grave en su modalidad de «Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria...» del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria.

- Que si el sujeto pasivo incumple la obligación de efectuar el ingreso al que nos venimos refiriendo, la Inspección de los Tributos regularizará su situación tributaria. Dicha regularización tendrá como deuda tributaria la cantidad indebidamente disfrutable y el importe de los intereses que debieron ser ingresados, y sobre la misma deberán aplicarse intereses de demora «... por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria», de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 del Real Decreto 939/1986. El día inicial del referido período de tiempo es aquel en el que finaliza el plazo de presentación de la declaración-liquidación del período impositivo en el que se incumplieron los requisitos para el disfrute del incentivo fiscal, y el día final, aquel en el que se produce la liquidación derivada del acta de inspección en la que se propone la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Por tanto, se aplican intereses sobre intereses.

4. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

El apartado nueve del artículo 2 de la Ley 6/2000 ha dado nueva redacción al segundo párrafo del artículo 130 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Es la tercera en el mismo año. Notable récord, si la memoria no nos falla.

La primera nueva redacción del artículo 130 se dio por el artículo 18 del Real Decreto-Ley 3/2000, la segunda por el artículo 30 de la Ley 6/2000 y la tercera, que es la que nos corresponde comentar, por el artículo 2.nueve de la Ley 14/2000.

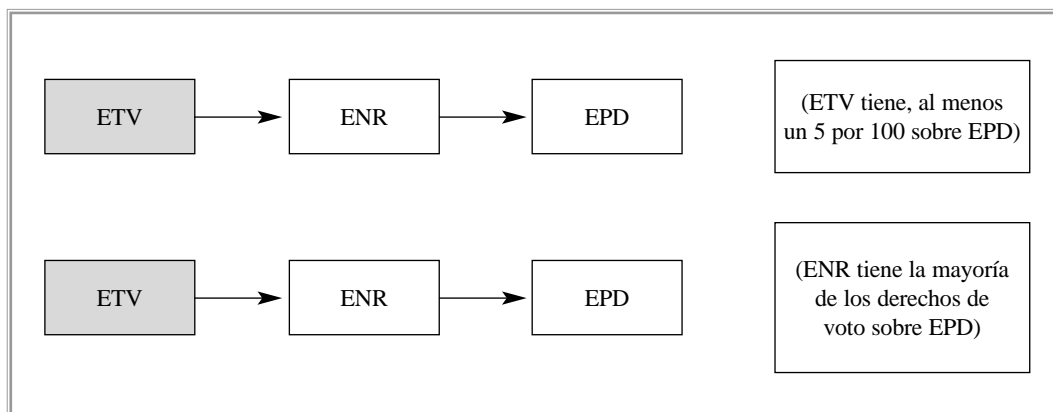
Como sabemos, la primera nueva redacción introdujo una norma de extraordinaria relevancia, en cuya virtud, la exención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera podía alcanzarse «... cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros...». En palabras llanas, a partir de 1.000 millones de pesetas se puede invertir en Bolsas extranjeras sin pagar impuestos, tanto sobre dividendos como sobre plusvalías a más de un año, siempre que se cumplan ciertos requisitos que la práctica totalidad de las sociedades cotizadas en las Bolsas extranjeras importantes (París, Londres, Frankfurt, Wall Street) cumplen.

Uno de los requisitos que debe cumplir la entidad participada es que los beneficios distribuidos procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero, y este requisito se considera cumplido cuando al menos el 85 por 100 de los ingresos procedan de rentas no sujetas a transparencia fiscal internacional o de dividendos de entidades que obtengan rentas empresariales siempre que la participación sobre las mismas tenida por la entidad de tenencia de valores extranjeros sea, al menos, del 5 por 100, excepto si la entidad participada reúne «... las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad extranjera directamente participada y formular estados contables consolidados».

De acuerdo con lo expuesto, se considera que los dividendos percibidos por la entidad no residente en que participa la entidad de tenencia de valores extranjeros, cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- La entidad de tenencia de valores extranjeros participa, directa e indirectamente, al menos en el 5 por 100 en la entidad de la que procede el dividendo, o bien
- La entidad que obtiene el dividendo y aquella de la que procede el mismo reúnen las circunstancias tipificadas por el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo mercantil y formulan cuentas consolidadas, sin importar cuál sea el grado de participación de la entidad de tenencia de valores extranjeros en la sociedad de la que procede el dividendo.

Así pues, dos estructuras de participación determinan que los dividendos se consideren ingresos de actividad empresarial.



La relación de ETV con ENR, puede ser la de participación, directa o indirecta, del 5 por 100, o bien valor de adquisición de la participación 1.000 millones.

5. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE FILIALES EXTRANJERAS

En el implacable progreso de la defiscalización de las rentas del capital -hecho incontestable sobre cuya valoración no entramos-, se abre paso con luz propia una norma, en apariencia modesta, pero que está llamada a tener un gran futuro en la medida en que lo tenga el principio de capacidad económica. Nos referimos al nuevo apartado 3 del artículo 139 de la Ley 43/1995, añadido por el artículo 2. Siete de la Ley 14/2000, en cuya virtud se establece una obligación de información, cuyos elementos básicos son los siguientes:

- Objeto de información: cuenta de pérdidas y ganancias y balance de las entidades no residentes en territorio español que pertenezcan a un grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio.
- Sujeto obligado a la información: las entidades dominantes, que, lógicamente, serán residentes en territorio español.
- Entrega de la información: a requerimiento de la Inspección de los Tributos formulada en el curso del procedimiento de comprobación.

La obligación de facilitar la información no está supeditada a que la entidad no residente haya realizado operaciones con la entidad dominante o con otra u otras entidades residentes en territorio español. Basta su pertenencia a un grupo mercantil encabezado por una entidad residente en territorio español.

La nueva obligación de facilitar información se justifica en la creciente presencia de nuestros grupos de sociedades en el exterior, y, tal vez, en la intuición de que, en ciertos casos, las entidades no residentes pertenecientes a los mismos podrían ser instrumento para disminuir irregularmente las bases imponibles de entidades residentes en territorio español del mismo grupo.

Es cierto que las cuentas anuales consolidadas del grupo de sociedades integran las cuentas individuales de las entidades no residentes en territorio español, pero también lo es que las cuentas consolidadas, con proporcionar una información valiosa depositada en el Registro Mercantil y por tanto accesible a la Inspección de los Tributos, debe ser complementada con las cuentas individuales para obtener una información cabal de un hecho extraordinariamente relevante desde el punto de vista fiscal, a saber, la distribución del activo, de la financiación y de las actividades que realiza el grupo de sociedades entre las diferentes jurisdicciones fiscales. Hoy el gran reto que tienen las Administraciones fiscales es controlar las rentas de fuente extranjera y gravarlas equitativamente. En esta línea se inscribe la nueva obligación de información.

La obligación de información se extiende a «... los justificantes y demás antecedentes relativos a dicha documentación contable cuando pudieran tener trascendencia en relación con este impuesto (Impuesto de Sociedades)...».

La obligación de facilitar a la Inspección de los Tributos los justificantes y demás antecedentes contables sólo nace cuando los mismos pudieran tener relación con el Impuesto sobre Sociedades, es decir, a los efectos de la tributación que en dicho tributo corresponde a una entidad residente en territorio español. Debe notarse que la expresión «pudieran tener» define una situación en la que potencialmente dichos antecedentes y justificantes son relevantes a efectos del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando posteriormente se demuestre que esto no es así, de manera tal que la entidad dominante estará obligada a facilitar dicha documentación cuando, tomando en cuenta las circunstancias concurrentes, es razonable entender que la misma es demostrativa de hechos con trascendencia a los efectos de regularizar dicho tributo.

La norma no especifica el sujeto pasivo potencialmente afectado, pero del contexto de la misma se deduce que puede ser la propia sociedad dominante u otra entidad del grupo mercantil del que aquélla es cabecera. Más dudoso es que también se refiera a cualquier otra entidad residente en territorio español, considerando que el segundo inciso del párrafo único del nuevo apartado 3 está en relación de dependencia con el primero, y que éste hace referencia a una documentación relativa a entidades pertenecientes al grupo mercantil que encabeza la sociedad obligada a facilitar la información. Por tanto, nos inclinamos a entender que la obligación de facilitar los justificantes y antecedentes relativos a la contabilidad de las entidades filiales residentes en el extranjero procede cuando dichos documentos pueden tener eficacia respecto de la sociedad dominante o de una filial de la misma, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Cuando el sujeto pasivo potencialmente afectado sea la sociedad dominante, es muy probable que la nueva obligación de información se solape con la prevista con carácter general en el artículo 37 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, cuando el sujeto pasivo potencialmente afectado sea una sociedad filial residente en territorio español, la nueva obligación de información podrá o no solaparse con la de carácter general, según los casos.

En suma, la nueva obligación de información parece que no va tanto dirigida a facilitar la regularización de la situación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de entidades residentes en territorio español cuanto a procurar un mejor conocimiento del grupo mercantil a la Inspección de los Tributos, si bien este mejor conocimiento puede contribuir a una más eficaz regularización.

6. PLAZO DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN

El apartado Diez del artículo 2 de la Ley 14/2000, da nueva redacción al artículo 142.1 de la Ley 43/1995, al objeto de regular la forma en cómo debe presentarse la declaración cuando al inicio del plazo legalmente establecido no se hubiere publicado la Orden por la cual el Ministro de Hacienda aprueba los correspondientes modelos de declaración-liquidación.

Ante la ausencia de previsión legal al respecto, la doctrina administrativa había venido entendiendo que el sujeto pasivo no podía formular la declaración-liquidación, aunque el plazo para presentar la misma hubiere nacido, si la referida Orden no hubiere sido publicada, debiendo esperar el sujeto pasivo a dicha publicación y utilizar los modelos establecidos en la misma, y ello porque, de acuerdo con lo previsto en el artículo 142 de la Ley 43/1995, la declaración debe formularse «... en la forma determinada por el Ministro...». Además, lo contrario podría obligar al sujeto pasivo a un esfuerzo adicional puesto que se vería privado de la facilidad que supone seguir un modelo. El fundamento jurídico de este criterio fue discutido por un rector de la doctrina, argumentando que se privaba al sujeto pasivo del derecho a formular la declaración-liquidación dentro del plazo legalmente establecido. En la práctica, además, ello podía resultar perturbador en los casos de liquidación de sociedades.

La nueva norma establece dos alternativas:

- Presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine la forma de presentación.
- Presentar la declaración dentro del plazo que podríamos denominar general o básico, «... cumpliendo los requisitos formales que se hubieran establecido para la declaración del período impositivo precedente». Esto supone utilizar los modelos correspondientes al último período impositivo para el que tales modelos hubieran sido aprobados. No es preciso decir que las normas sustantivas aplicables serán las correspondientes al período impositivo que se declara.

La alternativa citada en primer lugar es la que deba seguirse, excepto si el sujeto pasivo opta por la otra.

Supuesto que la Orden por la que se aprueban los modelos de declaración-liquidación respecto del período impositivo afectado estableciere requisitos formales diferentes a los del modelo utilizado, el sujeto pasivo no estará obligado a formular una declaración complementaria al efecto de cumplir aquéllos, puesto que ya ha formulado la declaración-liquidación correspondiente.

La norma ha buscado, y creemos que encontrado, un aceptable equilibrio entre la obligación de formular la declaración-liquidación de acuerdo con unas formas reglamentariamente establecidas y el derecho a presentar dicha declaración-liquidación dentro del plazo establecido con carácter general. Y es también acertado que la alternativa prioritaria sea la de esperar a la publicación de la Orden por la que se aprueba el modelo correspondiente, ya que el auxilio de este último mejora en la práctica la seguridad jurídica del contribuyente.

7. LA IRRESISTIBLE EXPANSIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES

Si hay algo que ha caracterizado la evolución del Impuesto sobre Sociedades en los últimos años ha sido el irresistible avance de los incentivos fiscales, con toda la carga de no neutralidad que ello implica. El año 2000 ha deparado una generosa cosecha de los mismos, de los que aquí sólo hacemos recordatorio para referirnos a los específicamente establecidos en la Ley 14/2000.

7.1. Incentivos fiscales establecidos en la Ley 6/2000.

- Ampliación a 3 millones de euros del importe neto de la cifra de negocios a los efectos del régimen de las entidades de reducida dimensión (artículo 1 de la Ley 6/2000, que modifica el artículo 122 de la Ley 43/1995).
- Elevación a 3 del multiplicador del coeficiente de amortización lineal máximo en reinversión de entidades de reducida dimensión (artículo 2 de la Ley 6/2000, que modifica el artículo 127 de la Ley 43/1995).

- Deducción por inversiones en tecnologías de la información y de la comunicación (artículo 3 de la Ley 6/2000, que incorpora el artículo 33 bis a la Ley 43/1995).
- Deducción por gastos de formación de personal en el uso de nuevas tecnologías (artículo 4 de la Ley 6/2000, que añade un nuevo apartado al artículo 36 de la Ley 43/1995).
- Deducción a un año del plazo para disfrutar de la exención de las plusvalías obtenidas por las sociedades de capital-riesgo (artículo 7 de la Ley 6/2000, que modifica el artículo 69 de la Ley 43/1995).
- Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero (artículo 29 de la Ley 6/2000, que añade un nuevo artículo 20 quater a la Ley 43/1995).
- Extensión del plazo de aplicación de los incentivos fiscales de los artículos 33 y 33 bis de la Ley 43/1995 (artículo 5 de la Ley 6/2000, que modifica el artículo 37 de la Ley 43/1995).

7.2. Incentivos fiscales establecidos en el Real Decreto-Ley 10/2000.

- Deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos para el transporte vía satélite (artículo 6 del Real Decreto-Ley 10/2000, que modifica el apartado 5 del artículo 35 de la Ley 43/1995).
- Deducción por inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas (artículo 6 del Real Decreto-Ley 10/2000, que incorpora un nuevo apartado, 6, al artículo 35 de la Ley 43/1995).

7.3. Incentivos fiscales establecidos en la Ley 14/2000.

- Beneficios fiscales aplicables a «Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004» (disposición adicional quinta de la Ley 14/2000).
- Prórroga de beneficios fiscales aplicables a Cartuja 93 (disposición adicional decimoséptima de la Ley 14/2000).
- Se transforma en definitiva la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales (artículo 2 de la Ley 14/2000, que da nueva redacción al artículo 35.2 de la Ley 43/1995).

Por tanto, el incentivo fiscal creado por la Ley 14/2000, es el relativo a «Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004», cuyas características básicas son las siguientes:

- Porcentaje de deducción: 15 por 100.

- Base de deducción: inversiones realizadas en los términos municipales de Barcelona y Sant Adurní del Besos en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el Consorcio Organizador.
- Límite: 35 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Este límite se aplicará conjuntamente con las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995.
- Cantidades inaplicadas por insuficiencia de cuota: serán deducibles en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.
- Período de aplicación del incentivo: inversiones realizadas entre el 1 de enero de 2002 y 31 de diciembre de 2004.

8. ADAPTACIÓN DE LOS COMPROMISOS POR PENSIONES

La disposición transitoria decimocuarta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, estableció la obligación de exteriorizar los compromisos por pensiones que los empresarios tuvieran con sus trabajadores «... en un plazo no superior a tres años...» contados a partir de la entrada en vigor de la referida Ley 30/1995. La disposición adicional decimotercera de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, amplió el plazo hasta el 1 de enero de 2001. Pues bien, la disposición adicional vigésima ha vuelto a ampliar el plazo hasta el 16 de noviembre de 2002.

9. COEFICIENTES DE CORRECCIÓN MONETARIA

La disposición final novena de la Ley 43/1995 habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para establecer los coeficientes de corrección monetaria a que se refiere el artículo 15.11 de la citada ley. Para los períodos impositivos que se inicien durante el año 2001, el artículo 60 de la Ley 13/2000, hace uso de la referida habilitación, sin introducir modificaciones respecto de lo previsto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000. Por consiguiente las características básicas de la corrección monetaria son las siguientes:

- El primer coeficiente de corrección monetaria es 1,938, que se aplica respecto de los elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 1984.
- Las amortizaciones a tomar en consideración son las contabilizadas, manteniéndose así el criterio establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 1998, que se apartó del establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997 consistente en tomar las amortizaciones fiscalmente deducibles.
- Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, los coeficientes de corrección monetaria se

aplicarán sobre el precio de adquisición y las amortizaciones contabilizadas, sin tomar en consideración el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

El artículo 6 de la Ley 13/2000 se ha limitado a establecer los coeficientes de corrección monetaria y algunas reglas para su aplicación, es decir, lo estrictamente permitido por la habilitación contenida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con el artículo 134.7 de la Constitución. Por tanto un año más debemos lamentar el desatino cometido por la Ley 40/1998, que redujo el ámbito de aplicación de la corrección monetaria desde el «... inmovilizado, material o inmaterial, ...» a los «... elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles...».

10. EL PAGO FRACCIONADO

El apartado 4 del artículo 38 de la Ley 43/1995 establece que la cuantía del pago fraccionado «... será el resultado de aplicar a las bases previstas en los dos apartados anteriores el porcentaje que se establezca en la Ley de Presupuestos Generales del Estado...». El artículo 61 de la Ley 13/2000 ha hecho uso de esta habilitación, sin introducir variaciones en relación con la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2000, estableciendo los siguientes porcentajes en relación con los períodos impositivos que se inician durante el año 2001:

- 18 por 100, para la modalidad de pago fraccionado que toma como base de cálculo la cuota íntegra minorada en las deducciones y bonificaciones de la Capítulos II, III y IV del Título VI.
- Cinco séptimos, redondeados por defecto, del tipo de gravamen, para la modalidad de pago fraccionado que toma como base de cálculo sobre la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural.

Esta modalidad de pago fraccionado afecta con carácter obligatorio a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones calculado conforme a lo previsto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido exceda de 1.000 millones de pesetas durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2001.

Las sociedades transparentes también están obligadas a realizar pagos fraccionados.

Continúa la anomalía consistente en que no se permite la deducción de las deducciones para evitar la doble imposición interna (artículo 28), la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional (artículo 29) ni, tampoco, la deducción para evitar la doble imposición económica internacional por el método de imputación (artículo 30). Sin embargo, la deducción para evitar la doble imposición económica internacional por el método de exención, al haber pasado a minorar la base imponible de acuerdo con lo previsto en el artículo 20 bis de la Ley 43/1995, sí minorará el importe del pago fraccionado.

¿Por qué los dividendos y plusvalías de valores extranjeros tienen un trato mejor que los nacionales?