

COMENTARIOS AL INFORME PARA LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Francisco Castellano Real

1. Introducción.

El pasado mes de junio el Ministerio de Economía y Hacienda publicó un Libro Blanco conteniendo un Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades. El documento elaborado, como se indica expresamente en su presentación, intenta recoger, con un afán globalizador, los principales aspectos objeto de consideración en la reforma del impuesto, las diversas alternativas existentes para una adecuada tributación, con especial atención a las normas aplicadas en otros países, en relación con esas materias, así como los problemas que cada alternativa plantea y las posibles soluciones a los mismos.

El referido Informe comprende 6 capítulos. El primero se refiere a los objetivos del Impuesto sobre Sociedades y los principios para su reforma; el segundo desarrolla las medidas derivadas de los objetivos y principios definidos; el tercero analiza la integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades; el cuarto examina los aspectos internacionales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades; el quinto contiene una relación de regímenes tributarios especiales; y el sexto, por último, recoge unas breves conclusiones. El documento se completa con un apéndice estadístico.

Los aspectos que acaban de mencionarse de la reforma del Impuesto sobre Sociedades han sido durante el pasado mes de julio profundamente debatidos en el curso de diversas reuniones celebradas entre funcionarios de la Administración Tributaria y representantes de instituciones y asociaciones profesionales y empresariales. A este respecto, merecen destacarse como temas más interesantes las medidas concretas de reforma del Impuesto sobre Sociedades y la propuesta de integración del mismo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que corresponden a los capítulos segundo y tercero del Informe, respectivamente.

Ambos temas serán por tanto objeto de análisis en la exposición que sigue. A este respecto, conviene precisar que las posibles consideraciones críticas que se plantearán a las propuestas contenidas en el Libro Blanco se fundamentan en los criterios formulados en su momento por un grupo de catedráticos de Hacienda Pública bajo la dirección del Profesor fuentes Quintana, en respuesta a una encuesta realizada por el Instituto de Estudios Fiscales.⁽¹⁾

⁽¹⁾ Fuentes Quintana, Lagares Calvo, Valle Sánchez y Castellano Real "Informe sobre la Reforma del impuesto sobre Sociedades". Ilustre Colegio de Economistas de Madrid, 1992.

2. Medidas concretas de reforma del Impuesto sobre Sociedades.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades que se pretende realizar por parte del Ministerio de Economía y Hacienda trata de ser una reforma fiscal moderada, ajena a toda transformación radical del Impuesto. Se corresponde en consecuencia con el prudente criterio que mantiene la Comisión de las Comunidades Europeas que recogiendo la opinión del comité Ruding considera que la reforma del Impuesto sobre Sociedades en el ámbito comunitario debería comprender únicamente medidas puntuales para solucionar problemas concretos que se originarían por la coexistencia de legislaciones fiscales diferentes dentro de un mercado único.

En este contexto, las principales modificaciones que se pretenden introducir en la normativa vigente del Impuesto sobre Sociedades son las que se exponen a continuación.

a) Delimitación del hecho imponible.

Uno de los principales aspectos polémicos que pueden surgir como consecuencia del Informe comentado es, quizás, el del planteamiento que parece darse en el mismo al hecho imponible del impuesto, por cuanto después de afirmar como principio general, con el que estamos en total acuerdo, que el hecho imponible no puede ser otro que "la obtención de renta por las entidades jurídicas" y que, de acuerdo con ello, "la Ley 61/1978 estableció un concepto sintético de renta que se estima debe mantenerse pues ello es conforme tanto a los objetivos del Impuesto como al principio de neutralidad", en lo que sigue, se intenta delimitar el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades distinguiéndose diversas clases de renta: explotaciones económicas, rendimientos del capital mobiliario, rendimientos del capital inmobiliario e incrementos y disminuciones de patrimonio.

Esta posible parcelación del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, de llegar a confirmarse, podría originar un tratamiento fiscal diferente según cual fuera la modalidad de rendimiento que una entidad obtuviese. Como, por otra parte, la calificación de un rendimiento depende fundamentalmente de la actividad que desarrolle la entidad que lo obtenga, de modo que, por ejemplo, los ingresos financieros percibidos por las entidades de crédito no pueden calificarse de rendimientos de capital mobiliario, sino de ingresos procedentes de una explotación económica, y esta circunstancia no parece estar recogida en el borrador comentado, los problemas que originaría la fragmentación pretendida del hecho imponible tendrían graves consecuencias, en general, pero mucho más graves para las citadas entidades, que obtienen la mayor parte de sus ingresos de explotación precisamente de los rendimientos procedentes de capitales mobiliarios.

Por ello, es de esperar que esta configuración inicial del hecho imponible del Impuesto se modifique y se vuelva al criterio tradicional, conforme al principio general expresamente recogido en el Informe, de que tal hecho imponible es la renta o beneficio de las sociedades que, como es bien sabido, es una magnitud económica y contable inescindible.

Dentro de esta parcelación del hecho imponible destaca la definición de los rendimientos del capital mobiliario, pues no sólo se confirman los conceptos ya introducidos en la Ley de Régimen Fiscal de Activos financieros del año 1985, sino que incluso se amplía el concepto de rendimientos implícitos. En efecto, se pretende incluir como rendimiento implícito de capital mobiliario a los obtenidos mediante el cobro o transmisión de derechos de crédito previamente

adquiridos y los que proceden de la percepción del precio de una compraventa realizada en virtud de un pacto de retrocesión cuyo ejercicio sea obligatorio, siempre que el importe a satisfacer esté establecido en función de una regla financiera. De este modo, las cesiones temporales de activos financieros con rendimiento explícito que actualmente generan incrementos de patrimonio pasarían a calificarse de rendimientos implícitos del capital mobiliario. Esta extensión del concepto de rendimientos implícitos acrecentaría los problemas actuales de los que adolece el actual régimen fiscal de los activos financieros.

Tales problemas surgieron con la Ley de activos financieros aprobada en 1985 que configuró un tratamiento discriminatorio de los rendimientos implícitos, al no permitir, a efectos tanto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a entidades no financieras como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se compensaran los rendimientos implícitos negativos con las otras rentas positivas que obtuviera al sujeto pasivo. Además, la elevada retención que soportan estos rendimientos implícitos constituye un agravio comparativo respecto a otra modalidad de renta, como son los incrementos de patrimonio, con los que presenta grandes analogías en el ámbito financiero, agravio que se acrecienta en el ámbito del Impuesto sobre la Renta, pues en este impuesto los incrementos de patrimonio están sometidos a una tributación muy favorable en comparación con la que soportan los rendimientos del capital mobiliario. Por ello, la ampliación del concepto de rendimiento implícito acrecienta los problemas reseñados.

Sería deseable, por tanto, que aprovechando la oportunidad que brinda la reforma del Impuesto sobre Sociedades se acometiera una profunda revisión del régimen fiscal de los activos financieros que debería tener como primordial objetivo el restablecimiento del principio de neutralidad fiscal tan conculcado en la normativa vigente.

b) Exención de dividendos.

La actual deducción por dividendos en la cuota del Impuesto sobre Sociedades se pretende sustituir por una exención de los mismos a partir de un determinado porcentaje de participación. En concreto, la fórmula que se pretende introducir consiste en no integrar en la base imponible el importe de los dividendos o participaciones en beneficios que proceden de beneficios de entidades residentes en territorio español siempre que la entidad perceptora posea en el capital social o en los fondos propios de la entidad que distribuye el beneficio una participación directa o indirecta de, al menos, el 25 por 100 y que la mencionada participación se haya mantenido de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye.

Cuando no concurren ambos requisitos se integrará en la base imponible la mitad de los dividendos obtenidos, con lo que no se produciría, lógicamente, la exención total del impuesto, sino solamente una compensación parcial del mismo, aunque con un sistema distinto al vigente en la actualidad.

Es de reconocer que el sistema propuesto para evitar, total o parcialmente, la doble imposición de los dividendos es preferible al vigente en la actualidad, por cuanto, como se indica en el propio Informe, de una parte, permite aplicar tal mecanismo de técnica impositiva también a las sociedades en pérdidas, cuestión que hoy en día no es posible porque éstas no cuentan con cuota íntegra positiva de la que practicar la deducción por doble imposición de dividendos.

De otra, elimina la conflictividad que se ha manifestado con la regulación actual, en la que la base de cálculo de la deducción no es el importe del dividendo percibido sino la parte de la base imponible del impuesto que corresponde al mismo, con lo cual un primer problema consiste en determinar que gastos se deducen del dividendo íntegro para calcular cual es el rendimiento neto desgravable y, además, como consecuencia de ello se toma como base de la deducción una suma menor que el dividendo obtenido, por lo que no se evita nunca plenamente su doble imposición económica.

Por tanto, la fórmula de exención de los dividendos que se propone en el Libro Blanco resuelve los problemas que se derivan del procedimiento actual de deducción de la cuota. Sin embargo, para que desaparezca realmente la doble imposición sobre los dividendos sería necesario que la exención se aplicara en todos los casos de distribución de dividendos y no sólo, como se indica en el Informe, cuando la entidad perceptora posea el 25 por 100, al menos, del capital de la entidad que los reparte.

c) Definición de la base imponible.

La base imponible, como es conocido, es la cuantificación del hecho imponible del tributo y, en tal sentido, el método para su determinación en el futuro Impuesto sobre Sociedades debería consistir en que los sujetos pasivos, partiendo del resultado contable obtenido por aplicación de los principios y reglas de contabilidad establecidos en las normas mercantiles, pudieran obtener la base imponible mediante unos ajustes extracontables claros, precisos y limitados.

Este criterio se acepta en parte en el Informe, pues no se prevé que el futuro Impuesto sobre Sociedades contenga una regulación exhaustiva de las diferentes partidas de ingresos computables y gastos deducibles, lo que conllevaría a una duplicidad de normas fiscales y contables con contenidos no siempre coincidentes. Es más, en el Informe se admite una aproximación entre la base imponible y el resultado contable, pero sin embargo no se logra una armonización satisfactoria entre ambas magnitudes.

Así, de una parte, en cuanto a su definición genérica la base imponible del futuro Impuesto sobre Sociedades estará constituida, según el Informe, por el importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo en el período de imposición. A su vez, la renta se integra por la suma de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio. Los rendimientos se determinan por diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios para su obtención, y los incrementos y disminuciones de patrimonio por diferencia entre el importe recibido en la transmisión de los activos de que se trate y su valor de adquisición.

Puede observarse, por tanto, que en relación con los rendimientos del futuro Impuesto sobre Sociedades en el Informe se recoge la fórmula ya tradicional en nuestro sistema tributario de que únicamente serán deducibles los gastos que sean necesarios para la obtención de los ingresos. Esta fórmula, sin embargo, adolece de una gran imprecisión y ambigüedad al no quedar delimitado adecuadamente el concepto de necesidad de un gasto en el desarrollo de una actividad empresarial, siendo esta ausencia de delimitación motivo de frecuentes conflictos entre la Administración y los administrados que se están resolviendo, además, de forma contradictoria en la vía jurisdiccional. Por ello, sería necesario que en el nuevo Impuesto sobre Sociedades se definiera claramente y con amplitud cuando un gasto es considerado como necesario para la

obtención de los ingresos y, por tanto, es deducible para determinar la base imponible del impuesto.

Y de otra, en cuanto a los conceptos de gastos que específicamente se regularán en el futuro Impuesto, según lo indicado en el comentado Informe, continuarán existiendo divergencias entre los criterios fiscales y contables, por lo que habrá que seguir realizando numerosos ajustes del beneficio contable para poder determinar la base imponible. Estas discrepancias se manifiestan, entre otros casos, en la provisión de insolvencias, en el fondo de fluctuación de valores y en la valoración de las existencias. Deberían, en consecuencia, restringirse tales discrepancias entre los criterios fiscales y contables a las estrictamente imprescindibles, para que de este modo la base imponible coincida en buena medida con el beneficio contable.

d) Normas de valoración. Operaciones vinculadas.

El Informe presenta importantes novedades en relación con las reglas de valoración aplicables a las operaciones vinculadas.

De una parte se amplía los supuestos determinantes de la vinculación, pero de otra se admite el ajuste bilateral e incluso la posibilidad de establecer acuerdos previos en materia de transferencias cuyo objetivo es procurar al sujeto pasivo una seguridad acerca de la posición de la Administración Tributaria respecto de los precios que serán aplicables para valorar las operaciones entre partes vinculantes.

Este planteamiento, sin embargo, no parece el más adecuado. En efecto, el hecho de que se admita el ajuste bilateral y la posibilidad de establecer acuerdos previos restan fundamento a una regulación específica de las operaciones vinculadas que normalmente presenta una gran complejidad en su aplicación, ya que cuando las partes intervinientes en las operaciones vinculadas fueran residentes de España tal regulación produciría únicamente una redistribución del Impuesto entre ellas. Por ello, lo más razonable sería suprimir la regulación de las operaciones vinculadas cuando éstas se realicen entre residentes en España manteniéndose exclusivamente para las relaciones internacionales.

e) Normas de imputación temporal de ingresos y gastos.

En el futuro Impuesto sobre Sociedades, según se indica expresamente en el Informe, las normas de imputación temporal de ingresos y gastos deberán responder a los criterios de imputación general establecidos por las normas contables. Por tanto, el principio del devengo establecido en el artículo 38.d) del Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, así como el principio de correlación de ingresos y gastos establecido asimismo en el Plan General de Contabilidad se consideran idóneos para regular adecuadamente la imputación temporal de ingresos y gastos a efectos fiscales.

Esta aceptación en el ámbito fiscal del criterio del devengo que se define en el Plan General de Contabilidad resulta sin embargo insuficiente. En efecto, existen reglas específicas de contabilización en el propio Plan General y especialmente en otras normas contables de obligado cumplimiento, como son, por ejemplo, las Circulares del Banco de España que contienen criterios concretos de imputación temporal que también deberían estar expresamente admitidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, en lugar de reproducir la definición del

principio del devengo que figura en el Plan General de Contabilidad debería establecerse una expresa convalidación fiscal de todas las periodificaciones que proceden de normas contables de obligado cumplimiento.

f) Incrementos y disminuciones de patrimonio.

Las propuestas que se contienen en el Informe sobre este tema se reducen a concretos retoques de la normativa vigente sin ninguna modificación sustancial. Por tanto, no se aborda el principal problema que presenta actualmente el tratamiento de los incrementos y disminuciones de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades que no es otro que su carácter claramente penalizador en relación con el aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que los coeficientes reductores de las plusvalías vigentes en este último impuesto no se aplican en aquél.

Tal diferencia no queda justificada por el hecho de que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplique mediante tarifa progresiva mientras que el Impuesto sobre Sociedades se gire mediante un tipo fijo de gravamen, pues el régimen de los incrementos de patrimonio en el primero de dichos tributos no pretende anular el efecto de la progresividad de la tarifa, sino que tiene por objeto limitar la tributación de los referidos incrementos de patrimonio mediante coeficientes de reducción de la base en función del tiempo de tenencia de los correspondientes activos y hasta alcanzar una exención total. Por tanto, en este aspecto sería necesario que en el Impuesto sobre Sociedades se estableciera un sistema que permitiera atenuar el gravamen actual de los incrementos de patrimonio, situándolo en un nivel de tributación similar al existente en el Impuesto sobre la Renta.

g) Base liquidable.

Lo mismo que sucede en el actual Impuesto sobre la Renta, en el futuro Impuesto sobre Sociedades vuelve a revitalizarse, según el Informe, como elemento de la estructura del Impuesto la base liquidable, que se obtendrá al reducir la base imponible en determinados conceptos. Entre éstos, merece destacarse los siguientes:

a') Obra Social de las Cajas de Ahorros.

En el nuevo Impuesto sobre Sociedades la base imponible se reducirá en el importe de las cantidades que las Cajas de Ahorros destinen de sus resultados a la financiación de obras benéficas sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen. Por tanto, el régimen fiscal actual de las obras sociales de las Cajas de Ahorros en el Impuesto sobre Sociedades se mantendrá en el impuesto reformado.

b') Reinversión.

En el futuro Impuesto sobre Sociedades se modificará el régimen fiscal de los incrementos de patrimonio en el caso de reinversión del importe obtenido en la enajenación de los bienes transmitidos. En efecto, el régimen actual de exención se sustituirá por un sistema de diferimiento del impuesto consistente en que la plusvalía originada por la transmisión no se grava en el momento de su obtención, pero posteriormente durante un plazo de 10 años se incrementa la

base imponible de cada uno de estos ejercicios en la décima parte de la plusvalía, tributando de este modo la plusvalía exonerada inicialmente de gravamen.

Este cambio de la actual exención de las plusvalías por reinversión por el diferimiento reseñado está en línea con la política de reducción de beneficios fiscales que inspirará, según el Informe, la configuración del futuro Impuesto sobre Sociedades.

c') Compensación de bases liquidables negativas.

Se amplía de 5 a 10 años el plazo para compensar con beneficios futuros la parte de la base imponible que corresponda a rendimientos negativos de explotaciones económicas.

Esta propuesta merece una valoración positiva. Sin embargo, en el Informe no se prevé que las bases imponibles negativas puedan compensarse con beneficios de ejercicios anteriores, cuando sería deseable que en el futuro Impuesto sobre Sociedades se contemplara tal posibilidad.

h) Tipo de Gravamen.

Se indica expresamente en el Informe que el tipo general de gravamen se mantendrá en el 35 por 100. Asimismo se mantendrán los tipos de gravamen reducidos, como sucede en la normativa actual, aplicables a determinadas entidades.

El mantenimiento del nivel actual del tipo general de gravamen parece una propuesta acertada ya que se adecúa al criterio de mantiene a este respecto la Comisión de las Comunidades Europeas.

i) Bonificaciones.

En el Informe se prevé que existirán diversas bonificaciones en la cuota:

- Bonificación del 50 por 100 sobre la parte de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos y a los incrementos de patrimonios obtenidos en Ceuta y Melilla.
- Bonificación del 99 por 100 de la parte de la cuota íntegra que corresponda a los rendimientos procedentes de la actividad exportadoras de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y otros elementos similares.
- Bonificación del 99 por 100 de la parte de cuota íntegra que corresponda a los rendimientos procedentes de la realización de explotaciones económicas efectuadas para la prestación de servicios locales.

Sin embargo, la novedad más destacada en este apartado se encuentra en la actual bonificación del 95 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades regulada en el artículo 25, c), 1, de la Ley 61/1978 ya que en el futuro Impuesto sobre sociedades, según el Informe, no será aplicable tal bonificación a los rendimientos de los empréstitos que emitan las empresas españolas cuando los fondos así obtenidos se detienen a financiera inversiones reales. Esta

supresión parcial de la referida bonificación se enmarca, como ya se indicó anteriormente, en la política de reducción de los incentivos fiscales del Impuesto sobre Sociedades.

j) Deducción por inversiones.

Según el Informe, en el futuro Impuesto sobre Sociedades se aplicarán con carácter de permanencia determinadas deducciones en la cuota para incentivar la realización de las actividades siguientes:

- Actividades de investigación y desarrollo.
- Actividades de exportación.
- Inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros.
- Gastos de formación profesional.

Por tanto, de conformidad con la ya mencionada política de reducción de beneficios fiscales desaparece la actual deducción por inversiones en activos fijos nuevos si bien en el Informe se prevé la posibilidad de establecer ese incentivo fiscal con carácter coyuntural a través de las Leyes de Presupuestos.

3. Sistema de integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades

El capítulo tercero del Informe analiza el método actualmente aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para evitar la doble imposición sobre los dividendos -deducción en la cuota del 10 por 100 del importe bruto percibido- llegando a la conclusión que debería ser objeto de una profunda revisión. A este respecto, en el Informe, recogiendo la sugerencia formulada por el grupo de cateráticos de Hacienda Pública ya aludido, se propone un nuevo método para eliminar o, al menos, paliar la doble imposición de los dividendos que consiste en lo siguiente:

- Los sujetos pasivos del IRPF se integrarán en la base imponible de este impuesto el resultado de multiplicar el dividendo bruto percibido por un coeficiente que no debe ser inferior a 1,3.
- Los sujetos pasivos del IRPF deducirán de la cuota la diferencia entre la cantidad resultante de aplicar el citado coeficiente al dividendo percibido y dicho dividendo. Es decir, si el coeficiente elegido fuese 1,3 deducirán el resultado de multiplicar el dividendo por 0,3.

El nuevo sistema de integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades que se propone en el Informe merece una valoración positiva, si bien sería preciso que el coeficiente por el que se multiplicara el dividendo bruto no fuera inferior a

1,4. La aplicación de este último coeficiente equivaldría a suponer que el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades en la sociedad pagadora fuese de un 28,57 por 100, lo cual no parece que sea una estimación muy alejada de los tipos efectivos que realmente lleguen a soportarse. Así parece haberlo entendido el Gobierno, pues en el proyecto de Ley de Presupuestos para 1995 se incluye esta medida con el coeficiente 1,4.

4. Conclusiones

La reforma del Impuesto sobre Sociedades que se contiene en el Informe constituye un intento serio y riguroso de afrontar con prudencia y racionalidad los problemas que presenta este tributo en su aplicación a nuestra realidad actual. En este sentido las observaciones críticas que se han realizado pretenden únicamente mejorar, en nuestra opinión, las propuestas que se formulan en el referido Informe. A este respecto, debemos insistir en los tres aspectos siguientes:

En primer lugar, no cabe parcelar por clases de renta, como sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, ya que la renta o beneficio de las sociedades es una magnitud económica y contable inescindible.

En segundo término, es necesario que la base imponible del Impuesto se armonice con el beneficio contable lo que significa que únicamente deberán existir escasas diferencias entre ambas magnitudes. Dado el elevado nivel normativo que existe actualmente en el ámbito contable y mercantil, el moderno Impuesto sobre Sociedades debe renunciar a recalcular sistemáticamente el beneficio de las sociedades. Por ello, sólo en pocos y justificados casos el beneficio fiscal debería ser diferente al contable.

Finalmente, es preciso atenuar el régimen fiscal de los incrementos de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades para equipararlo a la favorable tributación de tales incrementos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, el régimen fiscal de los activos financieros demanda una profunda revisión para que se elimine la discriminación fiscal que soportan los rendimientos del capital mobiliario en relación con tributación más suave que se aplica a los incrementos de patrimonio.