

TRIBUTACION

**EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
EN LAS LEYES 41/1994 Y 42/1994,
DE 30 DE DICIEMBRE**

N.º 295

TRABAJO EFECTUADO POR:

ROBERTO ALONSO ALONSO

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.
 1. Modificaciones en materia de tipos impositivos.
 2. Modificaciones en materia de deducción por inversiones.
 - 2.1. Deducción por inversiones relacionadas con la actividad exportadora.
 - 2.2. Deducción por gastos de formación profesional.
 3. Otras disposiciones de interés. Donativos deducibles en la determinación de la base imponible.

...

...

II. Ley 42/1994, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social.

1. Medidas tendentes a favorecer la inversión española en el exterior.
Eliminación de la doble imposición internacional.

1.1. Dedución por doble imposición jurídica internacional.

1.2. Dedución por doble imposición económica internacional.

2. Medidas antielusión.

2.1. Normas sobre sociedades instrumentales no residentes.

2.2. Normas sobre deslocalización de bases imponibles mediante precios de transferencia.

3. Otras disposiciones de interés.

TRIBUTACION	EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LAS LEYES 41/1994 Y 42/1994, DE 30 DE DICIEMBRE	N.º 295
--------------------	--	----------------

El respeto debido al mandato constitucional contenido en el artículo 134.7 de nuestra Carta Magna según el cual: «La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea», obliga, para abordar las importantes modificaciones de naturaleza tributaria previstas al servicio de los objetivos de política económica plasmados en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, a que éstas se operen fundamentalmente, por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que la acompaña y cuyos preceptos tienen en general vocación de permanencia, no limitando su ámbito temporal de aplicación a 1995, como suele ocurrir con los contenidos en aquélla.

I. LEY 41/1994, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1995

La Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, dedica su Sección 4.ª del Capítulo I del Título VI a regular, para dicho ejercicio, tres cuestiones sustanciales del Impuesto sobre Sociedades, como viene siendo habitual:

- **Tipos de gravamen**, dando nueva redacción «con vigencia exclusiva para el ejercicio 1995» a los apartados uno, dos y tres del artículo 23 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades (art. 72).
- **Pagos a cuenta** (art. 73).
- **Deducción por inversiones, creación de empleo y gastos de formación profesional**, dando nueva redacción «con efectos para los ejercicios que se inicien dentro de 1995» al artículo 26 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades (art. 74).

Esto no obstante, tal regulación se lleva a cabo sin introducir apenas modificaciones respecto de las disposiciones vigentes para 1994 sobre tales materias. Las novedades contempladas son las siguientes:

1. Modificaciones en materia de tipos impositivos.

Las modificaciones contenidas en la nueva redacción de los apartados uno, dos y tres del artículo 23 de la Ley 61/1978 para 1995, respecto de la vigente para 1994, no suponen, en realidad, novedad legislativa alguna, toda vez que se limitan a recoger en el texto de dicha ley las peculiaridades que, en materia de tipos impositivos, se derivan de la reciente Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Veamos:

En primer lugar, se incluyen entre las entidades que tributan al 26 por 100, junto a las Mutuas de Seguros Generales y a las Sociedades de Garantía Recíproca que ya venían siendo gravadas a dicho tipo, a **las Mutualidades de Previsión Social**. Estas entidades declaradas inicialmente exentas (exención relativa) por la Ley 61/1978 «siempre que la naturaleza y cuantía de sus prestaciones estén comprendidas dentro de los límites legales fijados» [art. 5.2 c) Ley 61/1978], pierden la exención tras la nueva redacción que del artículo 5.º de la Ley 61/1978 se opera por el apartado uno de la disposición adicional novena de la Ley 30/1994 y, en consecuencia, ahora se les fija un tipo de gravamen del 26 por 100, siguiendo el mandato contenido en el apartado dos de la citada disposición adicional novena: «Las Mutualidades de Previsión Social tributarán en el Impuesto sobre Sociedades al tipo de gravamen previsto para las Sociedades Mutuas de Seguros».

En segundo lugar, se establece un tipo de gravamen del 10 por 100 para «las entidades sin fines lucrativos definidas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general». Se recoge, así, lo previsto en el Título II de la citada Ley 30/1994, que diseña un régimen de exención relativa para las entidades de su ámbito de aplicación y les fija un tipo impositivo del 10 por 100 (art. 53 de la Ley 30/1994).

Recordar que este régimen privilegiado de tributación, que incluye la aplicación del tipo especial de gravamen del 10 por 100, les resulta de aplicación a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública» que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 42 de la Ley 30/1994 y, además:

- A la Cruz Roja Española (disp. adic. cuarta de la Ley 30/1994).
- A la Organización Nacional de Ciegos Españoles - ONCE (disp. adic. cuarta de la Ley 30/1994).
- A la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en tales acuerdos y convenios de cooperación (disp. adic. tercera y quinta de la Ley 30/1994).

- A las federaciones y asociaciones de las entidades contempladas por la Ley 30/1994, siempre y cuando los requisitos exigidos para disfrutar del régimen privilegiado de tributación se cumplan tanto por las federaciones y asociaciones respectivas como por las entidades integradas en las mismas (disp. adic. decimoquinta de la Ley 30/1994).

2. Modificaciones en materia de deducción por inversiones.

El régimen de la deducción por inversiones, creación de empleo y gastos de formación profesional previsto para 1995, tras la nueva redacción que del artículo 26 de la Ley 61/1978 se opera por el artículo 74 de la Ley 41/1994, es muy similar al diseñado por la Ley de Presupuestos para 1994, que sí introdujo importantes novedades.

Las únicas modificaciones ahora previstas afectan a la deducción por inversiones relacionadas con la actividad exportadora (apdo. uno, segundo del art. 26), por un lado, y a la deducción por gastos de formación profesional (apdo. cuatro del art. 26), por otro, y son las siguientes:

2.1. *Deducción por inversiones relacionadas con la actividad exportadora.*

En primer lugar, sabemos que la deducción por inversiones materializadas en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o en la constitución de filiales, está condicionada a que tales inversiones tengan «una relación directa con la actividad exportadora», amén de que tales participaciones alcancen como mínimo el 25 por 100 del capital social de la filial.

Pues bien, la nueva redacción del artículo 26. uno, segundo a) de la Ley 61/1978 precisa que «las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora», por lo que la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, la adquisición de participaciones significativas de sociedades extranjeras o la constitución de filiales que, en cualquiera de los supuestos, desarrollen actividades financieras y/o de seguros, no darán, en ningún caso, derecho a la deducción por inversiones, independientemente de la condición u objeto social desarrollado por el sujeto inversor.

En segundo y último lugar, se da nueva redacción a la letra b) del citado apartado uno, segundo del artículo 26 de la Ley 61/1978. El citado precepto exigía literalmente, para que los gastos de propaganda y publicidad de proyección extra anual relacionados con la actividad exportadora generaran el derecho a la deducción, que fueran «satisfechos» en el extranjero. Sin embar-

go, entendemos, más que a la materialidad del lugar del pago, a lo que el citado precepto se estaba refiriendo era al lugar en el que dichos gastos debían aprovechar a la sociedad para que ésta ganara el derecho a la deducción.

Con este criterio y en busca de una mayor claridad, se establece ahora que generan el derecho a la deducción, con un crédito del 25 por 100, las inversiones que efectivamente se realicen en: «Propaganda y publicidad realizada en el extranjero con proyección extra anual para el lanzamiento internacional de productos, apertura y prospección de mercados extranjeros...», con una dicción mucho más racional y acorde con lo que se pretende.

2.2. Deducción por gastos de formación profesional.

Esta deducción fue introducida por la Ley 21/1993, de Presupuestos Generales del Estado para 1994. Originariamente, la base de cálculo prevista para la misma no era el importe de los gastos de formación del personal realizados en el ejercicio, sino el incremento experimentado con respecto a los mismos gastos del ejercicio precedente. Además, para determinar la cuantía de los gastos de formación profesional computables a efectos de la deducción, del importe de los mismos se detraía el de las subvenciones, recibidas para tal fin, que se hubieran imputado fiscalmente a ingresos en cada uno de los ejercicios.

Tras la nueva redacción del apartado cuatro del artículo 26 de la Ley 61/1978 por la Ley de Presupuestos para 1995, la base de cálculo para la deducción se cifra en el importe de los gastos de formación profesional habidos en el ejercicio, minorados en el importe de las subvenciones recibidas para la realización de tales actividades e imputadas fiscalmente al mismo ejercicio.

Veamos un *ejemplo*:

Sea una sociedad que ha incurrido en los gastos de formación profesional del personal (con carácter de gastos deducibles y excluidos los que tuvieran la consideración de retribución en especie como rendimientos del trabajo para los empleados) que se recogen a continuación, habiendo recibido las subvenciones corrientes para tal fin que también se indican:

	1993	1994	1995
Gastos en formación profesional	2.300.000	3.500.000	3.500.000
Subvenciones corrientes recibidas	800.000	1.200.000	1.200.000

IMPORTE DE LA DEDUCCION:

– Para 1994:

Incremento de gastos (3.500.000 – 2.300.000)	1.200.000
Incremento subvención (1.200.000 – 800.000)	- 400.000
	<hr/>
Base para la deducción	800.000
Porcentaje de la deducción	5%
Importe de la deducción (800.000 x 0'05)	40.000

– Para 1995:

Gastos en formación profesional del ejercicio	3.500.000
Subvenciones corrientes recibidas en el ejercicio	- 1.200.000
	<hr/>
Base para la deducción	2.300.000
Porcentaje de la deducción	5%
Importe de la deducción (2.300.000 x 0'05)	115.000

Normalmente las subvenciones recibidas para financiar planes de formación serán subvenciones corrientes, con lo que deberán figurar -contable y fiscalmente- como ingresos del ejercicio. Ahora bien, en el supuesto infrecuente de que se hubieran recibido subvenciones de capital, por ejemplo para financiar la construcción de un aula para cursos de reciclaje en la empresa, recordemos que la subvención recibida se imputará fiscalmente como ingresos en función de la amortización de los bienes financiados con ella o por décimas partes, si tales bienes no fueran amortizables o tuvieran señalado un plazo de amortización superior a 10 años.

Señalar, por fin, que la supresión en el apartado nueve, quinta del artículo 26 de la Ley 61/1978 (que regula la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos para determinados bienes muebles adquiridos en régimen de arrendamiento financiero) de su inciso final que hacía referencia al Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de Medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo, se debe exclusivamente a que éste (su art. 12 en concreto) ha tenido una vigencia temporal limitada (del 3-3-1993 al 31-12-1994), afectando únicamente a bienes adquiridos durante la misma.

No se establece, por contra, modificación alguna en el régimen de pagos a cuenta del impuesto, por lo que habrá de efectuarse tres a lo largo de 1995, los veinte primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, a razón del 20 por 100 de la cuota a ingresar por el último ejercicio cerrado cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día primero de tales meses u, opcionalmente, sobre la base imponible correspondiente al período transcurrido hasta esas mismas fechas, deduciendo, lógicamente en este régimen alternativo, las retenciones que le hubieran sido practicadas a la sociedad así como los ingresos por su cuenta efectuados y los pagos a cuenta precedentes por ella realizados dentro del propio período impositivo. Igual que en 1994, por tanto.

3. Otras disposiciones de interés. Donativos deducibles en la determinación de la base imponible.

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general establece, en el Capítulo II de su Título II, el régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos. Concretamente, su Sección 2.^a (arts. 63, 64 y 65) establece el régimen de las aportaciones efectuadas por personas jurídicas, que sucintamente recogemos a continuación:

- Tales aportaciones tendrán la consideración de partida deducible, tanto si son donaciones puras y simples de bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español; o donaciones puras y simples de bienes que pasen a formar parte del activo material de la entidad donataria contribuyendo a la realización de sus fines específicos; como si se trata de donaciones en metálico que la entidad donataria destine al cumplimiento de tales fines o a la conservación, reparación y restauración de los bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español.
- La deducción no podrá exceder, con carácter general, del 10 por 100 de la base imponible previa a la deducción, o del 30 por 100 de dicha base imponible previa si se trata de donación de bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español. Alternativamente podrá optarse por los límites del 1 por 100 y del 3 por 100 sobre el volumen de ventas, respectivamente, sin que por tal motivo pueda determinarse una base imponible negativa.
- Como valor de los bienes donados se tomará, a efectos de su computación como gasto, el que determine la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, cuando se trate de bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español, o su valor de adquisición o coste de producción para la empresa en los demás casos, tomándose por su valor neto contable (con el juego de la amortización mínima) cuando hayan sido previamente utilizados por la entidad que los dona en el desarrollo de su actividad.
- Se exoneran de tributación los incrementos o disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de la donación o aportación de los bienes indicados.

Este régimen resulta de aplicación respecto de las aportaciones efectuadas por personas jurídicas a «las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública» que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 42 de la Ley 30/1994 y también «a los donativos efectuados y a los convenios de colaboración celebrados» con la larga lista de entidades e instituciones que se relacionan en la disposición adicional sexta de dicha ley; que contiene, en su artículo 67, una habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año para «establecer una relación de actividades o programas de duración determinada» a desarrollar por dichas entidades y para «elevar en cinco puntos como máximo, respecto de dichos programas y actividades, los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de deducción» antes señalados.

Pues bien, haciéndose eco de tal autorización la disposición adicional vigésima octava de la Ley 41/1994, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, eleva para dicho ejercicio el límite general para la deducción como gasto de las donaciones, que pasa a ser del 15 por 100 de la base imponible previa, cuando se trate de aportaciones realizadas para el desarrollo de las siguientes actividades:

- Conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el Anexo XI de la Ley 41/1994.
- Proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo contemplados en la disposición adicional vigésima de la Ley 41/1994.

Veamos un *ejemplo*:

Sea una sociedad que habiendo obtenido un resultado contable de 200.000.000 de pesetas, acuerda en su Junta general de aprobación de cuentas, la siguiente distribución de resultados:

– Donativo para la conservación y restauración de la Catedral de Burgos	45.000.000
– Dividendos	55.000.000
– Reservas	100.000.000
	200.000.000
TOTAL RESULTADOS	200.000.000

Determinar la base imponible suponiendo que no proceden otros ajustes extracontables que los que se derivan del enunciado y que la sociedad no tiene derecho a ningún tipo de deducción en cuota.

DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE:

Tomando como «base imponible previa a la deducción», a efectos del límite de ésta, la que resulta sin tener en cuenta el propio efecto de la donación, finalmente deducida, en el Impuesto sobre Sociedades contabilizado como gasto, tendremos:

$$\text{B.I.P.} = 200.000.000 + 0'35 \times \text{B.I.P.} = \frac{200.000.000}{0'65} = 307.692.308$$

$$\text{Límite de la deducción} = 307.692.308 \times 0'15 = 46.153.846$$

$$\text{B.I.} = 200.000.000 + 0'35 \times \text{B.I.} - 45.000.000 = \frac{155.000.000}{0'65} = 238.461.538$$

Resultado contable	200.000.000
Impuesto sobre Sociedades (238.461.538 x 0'35)	83.461.538
Deducción por donaciones	- 45.000.000
Base imponible	238.461.538
Impuesto sobre Sociedades (238.461.538 x 0'35)	83.461.538

El ahorro de impuestos por la donación se cifra en:

$$45.000.000 \times 0'35 = 15.750.000 \text{ pesetas}$$

II. LEY 42/1994, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS Y DE ORDEN SOCIAL

La Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, anticipa, en buena medida, aspectos significativos de la proyectada reforma del Impuesto sobre Sociedades plasmada en el INFORME PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES de mayo de 1994. Así, junto a lo regulado en materia de integración de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas a efectos de este último (art. 4.º), introduce medidas ciertamente novedosas a efectos de aquél (algunas de las cuales se contemplan para ambos impuestos) que podemos agrupar en dos grandes apartados:

Primero: medidas tendentes a favorecer la inversión española en el exterior. Eliminación de la doble imposición internacional (art. 9.º).

- Deducción por doble imposición jurídica internacional.
- Deducción por doble imposición económica internacional.

Segundo: medidas antielusión.

- Normas sobre sociedades instrumentales no residentes (art. 2.º a efectos del IRPF y art. 10 a efectos del IS).
- Normas sobre deslocalización de bases imponibles mediante precios de transferencia.
 - Gastos por servicios prestados por residentes en paraísos fiscales (art. 11).
 - Valoración de operaciones realizadas con residentes en paraísos fiscales (art. 12).

1. Medidas tendentes a favorecer la inversión española en el exterior. Eliminación de la doble imposición internacional.

Las disposiciones adoptadas por la Ley 42/1994 en materia de doble imposición internacional, tratan de paliar tanto la doble imposición jurídica internacional (que se produce cuando dos Estados someten a tributación una misma renta en sede de un mismo sujeto pasivo), modificando al efecto el apartado 4 del artículo 24 de la Ley 61/1978, como la doble imposición eco-

nómica internacional (que tiene lugar cuando dos Estados someten a tributación una misma renta pero gravando por ella a dos sujetos pasivos diferentes), modificando al efecto el apartado 5 del artículo 24 de la Ley 61/1978.

1.1. Deducción por doble imposición jurídica internacional.

Siguiendo fielmente las recomendaciones del INFORME PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, se da nueva redacción, como se ha dicho, al apartado 4 del artículo 24 de la Ley 61/1978 introduciendo tres modificaciones tendentes a hacer más operativa la deducción por doble imposición jurídica internacional.

1. Extensión de la deducción por doble imposición jurídica internacional a los incrementos de patrimonio.

Si bien de la lógica de la mecánica operativa prevista en el artículo 175.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades parece desprenderse la computación del impuesto satisfecho en el extranjero tanto por los «rendimientos» como por los «incrementos de patrimonio» allí obtenidos, a efectos de la deducción por doble imposición jurídica internacional, es cierto que con la dicción original del artículo 24.4 de la Ley 61/1978 ésta operaría exclusivamente sobre «rendimientos». Con todo ello, de la suma de ambos preceptos, podría resultar un híbrido no muy racional si a la hora de cuantificar la deducción tomáramos la menor de las dos cantidades siguientes:

- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero correspondiente exclusivamente a los «rendimientos» allí obtenidos y gravados.
- La cuota íntegra hipotética española, correspondiente en este caso a los «rendimientos netos e incrementos de patrimonio procedentes del extranjero» (art. 175.2 citado).

Tras la nueva redacción del artículo 24.4 de la Ley 61/1978, que menciona expresamente junto a los «rendimientos» a los «incrementos de patrimonio» obtenidos y gravados en el extranjero, la toma en consideración de éstos a efectos del cálculo de ambas cantidades para deducir la menor resulta incontestable.

2. Cómputo global, a efectos de cuantificar la deducción, de las rentas procedentes de un mismo país.

Hasta ahora, cuando una sociedad obtenía una diversidad de rendimientos gravados en el extranjero, la deducción por doble imposición jurídica internacional se practicaba de modo individualizado por cada país y, para cada uno de éstos, por cada operación, por cada contrato, salvo

que se tratara de varios contratos accesorios de uno principal en cuyo caso se podían englobar los rendimientos de todos ellos (art. 176.2 del RIS) y salvo que se tratara de rendimientos obtenidos a través de establecimientos permanentes en cuyo caso se computaban globalmente los rendimientos obtenidos por cada uno de éstos (art. 176.3 del mismo).

Tras la nueva redacción que del artículo 24.4 de la Ley 61/1978 se opera por el artículo 9.º de la Ley 42/1994, los rendimientos e incrementos de patrimonio procedentes de un mismo país, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, se van a computar en todo caso globalmente, a efectos de la determinación del límite para practicar la deducción, aun cuando deriven de contratos u operaciones diferentes. Pueden presentarse los siguientes casos:

1.º Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente:

- Procedentes de un mismo país: se computan globalmente, se deriven de un mismo contrato o de contratos diferentes.
- Procedentes de diferentes países: se determinarán tantas bases de cálculo y cuotas íntegras imputables a las rentas extranjeras como países de procedencia, computándose globalmente las obtenidas en cada uno de ellos.

2.º Rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes: se computan globalmente las rentas obtenidas por cada establecimiento permanente, determinándose tantas bases de cálculo y cuotas íntegras imputables a las rentas extranjeras como establecimientos permanentes.

3.º Rentas obtenidas en parte sin mediación de establecimiento permanente y en parte a través de establecimientos permanentes: se computan separadamente las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, agrupándose éstas por países, de las obtenidas a través de establecimientos permanentes, determinando el resultado global de cada uno de éstos una base de cálculo.

3. Traslación de las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 42/1994, la deducción por doble imposición jurídica internacional inaplicada por insuficiencia de cuota íntegra se perdía definitivamente no generando crédito de impuesto.

Tras la reforma operada por dicha ley, las cantidades no deducidas en la declaración correspondiente al período impositivo de obtención en el extranjero de las rentas que generan el derecho a la deducción por doble imposición por insuficiencia de cuota íntegra, no se pierden definitivamente, generando un crédito de impuesto que podrá deducirse «en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años siguientes». Por tanto:

- Las cantidades que resulten deducibles podrán ser operativas en un mínimo de seis períodos impositivos: el de generación de la deducción y los que concluyan en los cinco años siguientes (mínimo de cinco).
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra que se trasladen a ejercicios futuros se aplicarán en la cuantía deseada por el sujeto pasivo en cada período impositivo, pudiendo no absorber la totalidad de la cuota íntegra (porque, p.ej., le interese a la sociedad determinar «cuota íntegra ajustada positiva» para aplicar bonificaciones que de otra manera se perderían).

1.2. Deducción por doble imposición económica internacional.

La deducción por doble imposición económica internacional estaba regulada hasta ahora, amén de los Convenios sobre doble imposición internacional suscritos por España que incorporan un método para evitar la doble imposición sobre los dividendos, por las siguientes normas, que establecían dos regímenes diferenciados:

- Apartado 5 del artículo 24 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (apdo. añadido por la disp. adic. quinta de la Ley 18/1991, del IRPF), de aplicación general para evitar la doble imposición económica internacional en el caso de sociedades matrices residentes en territorio español respecto de los dividendos percibidos de sociedades filiales residentes en el extranjero.
- Título II de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que estableció el régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes de la Comunidad Económica Europea.

Estas normas trataban de paliar, cada una en su ámbito de aplicación, el problema de la doble imposición económica internacional que recae sobre los dividendos cuando el beneficio del que proceden ha sido gravado por el «Estado Fuente» en la sociedad filial (lo que se ha dado

en llamar impuesto subyacente y que no es otra cosa que el impuesto pagado por la sociedad participada por los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos) y lo vuelve a ser por el «Estado Residencia» que grava a la matriz por la percepción de tales dividendos.

Pues bien, a partir de la Ley 42/1994 se establece un único régimen y una única regulación para la deducción por doble imposición económica internacional. Para ello se procede como sigue:

- Se da nueva redacción al apartado 5 del artículo 24 de la Ley 61/1978 (art. 9.º de la Ley 42/1994), que pasa a regular con carácter general y único, salvo lo dispuesto al respecto en los Convenios de doble imposición, el régimen de tributación de las distribuciones de beneficios «recibidas» por sociedades matrices españolas de sus filiales extranjeras.
- Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 17 de la Ley 29/1991 (disp. adic. cuarta de la Ley 42/1994), que pasa a referirse exclusivamente al régimen de tributación de las distribuciones de beneficios «efectuadas» por filiales españolas a sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.
- Se derogan los artículos 18, apartados 1 y 2, 19 y 21 de la Ley 29/1991 (núm. 3 de la disp. derog. única de la Ley 42/1994), en cuanto que regulaban la tributación de las distribuciones de beneficios «recibidas» por sociedades matrices españolas de sus filiales residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Con todo esto, el nuevo artículo 24.5 de la Ley 61/1978 diseña el siguiente régimen de tributación para las sociedades matrices españolas por los dividendos percibidos de sus filiales extranjeras, sea cual sea el país de residencia de éstas.

En principio, la aplicación de la deducción por doble imposición económica internacional está condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Que la participación directa e indirecta (hasta ahora sólo se hablaba de participación directa) en el capital de la sociedad no residente que reparte beneficios sea, al menos, del 25 por 100.
- Que dicha participación se mantenga de manera ininterrumpida tanto en el período impositivo en que se distribuyen los beneficios como en el período inmediato anterior.

En estas condiciones, la sociedad matriz española operará como sigue:

1. Por los dividendos percibidos de su filial extranjera, integrará su base imponible de la siguiente manera:

+ Dividendo líquido percibido
+ Impuesto subyacente (correspondiente al dividendo percibido)
+ Retención en la fuente sobre el dividendo percibido
= Base imponible correspondiente al dividendo percibido

2. A su vez, la sociedad matriz española detraerá de su cuota íntegra en concepto de deducción por doble imposición internacional:

- El impuesto subyacente, para evitar la doble imposición económica internacional (art. 24.5 de la Ley 61/1978). El texto legal se refiere al «impuesto efectivamente pagado» por la sociedad filial como impuesto subyacente deducible por la sociedad matriz española, con lo cual quedan excluidos los efectos de cualesquiera incentivos fiscales de los que pudiera haber disfrutado aquélla.
- La retención en la fuente sobre el dividendo percibido, para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 24.4 de la Ley 61/1978).

Con el límite conjunto del importe que resulte de aplicar el tipo de gravamen a la parte de base imponible correspondiente al dividendo percibido. Sin que el exceso sobre dicho límite conjunto tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Veamos un *ejemplo*:

Sea una sociedad residente en territorio español que posee el 50 por 100 del capital de otra residente en un país con el que no media Convenio. Se conocen además los siguientes datos:

Beneficio de la sociedad filial	30.000.000
Beneficio distribuido por la sociedad filial	12.000.000
Impuesto sobre beneficios satisfecho por la sociedad filial ...	9.500.000
Retención en la fuente	25%

LIQUIDACION PROCEDENTE:

Base imponible	7.900.000
Líquido percibido (12.000.000 x 0'50 x 0'75)	4.500.000
Retención en la fuente (12.000.000 x 0'50 x 0'25)	1.500.000
Impuesto subyacente [(6.000.000 x 9.500.000)/30.000.000]....	1.900.000
Cuota íntegra (7.900.000 x 0'35)	2.765.000
Deducción por doble imposición internacional	(2.765.000)
Jurídica (art. 24.4)	1.500.000
Económica (art. 24.5)	1.900.000
	3.400.000
Límite (7.900.000 x 0'35)	2.765.000
Cuota íntegra ajustada positiva	CERO

El exceso sobre el límite conjunto (3.400.000 – 2.765.000 = 635.000), no tendrá la consideración, como se ha dicho, de gasto fiscalmente deducible.

Ahora bien, con tal proceder la eliminación de la doble imposición económica internacional no es total, al contemplarse únicamente la deducción del impuesto subyacente de primer nivel, lo que ocurría con la legislación anterior.

Para paliar en buena medida esta situación, siguiendo las recomendaciones del INFORME PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, la Ley 42/1994 admite asimismo la deducción por la matriz española del impuesto subyacente de segundo y tercer nivel. Es decir, se admite no sólo la deducción del impuesto subyacente pagado por la sociedad filial que distribuye los dividendos, sino también el subyacente pagado por la o las sociedades directamente participadas por dicha sociedad filial, e incluso el subyacente pagado por la o las sociedades participadas por estas últimas, en ambos casos en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos y siempre que:

- Las participaciones directas no sean inferiores al 25 por 100.
- Que dichas participaciones mínimas se hayan mantenido ininterrumpidamente durante el período impositivo de distribución de los dividendos y el inmediato anterior.

También resulta novedosa, al igual que veíamos para la deducción por doble imposición jurídica internacional, la posibilidad de trasladar «a los períodos impositivos que concluyan en los cinco años siguientes» la deducción por doble imposición económica internacional no aplicada en el período impositivo de su nacimiento por insuficiencia de cuota íntegra.

Caben aquí las mismas consideraciones que hacíamos en el apartado precedente acerca de la traslación de la deducción por doble imposición jurídica internacional no aplicada por insuficiencia de cuota íntegra.

Por otra parte, para evitar que la aplicación de la deducción por doble imposición económica internacional suponga una pérdida injustificada de recursos fiscales por parte de la Hacienda española y, en definitiva, para garantizar una adecuada distribución de los ingresos fiscales entre los distintos países, se establece que «no se integrará en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o la participación en beneficios la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios,... » precisándose que ello será así «... cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que dicha depreciación se ponga de manifiesto,...» y exceptuándose el supuesto en que «... el importe de los citados beneficios haya tributado en España con ocasión de una transmisión anterior de la participación». Norma que ya se incluía en el Título II de la Ley 29/1991.

Por consiguiente, y con independencia de cuál sea el tratamiento contable del dividendo, fiscalmente no resulta admisible recoger el efecto de la depreciación, ni siquiera como disminución patrimonial en el momento de una eventual enajenación de las acciones, salvo que con ocasión de una transmisión anterior los beneficios con cargo a los cuales se distribuye el dividendo hubieran resultado gravados en España, normalmente en concepto de incremento patrimonial, por haber, en el momento de dicha transmisión anterior, estado integrando las reservas de la sociedad participada.

Para garantizar el seguimiento y adecuado control de esta medida y que, así, la depreciación del valor de las acciones de la sociedad filial causada por la distribución de beneficios no reciba en la sociedad matriz, en ningún momento, el tratamiento de partida deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades (para lo cual en el o los ejercicios en los que se ponga de manifiesto tal depreciación, bien por simple anotación contable, bien como consecuencia de la enajenación de las acciones o por cualquier otra causa determinante de una alteración en la composición del patrimonio de la sociedad matriz, ésta deberá incrementar su base imponible en el importe correspondiente), se obliga a la sociedad matriz que se ha aplicado la deducción por doble imposición económica internacional a hacer constar en la Memoria los siguientes datos:

- El importe del beneficio recibido de la sociedad filial.
- El importe de la depreciación de la participación causada por la distribución de dividendos.

Datos que se reproducirán en la Memoria de todos y cada uno de los ejercicios durante los que la sociedad matriz haya tenido acciones de la sociedad filial, aunque el importe de la participación ya no alcance el 25 por 100 del capital.

El incumplimiento de tales obligaciones constituye infracción tributaria simple sancionable con multa de 250.000 a 5.000.000 de pesetas por cada dato omitido.

2. Medidas antielusión.

Más tarde o más temprano habrían de incorporarse a nuestro sistema tributario una serie de medidas tendentes a reforzar, por un lado, el principio de tributación de los residentes por su renta mundial y, por otro, a evitar la elusión impositiva mediante la deslocalización tanto de actividades y capitales por motivos fiscales como de bases imponibles mediante la utilización de precios de transferencia. Se trata, por otra parte, de una serie de medidas ya adoptadas por los países de fiscalidad más avanzada (Alemania, Estados Unidos, Japón, Francia, Canadá, Reino Unido, etc.) con las que España trata de incorporarse al grupo de los mismos.

El momento inicialmente elegido para su incorporación fue el de la anunciada reforma del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, debieron considerarse medidas inaplazables para que, siguiendo las recomendaciones del INFORME SOBRE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, se anticipase su aprobación por la Ley 42/1994.

Las disposiciones adoptadas en esta materia resultan ciertamente complejas, complejidad que viene impuesta por las cada vez más sofisticadas estructuras de planificación fiscal internacional, que buscan minimizar la carga fiscal global soportada por los grupos de sociedades multinacionales en el marco de una economía abierta. Veamos cuáles son éstas.

2.1. Normas sobre sociedades instrumentales no residentes.

Las normas sobre sociedades instrumentales no residentes, o lo que se ha dado en llamar «transparencia fiscal internacional», de aplicación tanto en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 2.º de la Ley 42/1994) como en el del Impuesto sobre Sociedades (art. 10 de la Ley 42/1994), tienen por objeto imputar a las personas y entidades residentes en territorio español determinadas rentas por ellas obtenidas en el extranjero a través de sociedades instrumentales controladas, cuando concurren las circunstancias señaladas al efecto.

Las reticencias de sectores financieros y empresariales a la adopción de medidas como las señaladas han sido de consideración y, si bien no han conseguido su retirada del proyecto como inicialmente pretendían, sí han logrado que las normas definitivamente aprobadas vieran recortado considerablemente su ámbito de aplicación.

En todo caso, se establece que a partir de 1995 se incluirá en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sujetas al mismo por obligación personal de contribuir (entidades residente en España) las rentas obtenidas por otras no residentes controladas por aquéllas, cuando se den ciertas circunstancias respecto a las actividades desarrolladas y rentas obtenidas por éstas. En el bien entendido que:

- Como ocurre en el régimen de transparencia fiscal, sólo resultan imputables las rentas positivas.
- Las rentas imputadas no reciben una calificación específica (del capital, de actividades, etc.) constituyendo una categoría de rentas diferenciada.

1. Circunstancias determinantes de la aplicación del régimen de imputación.

El nuevo régimen de imputación de rentas establecido operará, en principio, cuando concurren las dos circunstancias siguientes, que hacen referencia a la relación entre la entidad residente y la sociedad instrumental no residente y al nivel de imposición soportado por ésta:

- Que la entidad residente, por sí sola o conjuntamente con otras personas o entidades vinculadas, tenga una participación igual o superior al 50 por 100 (25 por 100 en el proyecto) sobre el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente, a la fecha de cierre del ejercicio social de ésta. El régimen operará, asimismo, cuando la participación mínima exigida se alcance indirectamente a través de otra u otras sociedades no residentes interpuestas.
- Que el impuesto efectivamente satisfecho por la entidad no residente, por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español, no alcance el 75 por 100 del que le hubiera correspondido pagar de acuerdo con las normas del citado impuesto.

2. Tipología de rentas imputables.

Las normas sobre sociedades instrumentales no residentes restringen su campo de aplicación, para no incidir sobre aquellas entidades que realizan actividades empresariales en el exterior a través de sociedades filiales lo que las colocaría en situación de inferioridad competitiva, a dos tipos de rentas:

- Rentas pasivas derivadas de inversiones meramente patrimoniales.
- Rentas derivadas de actividades empresariales deslocalizadas por motivos fiscales.

1.º Rentas pasivas derivadas de inversiones meramente patrimoniales. Se contemplan las siguientes clases de renta, atendiendo a su fuente:

- Rentas provenientes de la titularidad de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, siempre que no estén afectos a una actividad empresarial o cedidos en uso a entidades no residentes pertenecientes al mismo grupo.
- Rentas provenientes de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad o de la cesión a terceros de capitales propios, en la medida en que la tenencia de los activos financieros de que provengan no tenga lugar en el ejercicio de una actividad empresarial (se establece una lista de exclusión de activos financieros al efecto).
- Los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de los bienes y derechos contemplados en los dos apartados anteriores.

Ahora bien, se contemplan dos excepciones con relación a las rentas imputables recogidas en este apartado. Así, no se incluirán las rentas anteriores obtenidas por la entidad no residente cuando:

a') Se deriven de entidades en las que participen, directa o indirectamente, en más del 5 por 100 (25 por 100 en el proyecto) y concurren estos dos requisitos:

- Que la entidad no residente dirija y gestione tales participaciones mediante la correspondiente organización de medios personales y materiales.
- Que los ingresos de las entidades participadas procedan, al menos en el 85 por 100 (90 por 100 en el proyecto), del ejercicio de actividades empresariales.

Con esta primera excepción se está excluyendo del régimen de imputación a las sociedades *holding* activas residentes (con dirección y gestión) de sociedades operativas no residentes, en las que más del 85 por 100 de sus ingresos difieren de los que generan la tipología de rentas imputables, por tratarse de ingresos por ventas empresariales.

b') La suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 (10 por 100 en el proyecto) de la renta total o al 4 por 100 (1 por 100 en el proyecto) de los ingresos totales de la entidad. Límites que podrán referirse al conjunto del grupo en el que estén integradas las entidades no residentes.

Además se establece un límite absoluto para el importe de las rentas positivas a incluir, que no podrá ser superior a la renta total de la entidad no residente. Límite que en determinados casos operará habida cuenta que la imputación de rentas positivas tiene lugar separadamente atendiendo a su origen o fuente.

2.º Rentas derivadas de actividades empresariales deslocalizadas por motivos fiscales. Se contemplan bajo este epígrafe las rentas derivadas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios no relacionados con actividades de exportación (en el proyecto se incluía también el comercio al por mayor), realizadas directa o indirectamente, con personas o entidades vinculadas residentes en territorio español, en las que determinan gastos fiscalmente deducibles.

La inclusión no operará cuando más del 50 por 100 de los ingresos típicos de la entidad no residente que realiza tales actividades provengan de operaciones realizadas con personas o entidades no vinculadas.

3. Aplicación técnica del régimen de imputación.

En paralelo con el régimen de transparencia fiscal, podemos analizar las siguientes cuestiones en relación con la aplicación técnica de este nuevo régimen de imputación:

1.º Determinación de la renta positiva a incluir en la base imponible.

- Se calculará aplicando la normativa vigente para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Los conceptos «renta total» y «base imponible» resultan equiparables.
- El tipo de cambio aplicable será el vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente.
- El importe de renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados o, en su defecto, en proporción al capital, fondos propios o derechos de voto.

2.º Período impositivo de inclusión de la renta positiva obtenida por la sociedad no residente participada.

Como regla general, el período impositivo de inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente será el correspondiente al último día del ejercicio social de ésta, que no podrá exceder de doce meses.

Opcionalmente, la entidad residente podrá incluirla en la base imponible del período impositivo correspondiente al día de aprobación de cuentas de la entidad no residente, para lo cual deberá manifestarlo en la primera declaración por el Impuesto sobre Sociedades en la que haya de surtir efectos y mantenerlo durante un período mínimo de tres años.

3.º Régimen de los dividendos distribuidos por la entidad no residente.

Hemos de diferenciar dos supuestos:

- Dividendos correspondientes a rentas positivas imputadas, que no integrarán la base imponible de la entidad residente.
- Dividendos correspondientes a rentas positivas no imputadas, que sí integrarán la base imponible de la entidad residente.

Cuando se distribuyan reservas se atenderá al contenido de los acuerdos sociales correspondientes, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a la cuenta de reservas.

Para evitar, asimismo, supuestos de doble imposición, el incremento o disminución de patrimonio derivado de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en la entidad no residente se determinará a partir del valor de adquisición y de «titularidad», cuantificado éste en el importe de las rentas positivas incluidas en base imponible que no se correspondan con dividendos efectivamente distribuidos.

4.º Deducción por doble imposición internacional por las rentas incluidas en base imponible.

Se evita la doble imposición internacional, tanto económica como jurídica, al permitirse la deducción:

- De los impuestos subyacentes de primer y ulteriores niveles correspondientes a la renta positiva incluida en la base imponible (exigiéndose idénticos porcentajes mínimos de participación que en el régimen general de la deducción por doble imposición económica internacional, aunque no los períodos mínimos de mantenimiento).
- De los impuestos satisfechos por razón de la distribución de dividendos o participaciones en beneficios, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida con anterioridad en base imponible.

Sin que la suma de ambas deducciones pueda exceder de la cuota íntegra correspondiente a la renta positiva incluida en base imponible que las motiva.

La deducción por doble imposición no operará respecto de los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

4. Obligación de información.

Se obliga a la entidad residente a acompañar su declaración por el Impuesto sobre Sociedades con los siguientes datos acerca de la entidad no residente:

- Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- Relación de administradores.
- Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- Importe de la renta positiva a incluir en base imponible.
- Justificación de los impuestos satisfechos en el extranjero correspondientes a la renta positiva incluida.

5. Régimen de presunciones.

Cuando la entidad participada sea residente en países o territorios calificados como paraísos fiscales se presumirá:

- Que el impuesto satisfecho por la entidad participada no residente es inferior al 75 por 100 del que hubiera satisfecho de operar en territorio español.
- Que las rentas obtenidas por la entidad participada no residente responden a la tipología de rentas imputables.
- Que la renta obtenida por la entidad participada no residente es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Se trata de una presunción *iuris tantum*, con posibilidad de prueba en contrario, que no va a operar cuando la entidad participada no residente consolide sus cuentas con la entidad residente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio.

Además, hemos de recordar que en ningún caso resultan deducibles los impuestos satisfechos en paraísos fiscales, a efectos de evitar la doble imposición internacional.

6. Aplicabilidad de las normas sobre sociedades instrumentales no residentes cuando media Convenio de doble imposición.

Se advierte, por fin, que las normas sobre sociedades instrumentales no residentes se aplicarán «sin perjuicio de lo previsto en los Tratados y Convenios internacionales», como no podría ser de otra manera. Sin embargo, el debate sobre la admisibilidad de esta clase de normas en el marco de las convenciones bilaterales ha sido amplio.

Señalar a este respecto que la OCDE entiende que las normas sobre sociedades instrumentales no residentes no son contrarias al espíritu de los Convenios, siendo conformes a sus principios inspiradores siempre y cuando:

- No afecten a rentas derivadas de actividades empresariales realizadas por motivos económicos válidos en el país de residencia de la sociedad filial.
- No generen situaciones de doble imposición.
- Se apliquen solamente cuando la sociedad participada no residente disfrute de un régimen fiscal privilegiado.

Requisitos todos ellos sobradamente garantizados en el artículo 10 de la Ley 42/1994, sobre todo después de las múltiples cautelas introducidas en el trámite parlamentario de la misma.

2.2. Normas sobre deslocalización de bases imponibles mediante precios de transferencia.

Dos son las disposiciones adoptadas tendentes a evitar la deslocalización de bases imponibles mediante precios de transferencia.

1. Gastos por servicios prestados por residentes en paraísos fiscales.

Ante la realidad constatada de la existencia de personas o entidades residenciadas en paraísos fiscales dedicadas a generar gastos artificiales para entidades residentes en territorio español, el legislador reacciona negando la deducibilidad de tales gastos (art. 11 de la Ley 42/1994), salvo que se pruebe a la Administración que responden a operaciones o transacciones «realizadas por motivos económicos válidos». Con la misma salvedad se niega también la deducibilidad de aquellos gastos que se paguen a través de paraísos fiscales, sea cual fuere el país de residencia de la entidad emisora de la factura justificativa.

Por otra parte, se declara la prevalencia, en caso de concurrencia de normas, de lo dispuesto en este artículo 11 de la Ley 42/1994 sobre deducción de gastos derivados de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, frente a lo dispuesto en el artículo 10 de la misma sobre inclusión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes, al establecerse que éste «no será de aplicación en relación con aquellas rentas que correspondan a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles».

2. Valoración de operaciones realizadas con residente en paraísos fiscales.

Para dificultar que los grupos multinacionales, mediante precios de transferencia, «coloquen» sus beneficios en paraísos fiscales, el artículo 12 de la Ley 42/1994 establece una norma de valoración imperativa: las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales «se valorarán por el precio que hubiera sido convenido en condiciones normales de mercado entre partes independientes».

3. Otras disposiciones de interés.

1. Subvenciones de la Política Agraria Comunitaria y otras ayudas públicas.

La disposición adicional quinta de la Ley 42/1994 exonera de gravamen, mediante la técnica de su no integración en la base imponible del impuesto correspondiente, las rentas positivas que tengan por causa la percepción de las siguientes ayudas públicas:

1.º Derivadas de la Política Agraria Comunitaria.

- Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
- Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
- Prima al arranque de plataneras.
- Abandono definitivo de la producción lechera.

2.º Derivadas de la Política Pesquera Comunitaria.

- Abandono definitivo de la actividad pesquera.

3.º Que tengan por objeto reparar la destrucción de elementos afectos a la explotación, cuando tengan por causa:

- Incendios.
- Inundaciones.
- Hundimientos.

Lo que se excluye de la base imponible es la «renta positiva», que vendrá dada por diferencia entre la indemnización percibida y las pérdidas producidas en los elementos patrimoniales correspondientes. De arrojar tal diferencia una «renta negativa» sí se integraría en la base imponible.

2. Compensaciones a residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea que operan en territorios forales.

A los sujetos pasivos no residentes les es de aplicación la normativa estatal, por lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, y esto es así cualquiera que sea el lugar del territorio español donde operen, Diputación Foral de Navarra y diputaciones forales vascas incluidas.

Pues bien, la disposición adicional octava de la Ley 42/1994, basándose en la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas, de 10 de mayo de 1993 (DOCE 3 junio, L134) relativa al sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco, establece el derecho de los residentes en la Unión Europea, que no lo sean de España, pero que operen en el País Vasco o Navarra, «al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o territorios históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

3. Fusiones y disoluciones en los supuestos de doble transparencia fiscal.

Como sabemos, las sociedades en quienes concurran las circunstancias que determinan la aplicación del régimen de transparencia fiscal que sean socios de otra sometida a dicho régimen, quedan excluidas del mismo y pasan a tributar en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, pero haciéndolo al tipo marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 19.5 de la Ley 61/1991, según redacción dada por la disp. adic. quinta de la Ley 61/1978), actualmente el 56 por 100.

Se trata de una medida que busca evitar la formación de cadenas de transparentes, con finalidades poco claras. Ahora, tratando de dar salida a las sociedades que se encuentren en tal situación, la disposición adicional vigésima octava declara, sorprendentemente, que «las distintas sociedades implicadas podrán fusionarse entre sí o acordar su disolución o liquidación con exención de impuestos y gravámenes», siempre y cuando inicien el procedimiento correspondiente a lo largo de 1995. Obsérvese que se declara la «exención» sin más de todo tipo de impuestos y gravámenes.

Con cierta incongruencia con un régimen de exención (que no diferimiento) se establece que los bienes y derechos que se adjudiquen como consecuencia de las fusiones o disoluciones contempladas por la disposición, conservarán su fecha y valores de adquisición originales.