

## DR 20 11

La reforma fiscal aprobada recientemente, que comprende los impuestos del patrimonio, sobre la renta a las personas físicas y sobre la renta a las sociedades, se refiere concretamente a la imposición directa. En el día de hoy vamos a hacer una breve alusión al impuesto sobre la renta a las sociedades regulado por la Ley 61 barra 78 de 27 de diciembre. La finalidad de esta reforma, y concretamente del impuesto de sociedades, es la de actualizar nuestro impuesto a las corrientes más modernas en torno a la imposición directa.

En este punto la ley del 78 consta de 34 preceptos, 4 disposiciones adicionales, 8 disposiciones transitorias y, por último, 3 disposiciones finales. Se refiere, en varios capítulos, al contenido al ámbito del impuesto, al hecho imponible, al sujeto pasivo, a la base impositiva, a los elementos que podríamos llamar de derecho formal, que serán objeto de breve análisis en el pre-documentario de hoy. En cuanto al impuesto de sociedades, este impuesto se configura como un tributo de carácter directo y personal que grava la renta a las sociedades y demás entidades jurídicas.

Entendemos que esta determinación, exclusivamente limitada al carácter directo y personal, podría perfectamente completarse haciendo una alusión al carácter permanente, al carácter temporal y al carácter subjetivo. Una vez visto con esta configuración de la naturaleza del impuesto, podremos referirnos al ámbito espacial del mismo. El impuesto se exige en todo el territorio nacional, dice el artículo 2º, sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio y de los tratados o convenios internacionales.

Por tanto, el impuesto será objeto de exigencia en todo el territorio nacional, incluyendo, por tanto, en este sentido todas las penínsulas y las baleares y las canarias. Lo que es significativo en la regulación de este impuesto es la normativa referente al hecho imponible. El hecho imponible lo integra la obtención de la renta por el sujeto pasivo.

Sin embargo, a la hora de definir la renta, nuestra ley observa un criterio distinto al que utilizaba el antiguo texto refundido. Se conceptúa como renta los rendimientos de una serie de explotaciones económicas y actividades profesionales y artísticas, y los rendimientos de elementos patrimoniales, que no se encuentran afectos a las actividades referidas en el número anterior, y asimismo los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en la ley. Componen, por tanto, la renta no solamente lo que podríamos llamar de rendimientos típicos y atípicos, sino también los incrementos y, por ende, las disminuciones de patrimonio.

El concepto patrimonio, que como veremos, no aparece regulado, no aparece determinado con claridad, con un correcto sentido y criterio en la ley del impuesto. El sujeto pasivo de la ley aparece regulado en el artículo cuarto y quinto. Se consideran como sujetos pasivos los sujetos de derechos y de obligaciones con personal jurídica que no estén sometidos al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Es una aportación importante de la ley la relativa a la distinción entre obligación personal y obligación real. Por obligación personal son sujetos pasivos los que estén residiendo en España, y por obligación real los que, sin ser residentes en territorio español, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio, o perciban rendimientos satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en el mismo. A nuestro juicio, con esta configuración del sujeto pasivo por obligación real, se evitan cualquier transferencia de capital de un Estado a otro, eludiendo el pago del impuesto societario.

En cuanto a las exenciones, también hay que observar que nuestra ley utiliza un criterio bastante restrictivo, limitando su aplicación exclusivamente al Estado y comunidades autónomas, a los organismos autónomos, al Banco de España y a ciertas entidades encargadas de la gestión de la seguridad social. También alude la ley a una serie de supuestos que están exentos siempre que cumplan unos requisitos perfectamente tasados. Efectivamente, el apartado segundo de este artículo quinto hace alusión a montepíos, mutualidades, administraciones públicas territoriales distintas del Estado, Iglesia Católica, Cruz Roja Española, establecimientos, instituciones, fundaciones, asociaciones, partidos políticos, centrales y sindicales, siempre que en cada supuesto no se perciban rendimientos que se pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni tampoco los derivados de su patrimonio cuando su uso sea cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio.

Entendemos, por tanto, que la exención que regula este apartado segundo del artículo quinto es una exención ciertamente muy limitada y solamente los que comprenden el número uno anteriormente citado se pueden conceptuar como auténticas y verdaderas exenciones. En cuanto a las bonificaciones, el texto refundido alude a ellas en la disposición transitoria tercera cuando se refiere al plazo de duración respecto a los beneficios de tipo fiscal y al impuesto sobre la venta de capital. Con respecto a esta disposición transitoria se puede pensar que se limita el plazo a los cinco años en cuanto a los beneficios que venían disfrutando las sociedades por el impuesto sobre la renta de capital y, asimismo, cualquier otra bonificación que les esté reconocida por ley.

Únicamente se exceptúan aquellas sociedades llamadas inmobiliarias protegidas reconocidas en el Real Decreto de 25 de febrero del año 67, en el que se admitía la posibilidad de que se dedicaran a la construcción y arriendo de viviendas de protección oficial ciertas entidades y que, por tanto, gozarían de bonificación hasta el plazo de diez años. La ley se refiere, asimismo, a una materia tan importante como es la relativa a la base imponible. La base imponible está constituida por el importe de la renta en el periodo de imposición y se determina por la suma algebraica de los rendimientos y los incrementos y disminuciones de patrimonio a que se refiere el artículo tercero de la ley, así como por las diferencias entre el valor del capital fiscal al principio y al final del periodo impositivo.

En este sentido, la ley hace referencia a ingresos computables y a partidas deducibles, que tienen absolutamente carácter exhaustivo en cuanto, sobre todo, a los ingresos computables. Por supuesto, en cuanto a partidas deducibles, la ley conceptúa como gastos deducibles los

necesarios para la obtención de los ingresos y el importe deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que enumera una serie de supuestos, que aquí no entendemos que tengan carácter absolutamente exhaustivo, ya que lo enuncia con un carácter puramente ejemplificador. Alude también la ley a los incrementos y pérdidas de patrimonio, con una dirección absolutamente infortunada, puesto que, más que definir lo que se entiende por incremento o pérdida de patrimonio, da una descripción de lo que podemos considerar como tal.

Por otro lado, no regula las plusvalías derivadas del simple transcurso del tiempo. Estimamos que hubiese sido muy conveniente y necesario que la ley se refiriese al problema de la depreciación monetaria por el simple transcurso del tiempo, aplicando el efecto de los índices correctores. De hecho, la ley no determina que se entienda por patrimonio.

Luego, podría pensarse que sería de aplicación la normativa contenida en la Ley de Medios Urgentes de Reforma Fiscal, Ley de 14 de noviembre del año 77, en lo relativo a la determinación del concepto de patrimonio. Asimismo, la ley se refiere a un régimen que, a nuestro juicio, es esencialmente importante. Nos referimos concretamente a la transparencia fiscal, es decir, al intento de evitar la doble tributación interna que se produciría por los beneficios que una sociedad obtiene y por los dividendos que ésta reparte a los accionistas.

De tal forma que, señalando la ley, que se imputarán en todo caso a los socios y se integrarán en su correspondiente base imponible del impuesto de la renta a las personas físicas, los beneficios o pérdidas obtenidos por las sociedades a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de la ley de impuestos de la renta a las personas físicas, aun cuando dicho beneficio no hubiera sido objeto de distribución, podrán optar por el régimen establecido las siguientes entidades. Y señala entre estas entidades las sociedades a que se refiere el apartado 3 del artículo 12 de la ley de impuestos de la renta a las personas físicas y las asociaciones, agrupaciones temporales y uniones temporales de empresas y las cooperativas, cuando las mismas se consideren beneficiosas para la economía nacional, con los trámites, requisitos y condiciones que señala la legislación especial. El artículo 12 de la ley de impuestos de la renta a las personas físicas señala que se imputarán en todo caso a los socios y se integrarán en su correspondiente base imponible del impuesto de la renta a las personas físicas o, en su caso, en el de sociedades, los beneficios o pérdidas obtenidos por las sociedades a las que se indican, aunque no hubieran sido objeto de distribución.

Y se señalan estos efectos las sociedades de inversión mobiliaria, cuyas acciones no sean de cotización calificada, las sociedades de cartera y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando se dé alguna de las circunstancias siguientes. Que más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste esté constituido por personas unidas por vínculo de parentesco, en línea colirecta o colateral, con sanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado inclusive. Y que más del 50% del capital social pertenezca a diez o menos socios, siempre que ninguno de ellos sea persona jurídica de derecho público.

A los efectos de este precepto son sociedades de cartera aquellas en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores mobiliarios. Y son sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo, estimado en valores reales, no esté afecto a actividades empresariales o profesionales, tal como se define en el artículo 18 de la ley. Además de este aspecto de la transparencia fiscal, creemos que tenemos que hacer una alusión a la determinación de la base.

La determinación de la base puede fijarse, y así se hace expresamente en el artículo 20, únicamente por el régimen de estimación directa. No siendo de aplicación nunca los sistemas de estimación objetiva ni de estimación por jurados. Alude también la ley a los tipos de gramen, tipos que oscilan entre el 33% tipo general, 18% para las cajas de ahorros cooperativas mutuas de seguros, 15% para las entidades concretamente a las que se refiere el artículo 5, apartado 1 de la ley, por tanto, las entidades exentas, de una forma parcial, y un tipo del 24% para las sociedades extranjeras que actúan en España por medio de establecimientos permanentes.

Además de esto, la ley prevé una serie de deducciones que, a mi juicio, son perfectamente compatibles con el régimen de previsión para inversiones. De esta forma, la ley consigue un objetivo que actualmente no estaba previsto, el sistema de fomentar la inversión real, conjuntamente con la autofinanciación de la empresa por la vía de la previsión para inversiones, fondos de autoseguro para incolaborables y demás sistemas de reserva ya reconocidos en la legislación vigente. Subtítulos realizados por la comunidad de Amara.org