

EDUARDO SANZ GADEA

*Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas.
 Inspector de Finanzas del Estado.*

Extracto:

LA Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, nació con la vocación de resolver el problema de la dispersión normativa. Apenas transcurridos unos meses de su vigencia ha sufrido importantes modificaciones. Las directrices de la política fiscal gubernamental encuentran, en no pocas ocasiones, su acomodo más idóneo en el Impuesto sobre Sociedades. Encontrar un equilibrio entre el objetivo de estabilidad normativa y la traducción normativa de la política fiscal no es tarea fácil. Por eso, hoy como ayer, desde la preocupación por la seguridad jurídica se reclama la institucionalización del proceso de reforma tributaria.

El presente artículo estudia las principales normas que, en relación al Impuesto sobre Sociedades se contienen en la Ley 12/1996 y en la Ley 13/1996. A tal efecto, en primer lugar se establece el inventario de las mismas y posteriormente se examinan las más importantes. La necesidad de institucionalizar la reforma tributaria se evidencia, una vez más, y con no poca intensidad. Ésta puede ser la conclusión global del referido estudio.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Normas de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997, que se refieran al Impuesto sobre Sociedades.
- III. Normas contenidas en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- IV. Corrección monetaria para 1997.
 1. Aspectos constitucionales.
 2. Aplicación de los coeficientes sobre las amortizaciones.
 3. Elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.º del Real Decreto-Ley 7/1996.
- V. Obligación de retener.
 1. Introducción.
 2. Tipología de casos.
- VI. Adquisiciones a título lucrativo.
 1. La disposición adicional undécima de la Ley 13/1996 ha dado nueva redacción al apartado 3 del artículo 15 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y la disposición adicional decimoctava ha añadido un párrafo al artículo 18 y un nuevo apartado al artículo 19, ambos de la Ley 43/1995.
 2. El valor de la modificación legal.
 3. La causa de la modificación legal.
 4. Imputación temporal de las subvenciones.
 5. Congruencia interna de la modificación legal.
 6. Nuevas deducciones por la realización de determinadas actividades y modificación de las existentes.
 7. Tipo de gravamen para las empresas de reducida dimensión.
 8. Deducción por doble imposición económica internacional y entidades de tenencia de valores extranjeros.
 9. Entidades ZEC.
 10. Compensación de bases imponibles negativas en las sociedades concesionarias de autopistas de peaje.

I. INTRODUCCIÓN

Probablemente 1996 será recordado como uno de los años más intensos en cuanto a legislación tributaria. En efecto, seis normas de gran calado y trascendencia han sido publicadas en 1996:

- El Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, regulador de materias de tanta importancia como la tributación de las plusvalías en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (arts. 6.º a 14) y la actualización de balances (art. 5.º).
- El Real Decreto-Ley 8/1996, de 8 de junio, que modificó radicalmente el régimen de la deducción por doble imposición interna de dividendos e introdujo, en relación a la doble imposición económica internacional, el denominado método de exención. La Ley 10/1996 procede del mismo.
- La Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuya finalidad es incorporar el nuevo modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001.
- La Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.
- La Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997.
- La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Serán objeto de nuestros comentarios las normas que, contenidas en las dos últimas leyes citadas anteriormente, se refieran al Impuesto sobre Sociedades. No obstante, teniendo en cuenta que el Impuesto sobre Sociedades es un gravamen sobre determinadas rentas del capital y que dichas rentas son gravadas con carácter general por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los estudios del sistema tributario hallarán interesante profundizar en los efectos que las reformas introducidas en uno de los dos tributos tiene en el otro, sea en el plano de la articulación legal o en el de la conducta de los sujetos pasivos.

II. NORMAS DE LA LEY 12/1996, DE 30 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1997, QUE SE REFIERAN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1997 contiene los siguientes artículos y disposiciones que hacen referencia al Impuesto sobre Sociedades:

1. Artículo 56, que da nueva redacción al apartado 2 del artículo 57 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
2. Artículo 57, que establece la tabla de coeficientes para la corrección de la depreciación monetaria para 1997.
3. Artículo 58, relativo al pago fraccionado para 1997.
4. Artículo 59, relativo al régimen de los incrementos de patrimonio en obligación real de contribuir.
5. Disposición adicional undécima, relativa al interés legal del dinero, el interés de demora y el interés efectivo anual de naturaleza explícita.
6. Disposición adicional vigesimosegunda, relativa a las actividades y programas prioritarios de mecenazgo de la Ley 30/1994.

III. NORMAS CONTENIDAS EN LA LEY 13/1996, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS Y DEL ORDEN SOCIAL

La Ley 13/1996 contiene los siguientes artículos y disposiciones que hacen referencia al Impuesto sobre Sociedades:

1. Artículo 2.º 2, que incorpora una nueva letra al apartado 3 del artículo 37 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, relativa a los derechos de imagen. Repercute en el Impuesto sobre Sociedades en cuanto a la obligación de retener.
2. Artículo 2.º 3, relativa a los derechos de imagen, cuyo apartado 7 contiene una referencia a las sociedades de artistas y deportistas del artículo 75 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
3. Artículo 5.º 2, que da nueva redacción al apartado 3 del artículo 17 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
4. Artículo 8.º, que incorpora un nuevo artículo con el número 36 bis a la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

5. Artículo 16, que incorpora un nuevo apartado al artículo 35 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
6. Artículo 17, que da nueva redacción al apartado 4 del artículo 33 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
7. Artículo 18, que suprime el apartado 4 del artículo 34 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
8. Artículo 19, que introduce el artículo 127 bis, en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
9. Artículo 20, que da nueva redacción al apartado 4 del artículo 68 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
10. Artículo 58, que regula con carácter general la declaración conforme a modelos normalizados.
11. Artículo 61, que da nueva redacción a determinados preceptos de la Ley 19/1994, relativos a las entidades ZEC.
12. Artículo 62, que da nueva redacción al artículo 76 de la Ley 19/1994, relativo a bonificaciones para empresas navieras.
13. Artículo 150, que da nueva redacción al artículo 14 de la Ley 5/1996, que contiene determinadas especialidades de la consolidación del grupo de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales.
14. Artículo 159, que añade un nuevo apartado, el número 4, al artículo 23 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
15. Disposición adicional tercera, que establece un régimen de compensación en relación al grupo de sociedades de la Agencia Industrial del Estado.
16. Disposición adicional undécima, que da nueva redacción al apartado 3 del artículo 15 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
17. Disposición adicional decimoséptima, sobre mandato al Gobierno para que modifique el régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias.
18. Disposición adicional decimioctava, que incorpora un nuevo párrafo al artículo 18 y un nuevo apartado al artículo 19, ambos de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
19. Disposición transitoria undécima, sobre eficacia temporal de la modificación del apartado 3 del artículo 17 de la Ley 43/1995.
20. Derogatoria única, número dieciséis, que deroga el último párrafo del artículo 30.5, y número diecisiete, que deroga el último párrafo del artículo 30.3, ambos de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

IV. CORRECCIÓN MONETARIA PARA 1997

1. Aspectos constitucionales.

La letra i) del apartado 1 de la disposición final novena de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para: «Establecer los coeficientes para aplicar lo previsto en el artículo 15.11 de esta Ley».

El artículo 57 de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997, hace algo más que establecer los coeficientes para aplicar lo previsto en el artículo 15.11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, establece determinadas reglas para la aplicación de los mismos. Teniendo en cuenta que el artículo 134.7 de la Constitución establece que: «La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea», pudiera, tal vez, surgir la duda respecto de la constitucionalidad de tales reglas.

A nuestro entender, las referidas reglas no implican una modificación del artículo 15.11 de la Ley 43/1995, puesto que dicho precepto establece la multiplicación del precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y de las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos «por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado», limitándose la norma presupuestaria a especificar los siguientes extremos:

- Que el coeficiente aplicable a las mejoras es el correspondiente al año en el que las mismas se realizaron.
- Que el coeficiente se aplica sobre las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles.
- Que, tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.º del Real Decreto-Ley 7/1996, el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización no se toma en consideración.

Todas las especificaciones referidas no implican una modificación de la Ley 43/1995, y, en tal concepto, son constitucionalmente viables. Máxime si tenemos en cuenta el criterio establecido en la Sentencia 27/1981, del Tribunal Constitucional, de 20 de julio, que entiende que la Ley de Presupuestos puede contener modificaciones de mera adaptación del tributo a la realidad, que son admisibles aun sin contar con la previa habilitación legal. Precisamente en base a tal criterio el Tribunal Constitucional entendió constitucional la introducción de un sistema de corrección monetaria para plusvalías mediante Ley de Presupuestos. Cuanto más, por tanto, ha de ser constitucional la mera especificación de la forma de aplicación de un sistema de corrección monetaria ya establecido en una «ley tributaria sustantiva».

La doctrina expuesta en la Sentencia 20/1981 no debe entenderse modificada por la Sentencia 76/1992, que declaró inconstitucional la modificación del artículo 130 de la Ley General Tributaria, ordenada por la Ley de Presupuestos para 1998, sino, más bien, confirmada, puesto que la referida modificación afectaba a elementos sustanciales del régimen de recaudación de los tributos.

2. Aplicación de los coeficientes sobre las amortizaciones.

La letra b) del apartado Dos del artículo 57 de la Ley de Presupuestos para 1997 establece que los coeficientes se aplicarán «sobre las amortizaciones ... que fueron fiscalmente deducibles ...». Sin embargo, la letra b) del apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 43/1995, establecía, para los períodos impositivos iniciados dentro de 1996, que los coeficientes se aplicarían «sobre las amortizaciones contabilizadas ...». La Ley de Presupuestos para 1997 ha modificado la forma de aplicación de los coeficientes, por lo que se refiere a las amortizaciones acumuladas.

A nuestro entender dicha variación de criterio responde a dos causas:

- En primer lugar, y con carácter de causa permisiva, la letra a) del apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995, no especifica las amortizaciones que deben ser objeto de actualización, por lo que cabe una decisión del legislador presupuestario en el sentido de amortizaciones fiscales o contables, si bien en la mayoría de los casos serán coincidentes.
- En segundo lugar, la actualización de balances establecida en el artículo 5.º del Real Decreto-Ley 7/1996, ha establecido la aplicación de los coeficientes sobre las amortizaciones fiscalmente deducibles.

A nuestro entender, el criterio de actualizar las amortizaciones fiscalmente deducibles es más correcto porque el consistente en actualizar las amortizaciones contabilizadas discrimina contra las empresas que practican amortizaciones contables superiores a las amortizaciones fiscales deducibles. Además, en los supuestos de libertad de amortización o de amortizaciones aceleradas, se produce una corrección implícita del efecto de la inflación en la medida en que, a efectos fiscales, el inmovilizado se entiende consumido a través de la amortización fiscal.

3. Elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.º del Real Decreto-Ley 7/1996.

El apartado 3 del artículo 57 de la Ley de Presupuestos para 1997 establece las siguientes reglas para determinar el importe de la depreciación monetaria, en relación a los elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.º del Real Decreto-Ley 7/1996:

- Los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones fiscalmente deducibles correspondientes a dicho precio de adquisición, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.
- La diferencia entre el nuevo valor resultante de aplicar los coeficientes en la forma expuesta y el valor anterior se corregirá, en cuanto proceda, por aplicación del coeficiente previsto en la letra c) del apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995.
- El importe resultante de la corrección se minorará en el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización. La diferencia así determinada será el importe de la depreciación monetaria a que se refiere el artículo 15.11 de la Ley 43/1995.

Las reglas descritas pueden ser resumidas diciendo que la actualización del artículo 5.º del Real Decreto-Ley 7/1996 no tiene repercusión alguna, en términos generales, respecto del importe de la depreciación monetaria a que se refiere el artículo 15.11 de la Ley 43/1995. Por lo tanto, en términos generales, el importe de la plusvalía gravada con ocasión de la transmisión del elemento patrimonial no varía según que el elemento patrimonial haya sido o no actualizado previamente por aplicación de lo previsto en el artículo 5.º del Real Decreto-Ley 7/1996.

En este sentido, en términos generales, puede afirmarse que la actualización de valores del Real Decreto-Ley 7/1996 implica una determinación anticipada, parcial y a cuenta de la depreciación monetaria que, con carácter definitivo, se pondrá de manifiesto con ocasión de la transmisión del elemento patrimonial.

El efecto pretendido por el legislador presupuestario es dar un tratamiento homogéneo a las plusvalías obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, de acuerdo con el principio de neutralidad.

Seguidamente proponemos un *ejemplo*.

1

Ejemplo:

Elemento patrimonial adquirido en 1993 por 100 unidades. Amortización contable al 10 por 100. Amortización fiscal multiplicada por 1'5 (R.D.-L. 3/1993). Transmitido en 31 de diciembre de 1997 por 50 unidades.

.../...

.../...

Valor contable anterior a la actualización (R.D.-L. 7/1996)	60
(100 - 40)	
Valor anterior a la actualización para la aplicación de coeficientes (art. 9.º 1, R.D. 2067/1996) (100 - 60)	40
Valor actualizado (el sujeto pasivo decidió aplicar los coeficientes de actualización al 90%) (109'9 - 63'285)	46'615
Incremento neto de valor (art. 9.º 1, R.D. 2607/1996)	6'615
No procede reducción por forma de financiación (art. 8.º, R.D. 2607/1996)	
Coefficiente para la amortización del incremento neto de valor (art. 11, R.D. 2607/1996) (10/100 - 40)	16'66
Amortización en 1997 del elemento actualizado a efectos fiscales ...	15
Amortización en 1997 del incremento neto de valor	1'102
Amortización en 1997 del elemento actualizado, a efectos contables ...	10
Plusvalía contable [100 + 6'615 - (50 + 1'102)]	55'513
Incremento de base imponible por libertad de amortización	25
[(15 - 10) x 5]	

Determinación del importe de la depreciación monetaria.

AÑO	PRECIO DE ADQUISICIÓN	ACTUALIZACIÓN PRECIO	AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	ACTUALIZACIÓN AMORTIZACIÓN
1993	100	114	10	15	17'1
1994	-	-	10	15	16'785
1995	-	-	10	15	16'11
1996	-	-	10	15	15'345
1997	-	-	11'102	16'102	16'102
TOTAL	100	114	51'102	76'102	81'442

Valor actualizado del precio de adquisición	114
Valor actualizado de las amortizaciones	81'442
Diferencia (114 - 81'442)	32'558
Valor anterior (100 - 76'102)	23'898
Coefficiente de financiación (0'927, por hipótesis)	-
Importe resultante (32'558 - 23'898)	8'66
Incremento neto de valor Real Decreto-Ley 7/1996	6'615
Depreciación monetaria (art. 15.11, Ley 43/1995)	2'045

En el ejemplo precedente hemos tomado el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización a los efectos de determinar el importe de la depreciación monetaria imputable a la plusvalía obtenida en 1997. Cabe otra interpretación consistente en tomar el incremento neto de valor minorado en el importe de las amortizaciones correspondientes al mismo.

A nuestro entender es más correcto tomar el importe de la depreciación monetaria sin minoración alguna, tanto por la literatura legal como por el espíritu de la norma.

Veamos un *ejemplo* que nos ayudará a valorar la afirmación precedente.

2

Ejemplo:

Elemento patrimonial adquirido en 1993, por precio de 100. Amortizable al 10 por 100. Se transmite en 31 de diciembre de 1997 por 80.

Actualización del precio de adquisición (R.D.-L. 7/1996)	111
Actualización de las amortizaciones (R.D.-L. 7/1996)	42'5
Diferencia	68'5
Valor anterior	60
Incremento neto de valor (R.D.-L. 7/1996)	8'5
Amortización del incremento neto de valor ($8'5 \times 10 / 100 - 40$)	1'41
Valor contable [$100 + 8'5 - (5 \times 10 + 1'41)$]	57'09
Precio de transmisión	80
Plusvalía contable	22'91
Actualización del precio de adquisición (art. 57, Ley de Presupuestos para 1997)	114
Actualización de las amortizaciones (art. 57, Ley de Presupuestos para 1997)	53'56
Diferencia	60'44
Valor anterior	50
Incremento neto de valor previo (art. 57, Ley de Presupuestos para 1997)	10'44
Incremento neto de valor (R.D.-L. 7/1996)	8'5
Depreciación monetaria (art. 15.11, Ley 43/1995)	1'94
(1.ª versión)	
Depreciación monetaria (art. 15.11, Ley 43/1995) ($1'94 + 1'41$)	3,35
(2.ª versión)	.../...

.../...

Puede observarse que la depreciación monetaria calculada según las dos versiones en presencia es diferente. A nuestro entender, tanto la letra como el espíritu apuntan hacia la primera forma de cálculo. En efecto, la primera forma de cálculo determina una perfecta neutralidad frente a la decisión de actualizar al amparo del Real Decreto-Ley 7/1996. En efecto, si el sujeto pasivo no hubiera actualizado, el importe de la plusvalía gravable sería:

Precio de transmisión	80
Actualización precio de adquisición	114
Actualización de las amortizaciones	53'56
Diferencia	60'44
Valor contable $[100 - (5 \times 10)]$	50
Depreciación monetaria	10'44
Plusvalía gravable	19'56

Cuando el sujeto pasivo ha actualizado, la plusvalía gravable según la 1.ª VERSIÓN será:

Precio de transmisión	80
Valor contable $[100 + 8'5 - (5 \times 10 + 1'41)]$	57'09
Depreciación monetaria	1'94
Plusvalía gravable	20'97

Y en la 2.ª VERSIÓN la plusvalía gravable será:

Precio de transmisión	80
Valor contable $[100 + 8'5 - (5 \times 10 + 1'41)]$	57'09
Depreciación monetaria	3'35
Plusvalía gravable	19'56

Puede apreciarse que la VERSIÓN 1.ª determina que los cargos o partidas deducibles totales sean idénticos en relación al sujeto pasivo que no actualiza, si bien situados en momentos temporales diferentes, lo que no acontece en la VERSIÓN 2.ª.

V. OBLIGACIÓN DE RETENER

1. Introducción.

El artículo 5.º de la Ley 13/1996 da nueva redacción a los artículos 98.2 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 17.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

La nueva redacción tiene por objeto suprimir la denominada «elevación al íntegro», tanto frente al obligado a retener como frente al sujeto pasivo perceptor de las rentas sujetas a retención. Los restantes aspectos de la obligación de retener no han sido modificados. Por lo tanto, el obligado a retener continúa siendo responsable de la retención no practicada, pero que hubiera debido practicar, y el perceptor de la renta podrá deducir de la cuota íntegra la cantidad que se hubiera debido retener aun cuando no se retuvo.

Tanto el apartado 1 del artículo 98 de la Ley 18/1991, como el apartado 1 de la Ley 43/1995, obligan, a quienes satisfagan rentas sujetas al Impuesto, a «... retener o a efectuar ingresos a cuenta en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro ...». Es decir, la obligación consiste en retener una determinada cantidad e ingresarla en el Tesoro. Normalmente la obligación se cumplirá reteniendo una cantidad y efectuando el ingreso de la misma en el Tesoro. Pero cuando no se retenga, no por ello cesa o se extingue la obligación de ingresar. Primero, porque tal causa de extinción no se prevé en la norma legal reguladora de la obligación de retener, y segundo, porque el perceptor de la renta puede deducir de la cuota íntegra «la cantidad que debió ser retenida». Precisamente esta deducción es la que permite afirmar sin margen de duda que el obligado a retener no se libera de su responsabilidad u obligación por no haber retenido.

La innovación que se produce a consecuencia de la modificación legal versa, exclusivamente, sobre la cuantía de la retención procedente en el caso de no haberse practicado retención o de haberse practicado incorrectamente y respecto del importe de la renta que debe computarse como ingreso del perceptor, a efectos del impuesto personal que grava la renta por el mismo obtenida, cuando ha mediado tal circunstancia.

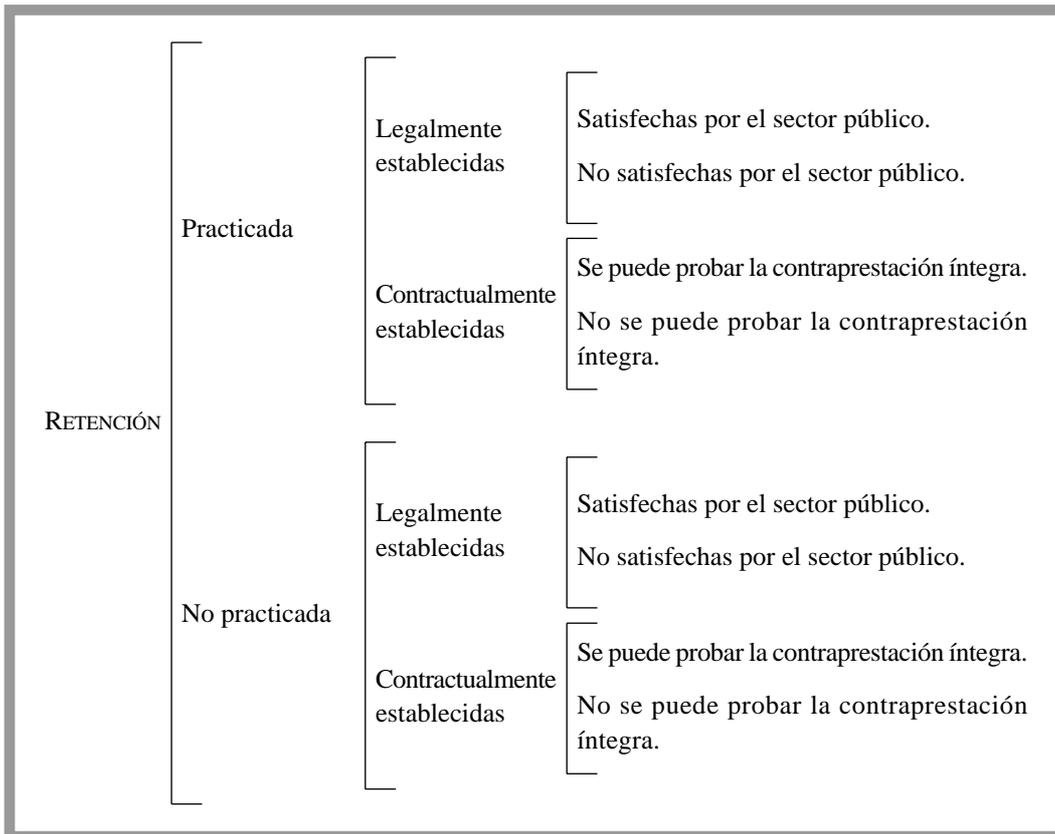
Los cuatro párrafos del apartado 2 del artículo 98 de la Ley 18/1991 y los cuatro párrafos del apartado 3 del artículo 17 de la Ley 43/1995, recogen el conjunto de supuestos que puedan plantearse y los regula bajo los siguientes criterios:

- La base del cálculo de la retención es la contraprestación íntegra devengada. La contraprestación íntegra devengada es, asimismo, la renta gravable en el perceptor.
- El perceptor de la renta deduce de la cuota íntegra la cantidad que debió ser retenida.

Junto a estos dos criterios básicos existen sendas excepciones para las rentas pagadas por el sector público y aquellas otras en las que no es posible probar el importe de la contraprestación devengada.

2. Tipología de casos.

Atendiendo a las dos reglas generales y las excepciones podemos establecer el siguiente esquema:



Todos los casos de retención practicada tienen la misma regulación y efectos:

- La base de cálculo es el importe íntegro de la contraprestación.
- La renta del perceptor es también el importe íntegro de la contraprestación.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra, pero ha habido retención, entendemos que no se aplica lo dispuesto en el último párrafo de los artículos 98.2 de la Ley 18/1991 y 17.3 de la Ley 43/1995, porque dicho precepto sólo tiene sentido cuando deba calcularse, a partir de una cantidad líquida, la retención procedente.

Por el contrario, los supuestos de retención no practicada tienen una regulación no siempre coincidente.

2.1. *No retención en el caso de rentas contractualmente establecidas: hay prueba de la contraprestación.*

Tratándose de no retención en el caso de rentas contractualmente establecidas, pudiéndose probar la contraprestación íntegra devengada, el régimen es el siguiente:

- La base de cálculo de la retención es la contraprestación íntegra devengada.
- La renta del perceptor es la contraprestación íntegra devengada.
- El perceptor deduce de la cuota íntegra la cantidad que se hubiera debido retener.

Puesto que no hubo retención, la misma será exigida como consecuencia de la comprobación administrativa, si ésta se produce. Por el contrario, la deducción de la cantidad que se hubiera debido retener se produce en el momento de la declaración-liquidación, sea por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades, según la naturaleza del perceptor.

La norma no regula las relaciones entre el obligado a retener y el perceptor de la renta. Es lógico, porque se trata de relaciones jurídico-privadas. En este sentido, la regularización administrativa de la obligación de retener genera una cantidad a pagar a cargo del obligado a retener, quien puede soportarla o bien cargársela, a su vez, al perceptor de la renta. En el primer caso, el importe de la cantidad en concepto de retención será un gasto contable que al disminuir el resultado contable disminuye, igualmente, la base imponible (art. 10.3, Ley 43/1995).

3

Ejemplo:

Una entidad pacta un préstamo de 1.000 al 10 por 100. No retiene.

HIPÓTESIS en la que la prestataria carga el importe de la regularización en concepto de retención a la prestamista.

<p><i>100 Gastos financieros</i></p> <p style="text-align: right;"><i>a Tesorería 100</i></p> <p style="text-align: center;">(Devengo del interés)</p> <p style="text-align: center;">_____ x _____</p>	<p><i>100 Tesorería</i></p> <p style="text-align: left;"><i>a Ingreso financiero 100</i></p> <p style="text-align: center;">(Devengo del interés)</p> <p style="text-align: center;">_____ x _____</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>
--	---

.../...

25 <i>Prestamista</i>	25 <i>H.P. retención</i>
<i>a H.P. retención</i> 25	<i>a Prestatario</i> 25
(Cargo del importe de la regularización)	(Cargo del importe de la retención)
_____ x _____	_____ x _____

35 <i>Gasto por Im- puesto sobre Sociedades</i>
<i>a H.P. Impues- to sobre Socie- dades</i> 10
<i>a H.P. retención</i> 25
(Contabilización del Impuesto sobre Sociedades)
_____ x _____

HIPÓTESIS en la que la prestataria no carga el importe de la regularización en concepto de retención a la prestamista.

100 <i>Gastos finan- cieros</i>	100 <i>Tesorería</i>
<i>a Tesorería</i> 100	<i>a Ingreso fi- nanciero</i> 100
(Devengo del interés)	(Devengo del interés)
_____ x _____	_____ x _____

25 <i>Gastos</i>	25 <i>H.P. retención</i>
<i>a H.P. retención</i> 25	<i>a Ingresos</i> 25
(Asunción del importe de la regularización)	(Ahorro del importe de la retención)
_____ x _____	_____ x _____

43'75 <i>Gasto por Im- puesto sobre Sociedades</i>
<i>a H.P. Impuesto sobre Socieda- des</i> 18'75
<i>a H.P. retención</i> 25
(Contabilización del Impuesto sobre Sociedades)
_____ x _____

.../...

.../...

Puede observarse que en los dos supuestos coincide el importe del gasto para el prestatario y el del ingreso para el prestamista. Sin embargo, el supuesto precedente adolece de una simplificación notable. En efecto, la regularización de la obligación de retención se produce antes de presentar la declaración-liquidación.

Lo más probable es que en el momento de la presentación de la declaración-liquidación, la regularización de la situación tributaria de la obligación de retener no se haya producido. En tal caso, se abre la incógnita respecto de la cantidad a integrar en la base imponible en concepto de ingreso. Pues bien, entendemos que dicha cantidad debería ser la contraprestación íntegra devengada, porque ésta es la cantidad derivada de las normas contractuales, de manera tal que ésa y no otra es la renta devengada por el sujeto pasivo. Posteriormente, cuando se produzca, si se produce, la regularización de la situación tributaria, la persona o entidad pagadora de la renta podrá repercutir sobre el perceptor el importe de la retención. Si no lo hace podría especularse con la existencia de una liberalidad, pero nos parece más adecuado considerar la existencia tácita de una cláusula de «libre de impuestos», en cuyo caso, el importe de la retención debería ser considerado ingreso o renta en el perceptor. No obstante, se trata de un tema vidrioso.

De acuerdo con lo expuesto, la contabilización correcta en sede del perceptor debería ser la siguiente:

	<i>100 Tesorería</i>		
	<i>25 H.P. retención</i>		
		<i>a Ingreso financiero</i>	<i>100</i>
		<i>a Prestatario</i>	<i>25</i>
		(Devengo del interés)	
		x	
	<i>35 Gasto por Impuesto sobre Sociedades</i>		
		<i>a H.P. Impuesto sobre Sociedades</i>	<i>10</i>
		<i>a H.P. retención</i>	<i>25</i>
		x	

Llegado el momento de la regularización de la obligación de retener, la cuenta de «Prestatario» se saldará con abono a Tesorería, supuesto que el obligado a retener exija el importe de la retención o con abono a ingresos en caso contrario.

Los mismos razonamientos son válidos en relación a las personas físicas perceptoras, aun cuando las mismas no estén obligadas a contabilizar sus operaciones.

.../...

.../...

Seguidamente procedemos a comparar el régimen precedente con el que ha estado vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 13/1996.

En el régimen anterior a la Ley 13/1996, el perceptor de la renta debía considerar como ingreso una cantidad tal de la que deducida el importe de la retención que se hubiera debido practicar se obtuviera la cantidad efectivamente percibida. Es decir, se entendía que las cantidades percibidas habían sufrido o soportado la retención, aunque efectivamente no hubiera sido así, de manera tal que la contraprestación íntegra devengada se obtenía por una simple regla aritmética, sin tener en cuenta las estipulaciones contractuales. La ausencia de la retención elevaba, vía presunción irrefutable, el importe de los ingresos, lo que no parece correcto.

El nuevo régimen es más correcto, porque la no práctica de la retención no determina una elevación artificial de los ingresos. Por lo tanto, en el marco del nuevo régimen, el perceptor de la renta no deberá efectuar la operación de «elevación al íntegro» y descuento de la retención que se hubiera debido practicar y no se practicó. Pero sí podrá descontarse la retención que se hubiera debido practicar y no se practicó.

El perceptor de los ingresos, hasta tanto en cuanto se produzca la regularización de la obligación de retener tiene una situación privilegiada porque percibe la contraprestación contractual sin retención alguna y, sin embargo, descuenta o deduce de la cuota íntegra el importe de la retención que se debió practicar. Durante todo el intervalo que media entre la presentación de la declaración tributaria por parte del perceptor y la regularización de la obligación de retener, la Hacienda Pública sufre un quebranto, del que no se resarcirá nunca si, finalmente, dicha regularización no se produce.

En este sentido, aun reconociendo que el nuevo régimen de la obligación de retener es superior técnicamente al anterior, en cuanto que respeta las previsiones contractuales, tal vez no sea el más idóneo. En efecto, a nuestro entender las retenciones no practicadas no deberían ser deducibles de la cuota íntegra del preceptor del ingreso hasta tanto en cuanto no hubiera sido regularizada la obligación de retener. Una vez producida dicha regularización, y atendiendo a que el obligado a retener repercutiera o no sobre el perceptor del ingreso el importe de la retención, se produciría una regularización correlativa en sede de dicho perceptor.

Así, si se repercute la retención, el perceptor del ingreso podría exigir su importe, a su vez, a la Hacienda Pública. Si, por el contrario, no se repercute la retención el perceptor debería considerar como ingreso el importe de la retención y exigir su importe, a su vez, a la Hacienda Pública.

Las ideas expuestas nos permiten desarrollar los movimientos contables que corresponden a los tres modelos.

.../...

.../...

MODELO DE LA OBLIGACIÓN DE RETENER VIGENTE A PARTIR DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 13/1996

RETENEDOR		PERCEPTOR	
100 Gastos financieros		100 Tesorería	
a Tesorería	100	25 H.P. retención	
		a Ingreso financiero	100
		a Retenedor	25
(Devengo de la renta; no se retuvo)		(Devengo de la renta; sin retención)	
_____ x _____		_____ x _____	
25 Gastos financieros		35 Gasto Impuesto sobre Sociedades	
a H.P. retención	25	a H.P. Impuesto sobre Sociedades	10
		a H.P. retención	25
(Regularización de la obligación de retener; la soporta el retenedor)		(Gasto contable por Impuesto sobre Sociedades)	
_____ x _____		_____ x _____	
		25 Retenedor	
		a Ingreso financiero	25
		(Consecuencia de la regularización de la obligación de retener; la soporta el retenedor)	
		_____ x _____	
		8'75 Gastos Impuesto sobre Sociedades	
		a H.P. Impuesto sobre Sociedades	8'75
		(Consecuencia del ingreso derivado de la regularización de la obligación de retener)	
		_____ x _____	

MODELO DE LA OBLIGACIÓN DE RETENER VIGENTE HASTA LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 13/1996

RETENEDOR		PERCEPTOR	
100 Gastos financieros		100 Tesorería	
a Tesorería	100	33'3 H.P. retención	
		a Ingreso financiero	133'33
(Devengo de la renta; no se retuvo)		(Devengo de la renta; sin retención)	
_____ x _____		_____ x _____	

.../...

.../...

<p>33'3 <i>Gastos financieros</i> <i>a H.P. retención</i> 33'3</p> <p>(Regularización de la obligación de retener; la soporta el retenedor)</p> <p>_____ x _____</p>	<p>46'6 <i>Gasto Impuesto sobre Sociedades</i> <i>a H.P. Impuesto sobre Sociedades</i> 13'3 <i>a H.P. retención</i> 33'3</p> <p>(Devengo de la renta; sin retención)</p> <p>_____ x _____</p>
---	---

La regularización de la obligación de retener no motiva movimiento contable.

MODELO DE LA OBLIGACIÓN DE RETENER QUE SE PROPONE

RETENEDOR	PERCEPTOR
<p>100 <i>Gastos financieros</i> <i>a Tesorería</i> 100</p> <p>(Devengo de la renta; no se retuvo)</p> <p>_____ x _____</p>	<p>100 <i>Tesorería</i> <i>a Ingreso financiero</i> 100</p> <p>(Devengo de la renta; sin retención)</p> <p>_____ x _____</p>
<p>25 <i>Gastos financieros</i> <i>a H.P. retención</i> 25</p> <p>(Regularización de la obligación de retener; la soporta el retenedor)</p> <p>_____ x _____</p>	<p>35 <i>Gasto Impuesto sobre Sociedades</i> <i>a H.P. Impuesto sobre Sociedades</i> 35</p> <p>(Gasto contable por Impuesto sobre Sociedades)</p> <p>_____ x _____</p> <p>25 <i>H.P. retención</i> <i>a Ingreso financiero</i> 25</p> <p>(Consecuencia de la regularización de la obligación de retener)</p> <p>_____ x _____</p> <p>8'75 <i>Gastos Impuesto sobre Sociedades</i> 16'25 <i>H.P. Impuesto sobre Sociedades</i> <i>a H.P. retención</i> 25</p> <p>(Consecuencia de la regularización de la obligación de retener)</p> <p>_____ x _____</p>

2.2. No retención en caso de rentas contractualmente establecidas: no hay prueba de la contraprestación.

En este caso, el último párrafo de los artículos 98.2 de la Ley 18/1991 y 17.3 de la Ley 43/1995, establece que «... la Administración Tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro».

La norma se refiere al caso en el que, debido a la ausencia de pruebas, no puede probarse cuál es la contraprestación íntegra devengada. La ausencia de pruebas abre paso a una presunción, a ejercitar por la Administración Tributaria, cuyo hecho-base es la imposibilidad de probar el importe de la contraprestación devengada y el hecho-consecuencia es que la contraprestación íntegra devengada es la resultante de sumar a la cantidad efectivamente percibida la retención procedente. Es decir, a partir del único hecho cierto, a saber, el importe de la cantidad percibida, se obtiene el importe de la contraprestación íntegra devengada, a través de la operación conocida como «elevación al íntegro».

Debe observarse que la operación de «elevación al íntegro» es la forma técnica de determinar el hecho-consecuencia de la presunción, y que siendo esta última exclusivamente ejercitable por la Administración Tributaria los sujetos pasivos no deben formular sus declaraciones «elevando al íntegro».

La norma no precisa frente a qué sujeto pasivo o situación tributaria puede la Administración Tributaria ejercitar la presunción. Por lo tanto, la interpretación más cierta es que dicha presunción puede ejercitarse tanto respecto de la situación tributaria del obligado a retener como respecto de la del receptor de la renta. Sin embargo, la lógica de la presunción y de sus efectos, aconseja que el ejercicio de la misma se haga en relación a ambas situaciones tributarias, es decir, en relación a la obligación de retener y en relación a la obligación tributaria. En efecto, el hecho-consecuencia que se deriva de su ejercicio, surte efectos respecto de una y otra situación.

En este sentido es previsible un uso limitado de la presunción por parte de la Administración Tributaria al modo en como también es previsible un uso limitado de la valoración de operaciones vinculadas por su valor normal de mercado (art. 16, Ley 43/1995).

2.3. No retención en el caso de rentas legalmente establecidas.

En este caso debemos distinguir según que la contraprestación haya sido o no satisfecha por alguna entidad perteneciente al sector público.

Si la contraprestación legalmente establecida ha sido satisfecha por una persona o entidad no perteneciente al sector público, el régimen jurídico es el mismo que el de las contraprestaciones contractuales.

Si la contraprestación legalmente establecida ha sido satisfecha por una entidad del sector público el perceptor «... sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas». Por lo tanto, si no hay retención el perceptor no puede deducirse cantidad alguna.

Esta norma es lógica y práctica cuando concurren en el pagador de la contraprestación las cualidades de obligado a retener y titular de los ingresos tributarios de la obligación de retener. Sin embargo, cuando dicha coincidencia no se produce, la cuestión es diferente. En efecto, el perceptor de la contraprestación no puede deducir cantidades no retenidas, es decir, no puede deducir cantidad alguna en concepto de retención, en cuyo caso cabe plantearse si, por tal causa, la obligación de retener se extingue. La norma nada prevé sobre el particular, de manera que teniendo en cuenta que la obligación de retener nace cuando se «... satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto (IRPF o Impuesto sobre Sociedades) ...», sin que, como causa de extinción de la misma, se prevea que el perceptor de las rentas no haya podido deducir su importe, debemos entender que sigue viva.

Ahora bien, una vez exigida la retención, el perceptor de la contraprestación podrá deducir la misma de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según los casos, planteándose la cuestión del período impositivo correspondiente que, a nuestro entender, debe ser aquel en que se produjo la contraprestación sobre la que gravita la retención.

2.4. Valoración de la modificación legal.

En términos generales, la nueva regulación de la obligación de retener implica algunas mejoras respecto de la regulación precedente.

En efecto, la nueva regulación pone fin a la ficción consistente en entender que las cantidades efectivamente satisfechas proceden de una contraprestación íntegra que se determina por medio de la «elevación al íntegro» a partir de aquellas cantidades. La contraprestación devengada será la que proceda según las estipulaciones contractuales, sin que la no retención o la retención incorrecta traigan como consecuencia la determinación de una contraprestación mayor.

La nueva regulación, sin embargo, continúa permitiendo la deducción de cantidades no retenidas, de manera tal que si la obligación de retener no se regulariza por la acción comprobadora de la Administración Tributaria, se producirá un quebranto para los intereses del Tesoro Público. Y este quebranto es mayor con la nueva regulación, puesto que permite la deducción de la retención correspondiente sin que dicha retención deba integrarse en la base imponible.

La nueva regulación deja sin resolver los efectos que tiene la regularización de la obligación de retener. Si el obligado a retener repercute sobre el perceptor el importe de la retención, no habrá problema alguno. Pero si el obligado a retener no puede efectuar esa repercusión, por la causa que fuere, se abren varias soluciones: liberalidad, mayor retribución, crédito fallido...

A nuestro entender, la solución de liberalidad, que llevaría a no considerar como partida deducible el importe de la retención exigida por vía de la regularización practicada por la Administración Tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 43/1995, no es admisible porque el ánimo de liberalidad no es concebible en el ámbito de una relación laboral o mercantil.

La solución de la mayor retribución determina un gasto en el pagador y un ingreso en el perceptor. Probablemente, las operaciones administrativas para regularizar la situación tributaria del perceptor serán bastante engorrosas en el caso de que sean numerosos los perceptores. Existe el problema adicional de que dichos perceptores podrían ser entendidos como interesados en el procedimiento de regularización de la obligación de retener.

La solución del crédito fallido o simplemente moroso determina un gasto fiscalmente deducible una vez transcurrido un año, de acuerdo con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 43/1995, pero no un ingreso correlativo en el perceptor de la contraprestación devengada. También resulta difícilmente admisible.

Por todo lo expuesto, nos parece que lo más idóneo hubiera sido establecer, con carácter general, una regulación como la que ha sido prevista en relación a las contraprestaciones de carácter legal satisfechas por el sector público.

A pesar de las deficiencias apuntadas, creemos que la nueva regulación contempla con mayor rigor y perfección el régimen de la obligación de retener.

VI. ADQUISICIONES A TÍTULO LUCRATIVO

1. La disposición adicional undécima de la Ley 13/1996 ha dado nueva redacción al apartado 3 del artículo 15 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y la disposición adicional decimocava ha añadido un párrafo al artículo 18 y un nuevo apartado al artículo 19, ambos de la Ley 43/1995.

El objetivo de esta batería de preceptos es que las adquisiciones a título lucrativo determinen una renta que se integre en la base imponible de la entidad adquirente en el período impositivo en el que se produce la adquisición.

Con este objetivo, los tres últimos párrafos del apartado 3 del artículo 15 establecen que: «En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido.

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo, se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

A los efectos de lo previsto en este apartado no se entenderán como adquisiciones a título lucrativo a las subvenciones».

Por si fuera poco, el apartado 8 del artículo 19, de nuevo cuño, establece que: «En cualquier caso, las rentas derivadas de las adquisiciones de elementos patrimoniales a título lucrativo, tanto en metálico como en especie, se imputarán a efectos fiscales, en el período impositivo en el que se produzcan las mismas, sin perjuicio de lo previsto en el último párrafo del apartado 3 del artículo 15».

Y, finalmente, el nuevo párrafo del artículo 18, remacha la cuestión estableciendo que «... en el supuesto de adquisiciones a título lucrativo para determinar el momento temporal en el que la entidad adquirente debe realizar el ajuste en base imponible se estará a lo que dispone el apartado 8 del artículo siguiente».

El legislador desea fervientemente que las adquisiciones a título lucrativo determinen una renta gravable en sede de la entidad adquirente en el período impositivo en el que se produce la transmisión a título lucrativo. A tal punto esto es así, que en la Exposición de Motivos se afirma que «... en el Impuesto sobre Sociedades, se precisa la regla de imputación temporal de las rentas generadas en las transmisiones lucrativas y societarias prevista en el apartado 3 del artículo 15 de la Ley 43/1995, de manera que el contenido de la norma aprobada no supone una modificación del criterio de imputación temporal de dichas rentas sino más bien una aclaración de dicho criterio que ahora se recoge de forma expresa».

2. El valor de la modificación legal.

Distingue la doctrina civilista, entre las diversas modalidades de interpretación, la denominada interpretación auténtica, que es aquella que se produce a través de una ley posterior que tiene por objetivo clarificar el contenido o el sentido de la ley anterior.

Señala CASTÁN al respecto, después de dar cuenta de las objeciones doctrinales sobre la interpretación auténtica, que «... lo cierto es que hay leyes que sólo se dirigen a declarar el sentido de otra ley precedente, y que han de ser distinguidas de aquellas otras que esta-

blecen una norma propiamente nueva. A diferencia de las últimas, en las que rige el principio general de no retroactividad de la ley, en las primeras, o sea, en las leyes llamadas interpretativas, su eficacia se retrotrae, por lo común, a las relaciones creadas con anterioridad, aunque sean objeto de un pleito pendiente ...».

Se trata de una cuestión delicada respecto de la que no es fácil anticipar un criterio. En cualquier caso, es positivo que el legislador haya sido diligente al eliminar una fuente de inseguridad y, por tanto, de conflictos.

La doctrina se había mostrado dividida (1). Desde nuestro punto de vista, la totalidad de las operaciones del apartado 2 del artículo 15 de la Ley 43/1995 determinan una renta gravable en el período impositivo en el que se producen. Es decir, la norma fiscal corrige el resultado contable, a los efectos de determinar la base imponible, y determina una renta que se cuantifica por diferencia entre el valor normal de mercado de un elemento patrimonial recibido y de un elemento patrimonial transmitido y, por ello, el artículo 18 debe establecer una norma que al asumir el valor normal de mercado del elemento patrimonial recibido, evita la doble imposición.

El esquema es sencillo. El artículo 15 determina una corrección del resultado contable al sustituir el valor contable de un elemento patrimonial por su valor normal de mercado, y el artículo 18 hace lo propio en sentido inverso, cuando el elemento patrimonial en cuestión se consume a través del proceso de amortización o se transmite.

Así, por ejemplo, en una aportación las acciones [letra b) del apartado 2 del art. 15] recibidas se valoran por su valor normal de mercado a efectos fiscales, pero a efectos contables toman el valor de los elementos patrimoniales aportados. Contablemente no hay resultado. Cuando se transmitan las acciones aparecerá el resultado contable que será corregido, para evitar la doble imposición, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 18.

En el caso de las adquisiciones a título lucrativo sucede lo mismo. El elemento patrimonial recibido se valora por su valor normal de mercado y al no existir contraprestación, el importe total es renta. Contablemente no hay resultado.

El resultado contable se va produciendo a medida de la amortización del elemento patrimonial o cuando se transmita. Este resultado contable, sin embargo, no deberá integrarse en la base imponible, porque ya lo hizo en su día, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 de la Ley 43/1995. En tal caso, por aplicación de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 43/1995, el resultado contable habrá de corregirse para determinar la base imponible.

(1) Opiniones dispares encontramos en FALCÓN Y TELLA, DÍAZ YANES, CLAVIJO HERNÁNDEZ, entre otros.

Sucede, sin embargo, que el artículo 18 establece la integración -generalmente con carácter negativo- de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor de adquisición y tratándose de elementos patrimoniales adquiridos a título lucrativo no existe, propiamente, valor de adquisición. El Plan General de Contabilidad considera como precio de adquisición el «valor venal», que es el precio que «... se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual ...».

Dicho «valor venal» se compensa, contablemente, en el momento de la adquisición a título lucrativo con una cuenta de pasivo compensadora, de manera tal que el valor de adquisición efectivo es nulo, lo que responde a la realidad de la operación a título lucrativo. Ahora bien, dicha cuenta compensadora, en cuanto que se trata de una cuenta de ingresos a distribuir en varios ejercicios va determinando la aparición de unos resultados contables a medida del proceso de amortización o de la transmisión del elemento patrimonial. Pues bien, estos resultados contables serán corregidos, a efectos de la determinación de la base imponible, por aplicación de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 43/1995.

3. La causa de la modificación legal.

Aunque la causa de la modificación legal está explicitada por el propio legislador, es decir, se trata de clarificar la legislación precedente, es también probable que haya pesado en el legislador el deseo de cortar radicalmente determinadas operaciones consistentes en efectuar donaciones entre parientes a través de entidades jurídicas. Por ejemplo, donaciones de los padres en favor de sociedades controladas por los hijos, de manera tal que se hubiera consumado la transmisión de la propiedad sin tributación, o por mejor decir, tributando diferidamente.

Desde nuestro punto de vista, aun bajo la hipótesis de que, efectivamente, la renta en sede de la sociedad donataria no se hubiere computado en el período impositivo en el que se produce la donación sino en otro u otros posteriores, no se habría producido un diferimiento de la tributación, siempre que entre el donante y los socios de la sociedad donataria mediare la relación de cónyuge o descendiente porque en tal caso sería de aplicación la presunción establecida en el artículo 4.º de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El hecho base de la presunción referida se integra por la concurrencia de dos hechos: disminución de patrimonio en una persona e incremento patrimonial «... en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios ...».

La disminución de patrimonio se produce desde el momento en el que se perfecciona la donación y el incremento patrimonial se produce también en ese mismo momento a través del aumento de valor de las acciones o participaciones de la entidad donataria.

Podría objetarse que el incremento patrimonial no se producirá hasta que se transmitan las acciones o participaciones de la entidad donataria, pero dicho argumento no es acertado, a nuestro entender, porque confunde la noción de incremento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con la noción de incremento de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este último tributo, el incremento de patrimonio se debe poner de manifiesto a través de una alteración en la composición del patrimonio, pero en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se gravan los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo, esto es, las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado, otro título sucesorio, donación y otras adquisiciones a título lucrativo. Pues bien, los socios, en cuanto comprendidos en el círculo subjetivo de la presunción, adquieren a título lucrativo los bienes y derechos donados a la sociedad, si bien dicha adquisición tiene carácter indirecto, es decir, a través de la participación en la sociedad.

Podría objetarse que la aplicación de las normas tributarias en la forma expuesta anteriormente conduce a un exceso de imposición, y también que no se puede simultanear el gravamen por el Impuesto sobre Sociedades y el gravamen por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Pero, en realidad, ni se simultanea el gravamen ni hay exceso de imposición. No se simultanea el gravamen porque los hechos gravados lo son por diferente tributo y no existe exceso de imposición porque la distribución de la renta gravada determina, simultáneamente, el derecho a la deducción por doble imposición de dividendos y la depreciación de las acciones o participaciones que se podrá materializar a través de la transmisión de las mismas.

Veamos un *ejemplo*.

4

Ejemplo:

Una persona física dona un paquete de acciones a una sociedad de la que son accionistas sus hijos.

BALANCE DE LA SOCIEDAD (ANTES DE LA DONACIÓN)				BALANCE DE LA SOCIEDAD (DESPUÉS DE LA DONACIÓN)			
Activos	100	Capital	100	Activos	100	Capital	100
				Cartera de va-		Ingresos dife-	
				lores	1.000	ridos	1.000
				Impuesto sobre		H.P. Impuesto	
				Sociedades an-		sobre Socie-	
				ticipado	350	dades	350
BALANCE DE LA SOCIEDAD (DESPUÉS DE LA TRANSMISIÓN DE LAS ACCIONES)				BALANCE DE LA SOCIEDAD (DESPUÉS DE LA DISTRIBUCIÓN DEL DIVIDENDO)			
Activos	100	Capital	100	Activos	100	Capital	100
Tesorería	1.000	Pérdidas y ga-					
		nancias	1.000				
Pérdidas y ga-		Impuesto sobre					
nancias	350	Sociedades an-					
		ticipado	350				

.../...

TRIBUTACIÓN

Impuesto sobre Sociedades ..	1.000	(base imponible)	
Impuesto sobre Sucesiones ..	650	(base imponible)	
IRPF	650x1'4	(base imponible)	650 x 0'4 (deducción por doble imposición)
IRPF	(650)	(base imponible)	(100 precio de venta - 750 precio de adquisición)

Puede apreciarse que se produce una tributación de 1.000 unidades por el Impuesto sobre Sociedades y una tributación de 650 unidades en el Impuesto sobre Sucesiones, y una tributación de -650 unidades en el IRPF, ya que la distribución del dividendo no genera prácticamente tributación debido a la deducción por doble imposición de dividendos.

4. Imputación temporal de las subvenciones.

El último párrafo del apartado 3 del artículo 15 de la Ley 43/1995, en la nueva redacción, establece que: «A los efectos de lo previsto en este apartado no se entenderán como adquisiciones a título lucrativo a las subvenciones».

Este párrafo tiene por objeto excluir del régimen de las adquisiciones a título lucrativo a las subvenciones. Por lo tanto, las subvenciones no seguirán la regla de imputación temporal establecida para las adquisiciones a título lucrativo por los artículos 15.3, 18 y 19.8 de la Ley 43/1995, sino las normas generales de imputación temporal de ingresos y gastos que se concretan y resumen en los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos (apartado 1 del art. 19 de la Ley 43/1995). Estos principios, legalmente traducidos en el precepto del artículo 19.1 de la Ley 43/1995, han sido desarrollados, en lo concerniente a las subvenciones de capital, por la norma 20.ª de valoración del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

La precisión era conveniente, porque si bien la subvención no puede ser calificada como una donación pública, es innegable su carácter no devolutivo o «a fondo perdido», lo que, en términos generales, podría ser entendido como una manifestación de las adquisiciones a título lucrativo. Es decir, el carácter no devolutivo de la subvención podría dar pie a la interpretación de que la subvención es un negocio jurídico a título lucrativo.

El Plan General de Contabilidad distingue dos tipos de subvenciones: las subvenciones oficiales a la explotación y otras subvenciones a la explotación. Las primeras son las recibidas de las Administraciones Públicas y las segundas son las recibidas de empresas o particulares.

¿Se está refiriendo el último párrafo del apartado 3 del artículo 15 a ambos tipos de subvenciones? Entendemos que la pregunta no admite una contestación consistente sin examinar, previamente, la naturaleza de las subvenciones privadas. ¿Hay subvenciones privadas? Si atendemos a la doctrina administrativa la respuesta es negativa, y a la misma conclusión llegaríamos si examinamos la doctrina administrativa y las sentencias de los tribunales. En tal sentido se han pronunciado, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1957 y de 27 de mayo de 1977, ambas citadas por FERNÁNDEZ FARRERA, para quienes «... la personalidad jurídico-administrativa del otorgante, del sujeto activo de la subvención es, en efecto, requisito esencial e inexcusable del concepto jurídico de subvención ... los particulares no pueden otorgar subvenciones ...».

La creación por el Plan General de Contabilidad de una rúbrica denominada «Otras subvenciones de explotación» (741), no es argumento suficiente para aceptar la existencia de subvenciones privadas o de particulares, máxime si consideramos que el cuadro de cuentas es de aplicación facultativa para las empresas. Por otra parte, el propio Plan General de Contabilidad, en la norma 20.^a de las de valoración alude al carácter «no reintegrable» de la subvención y a «las condiciones establecidas para su concesión», expresiones que no tienen sentido si no es referencia a las subvenciones de carácter administrativo.

Las entregas a fondo perdido que una empresa o un particular otorgan a otra empresa no son subvenciones. Podrán ser donaciones, simples o modales, o podrán ser negocios jurídicos atípicos no sustentados en el ánimo de liberalidad, pero nunca subvenciones. En el primer caso serán tratados, a efectos de lo previsto en el artículo 15.3 de la Ley 43/1995, como adquisiciones a título lucrativo y en el segundo como una operación mercantil sometida a las reglas generales de imputación temporal.

5. Congruencia interna de la modificación legal.

Como hemos expuesto, la modificación legal acometida en relación a las adquisiciones lucrativas afecta a los artículos 15, 18 y 19.

La modificación del artículo 15 es clara y precisa: las operaciones reguladas por el mismo, generan rentas que deben imputarse en el período impositivo en el que se realizan. Por tanto, en las permutas, aportaciones no dinerarias, fusiones y adquisiciones lucrativas, entre otras, la renta se computa en el período impositivo en el que se realicen tales operaciones.

Así, si nos ceñimos a las adquisiciones lucrativas, la renta se producirá en el ejercicio en el que se realice la operación.

En las adquisiciones a título lucrativo concurre un elemento singular respecto de las restantes operaciones del artículo 15, a saber, que la renta corresponde al valor de mercado del elemento patrimonial adquirido, en tanto que en las restantes operaciones de renta es la diferencia entre el valor de mercado del elemento patrimonial adquirido y el valor contable del elemento patrimonial transmitido.

Esta diferencia no deriva de criterios diferentes de determinación o cálculo del importe de la renta. En efecto, la renta es, en todas las operaciones del artículo 15, la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido y el valor contable del elemento patrimonial transmitido que en el caso de la adquisición a título lucrativo es inexistente.

Sin embargo, la renta a efectos fiscales no coincide con la renta a efectos contables o resultado contable. En las adquisiciones a título lucrativo la renta contable es nula porque el valor de adquisición del elemento patrimonial queda compensado con una cuenta de pasivo -ingresos a distribuir en varios ejercicios- de manera tal que hasta la amortización o transmisión del elemento patrimonial no aparece el resultado contable. Pues bien, el resultado contable no deberá ser gravado porque, de lo contrario, se produciría doble imposición ya que el valor normal de mercado del elemento patrimonial ha sido gravado en el momento de la adquisición. Para evitar esta doble imposición, el artículo 18 prevé la integración en la base imponible de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor de adquisición del elemento patrimonial, corregido, evidentemente, en el importe de la cuenta compensadora de pasivo. A nuestro entender, la no consideración de la cuenta compensadora del valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido a título lucrativo en cuanto al valor de adquisición del mismo, es lo que ha determinado la incorrecta interpretación del juego conjunto de los artículos 15 y 18 de la Ley 43/1995. Una interpretación sistemática de ambos preceptos que hubiese tomado en consideración el papel de la cuenta compensadora de pasivo, hubiera deparado, a nuestro entender, sólidos resultados interpretativos.

En todas las operaciones del artículo 15 se produce la valoración por el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales que son objeto de las mismas; también en las adquisiciones a título lucrativo. Y en todas las operaciones en las que se produce la valoración por el valor normal de mercado, debe efectuarse la integración en la base imponible de la diferencia a que se refiere el artículo 18; también en las adquisiciones a título lucrativo. Uno y otro artículo se complementan. El artículo 15, determina una renta a efectos fiscales donde no hay resultado contable y el artículo 18 neutraliza el resultado contable que previamente ha sido renta, a efectos fiscales.

En este contexto es difícilmente comprensible el nuevo párrafo añadido al artículo 18 por la disposición adicional decimoctava de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre: «Sin embargo, en el supuesto de adquisiciones a título lucrativo para determinar el momento temporal en que la entidad adquirente debe realizar el ajuste en la base imponible se estará a lo que dispone el apartado 8 del artículo siguiente», apartado que dispone que: «En cualquier caso, las rentas derivadas de las adquisiciones de elementos patrimoniales a título lucrativo, tanto en metálico como en especie, se imputarán a efectos fiscales en el período impositivo en el que se produzcan las mismas ...».

El último párrafo del artículo 18, puesto en relación con lo previsto en el apartado 8 del artículo 19, ambos, párrafo y apartado, incorporados por la disposición adicional decimoctava de la Ley 13/1996, es técnicamente incompatible con el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 15, incorporado por la disposición adicional undécima de la referida Ley 13/1996. En efecto, el mandato del apartado 3 del artículo 15 consiste en integrar la renta en la base imponible en el período impositivo en el que se produce la adquisición a título lucrativo, calculada en el importe del valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido, y el mandato del artículo 18 es neutralizar el resultado contable en cuanto que previamente ha sido integrado en la base imponible por aplicación del artículo 15.3. Pues bien, el último párrafo del artículo 18 parece excluir a las adquisiciones a título lucrativo de dicho mandato ubicándolas en el apartado 8 del artículo 19, que, obsérvese bien, bajo fórmula diferente a la del artículo 15.3, tiene el mismo efecto, esto es, imputar la renta, a efectos fiscales, en el período en el que se produzca la adquisición a título lucrativo.

La crítica técnica no admite paliativos. La modificación legal no guarda coherencia interna. Las causas se nos escapan, pero tal vez sea oportuno, en este punto, hacer una breve inflexión para poner de relieve la necesidad de institucionalizar el proceso de reforma tributaria, por modesto que éste sea.

Ahora bien, el intérprete no debe conformarse con desvelar la incongruencia técnica, sino que, además, debe ofrecer soluciones satisfactorias en el marco de los principios que animan el conjunto normativo. En este sentido nos parece que cabe explicitar los siguientes criterios:

- Que la renta obtenida en las adquisiciones a título lucrativo es el importe del valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido (tercer párrafo del apartado 3 del art. 15).
- Que la renta así calculada se integra en la base imponible en el período impositivo en el que se verifique la adquisición (cuarto párrafo del apartado 3 del art. 15 y apartado 8 del art. 19).
- Que la renta imputada temporalmente en la forma expuesta no debe volver a tributar cuando se produzca el resultado contable. El resultado contable se produce o bien por la amortización o por la transmisión del elemento patrimonial adquirido a título lucrativo.
- Que para evitar la doble tributación deben practicarse las correcciones previstas en las letras a), b) o c) del artículo 18.
- Que, por lo expuesto, el último párrafo del artículo 18 no debe impedir la aplicación de las correcciones de las letras a), b) o c) del mismo, siendo su función abrir paso a la aplicación del apartado 8 del artículo 19, debiendo observarse que los mandatos del primer párrafo del artículo 18 y del segundo párrafo del mismo, tendrán eficacia en dos momentos temporales diferentes.

Seguidamente proponemos un *ejemplo* que se refiere a dos operaciones del artículo 15 de la Ley 43/1995: permuta y adquisición a título lucrativo.

5

Ejemplo:

Permuta de un solar, cuyo valor contable es 100, por un paquete de acciones cuyo valor normal de mercado es 140. Adquisición a título lucrativo de un paquete de acciones cuyo valor a título lucrativo es 140. En el ejercicio siguiente se transmiten el solar y la cartera de valores.

CONTABILIDAD		FISCALIDAD
100 Cartera de valores		Corrección positiva de base imponible: 40
a Solar	100	
(Permuta)		(Art. 15.3)
_____ x _____		
140 Cartera de valores		Corrección positiva de base imponible: 140
a Ingresos diferidos	140	
(Adquisición a título lucrativo)		(Arts. 15.3 y 19.8)
_____ x _____		
140 Tesorería		Corrección negativa de base imponible: (40)
a Cartera de valores	100	
a Pérdidas y ganancias	40	
(Transmisión de la cartera de valores)		[Art. 18 b)]
_____ x _____		
140 Tesorería		Corrección negativa de base imponible: (140)
a Cartera de valores	140	
140 Ingresos diferidos		
a Pérdidas y ganancias	140	
(Transmisión de la cartera de valores)		[Art. 18 b)]
_____ x _____		

6. Nuevas deducciones por la realización de determinadas actividades y modificación de las existentes.

El Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, que contiene el conjunto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, se ha visto engrosado y modificado de manera tal que la utilización del Impuesto sobre Sociedades como medio de dirigismo fiscal es una realidad innegable que, sin duda, será contemplada con alborozo por los partidarios del intervencionismo de los poderes públicos en la actividad económica y con reservas para quienes, desde la confianza en las fuerzas del mercado propugnan la neutralidad impositiva.

6.1. Deducciones para la protección del medio ambiente.

El artículo 16 de la Ley 13/1996 incorpora un nuevo apartado al artículo 35 de la Ley 43/1995, al objeto de regular la deducción para la protección del medio ambiente.

6.1.1. Elementos patrimoniales acogibles a la deducción.

Son acogibles a la deducción, los elementos patrimoniales del inmovilizado material «destinados» a la protección del medio ambiente. Es importante la finalidad o destino del elemento patrimonial. En efecto, si el elemento patrimonial no está destinado a la protección del medio ambiente sino a la producción no tendrá derecho a la deducción, aun cuando dicho elemento patrimonial cause una contaminación nula o más reducida que la del elemento al que sustituye. La finalidad del elemento patrimonial es la clave de la deducción.

Distingue la norma tres tipos de elementos patrimoniales que pueden disfrutar de la deducción:

- Las instalaciones que evitan la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales.
- Las instalaciones contra la contaminación de las aguas superficiales, subterráneas y marinas.
- Las instalaciones para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.

Las instalaciones para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales también deben estar destinadas a la protección del medio ambiente. En efecto, el precepto predica dicha cualidad respecto de la totalidad de los elementos patrimoniales. Por lo tanto, las instalaciones des-

tinadas a la elaboración de subproductos no disfrutarán de la deducción. Se incentiva el tratamiento de residuos industriales que, de otra manera, hubieran producido contaminación, pero no la industria de obtención de subproductos.

6.1.2. Requisitos para disfrutar de la deducción.

La norma establece una habilitación reglamentaria respecto de «las condiciones y procedimientos que regularán la práctica de dicha deducción». Parece pues que la norma reglamentaria futura puede establecer «condiciones» para la práctica de la deducción. Estas condiciones, sin embargo, no parece que puedan sino ser desarrollo o concreción de las establecidas en la norma legal. Dichas condiciones o requisitos, legalmente establecidos, son los siguientes:

- a) Que la inversión se realice para el cumplimiento o, en su caso, mejora de la normativa vigente en materia de medio ambiente.

Las leyes, tanto estatales como autonómicas, imponen determinadas obligaciones en relación en el medio ambiente. Pues bien, las inversiones realizadas para el cumplimiento de las mismas, en cuanto están destinadas a la protección del medio ambiente, darán derecho a la deducción. También tiene derecho a la deducción una inversión destinada a la protección del medio ambiente que no sólo cumpla los requerimientos de la normativa medioambiental sino que exceda de dichos requerimientos.

- b) Que la inversión se halle incluida en el marco de programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental.

Este requisito excluye, a nuestro entender, las inversiones realizadas para subsanar situaciones irregulares en relación a la normativa protectora del medio ambiente. Así, la deducción no procederá cuando se realicen inversiones medioambientales para subsanar situaciones de infracción administrativa o incluso de tipo penal. En efecto, el artículo 325 del Código Penal tipifica como delito y pena a quienes «... contraviniendo las leyes u otras disposiciones de carácter general protectoras del medio ambiente, provoquen o realicen directa o indirectamente emisiones, vertidos, radiaciones ...», y no parece consistente que la sanción penal conviva con el incentivo fiscal.

En este sentido, cabe afirmar que el incentivo fiscal no implica que «quien descontamina cobra» sino que «quien no contamina cobra», porque ha realizado una inversión acorde con los requerimientos de la normativa en materia medioambiental en tiempo y forma, es decir, de manera tal que la represión administrativa o penal no ha podido producirse.

El cumplimiento del requisito deberá ser certificado por la Administración competente en materia de medio ambiente, mediante lo que la norma denomina «convalidación de la inversión». A nuestro entender, la convalidación significa que, según el criterio de la Administración competente en materia de medio ambiente, la inversión se ha realizado en el marco de un «programa, convenio o acuerdo».

6.1.3. Cuantía de la deducción.

El importe de la deducción será «del 10 por 100 de la inversión». Teniendo en cuenta que la norma no especifica la forma de determinar el importe de la inversión, entendemos que lo más adecuado es identificar dicho importe con el precio de adquisición del elemento patrimonial, en términos del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad.

6.1.4. Momento en el que se entiende realizada la inversión.

La deducción por inversiones en materia de medio ambiente se establece «para el ejercicio 1997». Esta ambigua expresión, que encabeza el artículo 16 de la Ley 13/1996, admite varias interpretaciones: que las decisiones de inversión se adopten en 1997, cualquiera que sea la fecha en la que la inversión se ponga en funcionamiento; que la inversión se realice en 1997, entendiendo por realización la puesta a disposición o la entrada en funcionamiento; que la inversión se convalide en 1997...

Sería conveniente que la norma reglamentaria precisara este extremo.

6.1.5. Incompatibilidades.

La deducción para la protección del medio ambiente está supeditada a lo previsto en el artículo 37 de la Ley 43/1995. Por lo tanto, respecto de la misma, se aplicará la regla prevista en el apartado 2 del artículo 37, a cuyo tenor una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad. Ésto quiere decir que los elementos patrimoniales afectos a la deducción por protección del medio ambiente no deberán haber, previamente, disfrutado de alguna de las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995. Más dudoso es que dicha incompatibilidad pueda extenderse a la deducción por inversiones de la Ley 61/1978.

Tampoco creemos que exista incompatibilidad entre la materialización de la exención por inversión del artículo 127 de la Ley 43/1995 o la reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 21 de la Ley 43/1995 y la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente.

Por el contrario, entendemos que existe una incompatibilidad radical con las restantes deducciones del Capítulo VI del Título VI de la Ley 43/1995, porque todas estas deducciones son finalistas, de manera tal que los elementos patrimoniales cuya adquisición o consumo da derecho a las mismas están claramente aplicados a determinados objetivos: I + D, exportaciones, cultura, cinematografía, edición de libros, formación profesional y medio ambiente.

6.1.6. Mantenimiento de la inversión.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 37 de la Ley 43/1995, los elementos patrimoniales afectos a la deducción deberán «permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil si fuere inferior».

Entendemos que «permanecer en funcionamiento» significa estar afectos a la protección del medio ambiente.

6.1.7. Límite de la deducción.

La deducción por inversiones protectoras del medio ambiente, conjuntamente con las reguladas en el Capítulo VI del Título VI de la Ley 43/1995, no puede exceder del 35 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 37.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

6.2. Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

El artículo 8.º de la Ley 13/1996 introduce un nuevo artículo en la Ley 43/1995, el 36 bis, con el objeto de establecer para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1997, una deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

6.2.1. Cuantía de la deducción.

El importe de la deducción se calcula de la siguiente manera:

$$800.000 \text{ ptas. } \times \text{ incremento del promedio de la plantilla}$$

Para calcular el incremento del promedio de la plantilla, se toma el promedio de plantilla de trabajadores minusválidos del primer período impositivo iniciado en 1997 respecto del mismo promedio del período impositivo anterior, teniendo en cuenta los siguientes requisitos:

- Que la contratación ha debido realizarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos.
- Que la contratación ha debido realizarse bajo la modalidad de contrato indefinido y jornada completa.

6.2.2. Límite de la deducción.

La deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos está sometida al límite previsto en el artículo 37.1 de la Ley 43/1995.

6.2.3. Incompatibilidades.

La deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos no está sometida a incompatibilidad alguna, pero los trabajadores afectos a la misma no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo prevista en el Real Decreto-Ley 7/1994, en el Real Decreto-Ley 2/1995 y en el artículo 123 de la Ley 43/1995.

Puede apreciarse que las incompatibilidades previstas son las mismas que las establecidas en el artículo 3.º del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio.

La deducción por creación de empleo del artículo 3.º del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, no se declara incompatible con la prevista en el artículo 36 bis de la Ley 43/1995, pero ello no es necesario, puesto que una y otra se liquidan en períodos impositivos diferentes. La correspondiente al artículo 3.º del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, en el primer período impositivo que concluya después de la entrada en vigor de la referida norma, por lo general el que concluya el día 31 de diciembre de 1996, y la correspondiente al artículo 36 bis de la Ley 43/1995, en el primer período impositivo que se inicie en 1997, por lo general el que concluirá el día 31 de diciembre de 1997.

6.3. *Supresión de los límites a la deducción por la realización de inversiones relacionadas con las actividades de exportación.*

El artículo 18 de la Ley 13/1996 ha suprimido, «con efectos a partir del día 1 de enero de 1997», el apartado 4 del artículo 34 de la Ley 43/1995.

En consecuencia, para los períodos impositivos que concluyan después del referido día no existe el límite a la deducción por actividades de exportación contenido en el referido apartado 4. El mencionado límite tomaba como referencia la renta (15%) o los ingresos (4%) derivados de «la totalidad de las actividades exportadoras de bienes o servicios y de la contratación de servicios turísticos en España».

La supresión del límite mencionado no implica que la deducción haya perdido toda relación con la actividad exportadora. Por el contrario, la deducción prevista en la letra a) del apartado 1 del artículo 34 establece que las inversiones objeto de la deducción deben estar «directamente rela-

cionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España», y la deducción prevista en la letra b) que los gastos objeto de la deducción deben ser para el «lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero ... concurrencia a ferias ...».

La ligazón entre la deducción y la actividad exportadora no ha sido quebrada por la desaparición del apartado 4 del artículo 34. Sucede, sin embargo, que dicha ligazón es ambigua y que el apartado 4 del artículo 34 venía a precisarla de manera cuantitativa y operativa. De aquí en adelante la relación entre la inversión en el exterior y la actividad exportadora habrá de establecer en base a criterios racionales, de manera tal que, en definitiva, la citada inversión se realice para colocar en mercados extranjeros bienes y servicios producidos en España y, por tanto, exportados desde España, pues parece evidente que los bienes y servicios producidos en el extranjero no se pueden exportar excepto que previamente hayan sido importados.

6.4. Ampliación de la deducción por I + D.

Con efectos de los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 1997, el artículo 17 de la Ley 13/1996 ha dado nueva redacción al apartado 4 del artículo 33 de la Ley 43/1995, introduciendo un nuevo párrafo que intercala entre los dos previamente existentes al objeto de extender la deducción por actividades de I + D a las realizadas en el extranjero siempre que se cumplan dos requisitos:

- Que la actividad de I + D principal se efectúe en España.
- Que el importe de los gastos realizados en el extranjero no sobrepasan el 25 por 100 del importe total invertido.

De acuerdo con lo expuesto, debemos entender que la actividad de I + D efectuada en el extranjero debe ser accesoria respecto de la actividad de I + D efectuada en España. Es decir, se trata de una misma actividad de I + D, cuya unidad objetiva se concreta en la unidad de proyecto. Un solo proyecto, realizado básicamente en España y accesoriamente en el extranjero. Sin esa relación de accesoriadad, entendemos que la deducción no ha lugar.

El importe de los gastos realizados en el extranjero no debe sobrepasar el 25 por 100 del importe total invertido. Entendemos, a estos efectos, que el importe total invertido son los gastos de I + D incurridos en el período impositivo, puesto que la base de cálculo de la deducción son los gastos efectuados en el período impositivo (art. 33.1, Ley 43/1995).

7. Tipo de gravamen para las empresas de reducida dimensión.

El artículo 19 de la Ley 13/1996, incorpora un nuevo artículo a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, con el número 127 bis, cuya finalidad es establecer un nuevo tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión. La nueva norma tendrá efectos «para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de marzo de 1997».

El tipo de gravamen para las empresas de reducida dimensión es el siguiente:

- Parte de la base imponible comprendida entre 0 y 15.000.000 de pesetas: 30 por 100.
- Parte de base imponible restante: 35 por 100.

El incentivo fiscal es importante y profundiza en la línea de discriminación positiva en favor de las empresas de reducida dimensión inaugurada por el Capítulo XII del Título VIII de la Ley 43/1995. Ciertamente que, en términos de recaudación, es muy probable que el artículo 127 bis, tenga un efecto superior a todos los incentivos fiscales agrupados en el referido Capítulo.

El tipo de gravamen contenido en el artículo 127 bis puede reputarse ser el tipo de gravamen general de las empresas de reducida dimensión, puesto que su aplicación queda exceptuada cuando los sujetos pasivos «deban tributar a un tipo diferente del general».

Esta previsión de la norma tiene, cuando menos, dos repercusiones interpretativas:

- Que los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión pueden ser disfrutados por todo tipo de entidades, puesto que, en otro caso la excepción no tendría sentido.
- Que el artículo 127 bis, contiene el tipo de gravamen general aplicable a las empresas de reducida dimensión, lo que tiene interés, por ejemplo, en lo concerniente a la tributación de los incrementos de patrimonio obtenidos por los empresarios individuales que, por razón de la cifra de facturación, pudieran disfrutar del régimen de las empresas de reducida dimensión.

Toda discriminación positiva conlleva el problema de la determinación del perímetro delimitado de los sujetos pasivos beneficiarios del mismo y, por lo tanto, genera la cuestión, clásica en el Derecho Tributario, del «error de salto». El artículo 56 de la Ley General Tributaria establece, a este respecto, que: «Deberá reducirse de oficio la deuda tributaria cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base, corresponde una porción de la cuota inferior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso, ...». ¿Deberá aplicarse esta regla al aplicar el tipo de gravamen previsto en el artículo 127 bis?

A nuestro entender, la respuesta es negativa. En efecto, de la aplicación de lo previsto en el artículo 127 bis, no se derivará nunca que a un incremento de la base imponible corresponde una porción de cuota inferior a dicho incremento. Sí puede suceder que un incremento de la cifra de negocios determine la pérdida de la cualidad de empresa de reducida dimensión y la aplicación del tipo general de gravamen del artículo 26 de la Ley 43/1995, y de ello tal vez se derive un aumento de la cuota íntegra superior al incremento del beneficio correspondiente al incremento de la cifra de negocios. Ahora bien, este fenómeno no es tipificado en el artículo 56 de la Ley General Tributaria.

6

Ejemplo:

Sean dos entidades que operan en el mismo sector económico, cuyo margen de beneficio neto, antes de impuestos, es el 5 por 100, y su facturación, 245 y 250 millones de pesetas, respectivamente.

CONCEPTOS EMPRESA	CIFRA DE NEGOCIO	BASE IMPONIBLE	TIPO GRAVAMEN	CUOTA ÍNTEGRA	BENEFICIOS DESPUÉS DE IMPUESTOS
A	245.000.000	12.250.000	30%	3.675.000	8.575.000
B	250.000.000	12.500.000	35%	4.375.000	8.125.000

Puede apreciarse que un aumento en los beneficios, antes de impuestos, de 250.000 pesetas, determina un descenso inferior en los beneficios después de impuestos.

Pero dicho efecto no es consecuencia del aumento de la base imponible, sino de la superación del límite previsto en el artículo 122 de la Ley 43/1995.

Aunque el problema en términos técnicos es innegable, no debemos magnificarlo, debido a lo reducido de su importe y, en último extremo, también debemos considerar que es difícil establecer una política fiscal en favor de las empresas de reducida dimensión con costes recaudatorios asumibles sin que se produzcan distorsiones, aunque no sean muy aparatosas.

8. Deducción por doble imposición económica internacional y entidades de tenencia de valores extranjeros.

La disposición derogatoria única, apartados dieciséis y diecisiete, suprimen, respectivamente, el último párrafo del apartado 5 del artículo 30 y el último párrafo del apartado 3 del artículo 130 ambos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Los párrafos citados tenían idéntico contenido: «El importe de la depreciación será el correspondiente a los beneficios obtenidos por la entidad que los distribuye con anterioridad a la adquisición de la participación sobre la misma».

La supresión del párrafo transcrito tiene por efecto que la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios, cualquiera que sea la procedencia o ejercicio de obtención de los mismos, no se integre en la base imponible. Por lo tanto, el efecto de la supresión es ampliar el ámbito de las depreciaciones no integrables en la base imponible. Con ello se logra un paralelismo entre la deducción por doble imposición de dividendos interna e internacional.

Proponemos el siguiente *ejemplo*.

7

Ejemplo:

Una sociedad residente en territorio español adquiere el 100 por 100 del capital social de una entidad residente en el extranjero, por importe de 1.400 unidades. En el momento de la adquisición, el capital de la entidad residente en el extranjero era 100 y las reservas acumuladas 800. En ejercicios posteriores a la fecha de adquisición, la sociedad participada obtiene 700 unidades de beneficios, después de impuestos. Se acuerda distribuir la totalidad de los beneficios.

CONTABILIDAD:

1.400	<i>Cartera de valores</i>			
	<i>a Tesorería</i>			1.400
	(Por la adquisición de la participación)			
	x			
1.500	<i>Tesorería</i>			
	<i>a Ingresos financieros</i>			1.500
	(Por la distribución de beneficios)			
	x			.../...

.../...

1.300 Pérdidas y ganancias

	<i>a</i> Provisión por depreciación de valores mobiliarios	1.300
--	--	-------

	x	
--	---	--

FISCALIDAD

Se aplicará la deducción por doble imposición de dividendos de los artículos 30 ó 30 bis de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sobre 1.500 unidades, pero no se integrará en la base imponible la depreciación de 1.300 unidades. Tratándose de la entidad de tenencia de valores extranjeros estarán exentas 1.500 unidades, pero no se integrará en la base imponible la depreciación de 1.300 unidades.

9. Entidades ZEC.

El régimen fiscal de las entidades ZEC, en su redacción original, estaba dominado por dos principios denominados, respectivamente, de estanqueidad objetiva y de estanqueidad subjetiva. Este último principio impedía a las personas o entidades residentes en territorio español tener participación en las entidades ZEC. Tal principio, sin embargo, aplicado rígidamente, se reveló contrario al ordenamiento comunitario, pues restringía el derecho de establecimiento. Por esta razón, el Real Decreto-Ley 3/1996, de 27 de enero, hubo de acomodar el régimen de las entidades ZEC al derecho de establecimiento, de manera tal que personas o entidades residentes en territorio español pudieran participar en las entidades ZEC.

Teniendo en cuenta que dichas entidades ZEC tributan en el Impuesto sobre Sociedades al tipo de gravamen del 1 por 100, la supresión de la estanqueidad subjetiva creaba una evidente distorsión que fue salvada mediante la técnica de la transparencia fiscal interna. Esto posibilitaba la participación de capital español en las entidades ZEC al tiempo que se preservaba la coherencia del sistema de tributación sobre los beneficios.

Pues bien, la coherencia referida ha quedado mermada en cuanto que el apartado siete del artículo 61 de la Ley 13/1996 ha excluido de la imputación en transparencia fiscal de las entidades ZEC a la parte de base imponible derivada de las siguientes operaciones:

- Venta de bienes corporales producidos en Canarias, propias de las actividades agrícolas, ganaderas e industriales, a personas o entidades no vinculadas.
- Operaciones realizadas por las entidades inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

10. Compensación de bases imponibles negativas en las sociedades concesionarias de autopistas de peaje.

El artículo 159 de la Ley 13/1996 ha incorporado un nuevo apartado, con el número 4, al artículo 23 de la Ley 43/1995, al objeto de extender a las sociedades concesionarias de autopistas, vías y túneles de peaje, el régimen de compensación de bases imponibles negativas propio de las sociedades de nueva creación, en relación a las nuevas autopistas, vías y túneles de peaje.

Por lo tanto, la compensación de las bases imponibles negativas se producirá a partir del primer período impositivo en el que la sociedad obtenga una base imponible positiva. La norma se justifica en el largo período de maduración de la inversión en autopistas, vías y túneles de peaje. En efecto, durante los primeros años, las cargas financieras determinan pérdidas, de manera tal que los beneficios pueden aparecer en períodos impositivos en los que ya no cabría compensación de pérdidas, debido al transcurso del plazo de siete años previsto con carácter general. El nuevo apartado del artículo 23 de la Ley 43/1995 salva esta distorsión derivada de la peculiar naturaleza de la actividad contemplada. Una vez que se producen los beneficios, el plazo de compensación de bases imponibles negativas es el general, esto es, siete años.

8

Ejemplo:

En la construcción y explotación de una autopista se han producido los siguientes resultados:

AÑO	RESULTADO
1996	(100)
1997	(200)
1998	(300)
1999	(500)
2000	(400)
2001	(300)
2002	(200)
2003	(180)
2004	(120)
2005	100

La compensación se producirá a partir del 2005 y seis años más, para completar el plazo de siete años previsto con carácter general. Serán compensables las pérdidas habidas en 1996 y siguientes años, a pesar de que las pérdidas de 1996 y 1997 no serían compensables en régimen general.