



ALGUNAS NOTAS
SOBRE LA POSIBLE REFORMA
DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES

economistas

Consejo General

REAF-REGAF
asesores fiscales



economistas

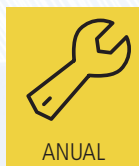
Consejo General

REAF-REGAF
asesores fiscales

REAF-REGAF es el órgano especializado del Consejo General de Economistas, para coordinar la actividad profesional de la Asesoría Fiscal. Está constituido actualmente por más de 5.500 asesores fiscales pertenecientes a los 70 Colegios de Economistas y de Titulares Mercantiles de España.

Servicios de REAF·REGAF

herramientas imprescindibles para asesores fiscales



CÓDIGO FISCAL DEL REAF-REGAF.

Recoge toda la normativa de la Ley General Tributaria y de los principales impuestos, ordenada en torno a cada uno de los artículos de las leyes reguladoras. En formato impreso y digital con actualizaciones.

ANUAL

MANUAL. De la Ley General Tributaria o de uno de los impuestos básicos.



REVISTA VERDE DEL CEF DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. En papel, con comentarios y casos prácticos.

REVISTA DEL REAF-REGAF. En papel, con información técnica de actualidad y corporativa.

BOLETÍN FISCAL PERSONALIZABLE (BOFIPER).

Por correo electrónico. Es una herramienta imprescindible de comunicación del despacho con sus clientes.

MENSUAL



BOLETÍN ELECTRÓNICO. Con las últimas novedades tributarias.

BOLETÍN ELECTRÓNICO. Con las últimas novedades contables.

SEMANAL



ACCESO A LA BASE DE DATOS CISS ON LINE. Tributación y contabilidad-mercantil. También ámbito foral.

ACCESO A LA ZONA PRIVADA DE NUESTRA WEB. www.reatf-regaf.economistas.es

SERVICIO DE CONSULTAS TRIBUTARIAS.

DIARIO



NOTAS DE AVISO. Por e-mail, cuando existe la necesidad de comunicar algo urgentemente.

OTROS PRODUCTOS O SERVICIOS a precios muy ventajosos

Seguro de Responsabilidad Civil · Seguro de salud · Cursos presenciales y a distancia · Programas informáticos · Adecuación a la Ley de Protección de Datos · Webs para despachos · Ofertas editoriales.

Y ADEMÁS



CUOTA ANUAL

280 euros pagaderos por semestres (2 cuotas de 140 euros).

CUOTA ANUAL-NUEVAS INSCRIPCIONES (Tres primeros años).

388 euros pagaderos por semestres (2 cuotas de 194 euros).

CUOTAS

Queda exonerado del pago de cuota de inscripción el que solicite la admisión en el plazo de los 2 años siguientes a la finalización de un curso o master de fiscal homologado por el REAF-REGAF.



economistas

Consejo General

REAF-REGAF
asesores fiscales

INSCRIPCIONES

www.reatf-regaf.economistas.es

1.	PRESENTACIÓN	5
2.	EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL	9
	10 Recaudación	
	12 Tipo impositivo	
3.	EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO	13
	14 Censo de sociedades y contribuyentes efectivos	
	16 Resultados y bases imponibles	
	17 Tipos nominales y efectivos	
	19 Conclusiones y sugerencias de este apartado	
4.	ALGUNAS POSIBILIDADES DE MEJORAR LA POTENCIA RECAUDATORIA IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	21
	22 La elevación de los pagos fraccionados	
	22 Revisión de los tipos nominales	
	23 Revisión de los regímenes especiales	
	24 Medidas en relación con la base imponible	
5.	ARMONIZACIÓN COMUNITARIA.....	29
	30 Directiva antifraude (UE) 2016/1164, de 12 de julio	
	33 Base imponible común: Propuesta de Directiva 2016/685 (CNS), de 25 de octubre	
6.	CONCLUSIONES.....	37
	38 Diagnóstico	
	39 Propuestas	

economistas

Consejo General

REAF-REGAF
asesores fiscales

5



ALGUNAS NOTAS SOBRE LA POSIBLE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

PRESENTACIÓN

1. PRESENTACIÓN

El Impuesto sobre Sociedades (IS) es uno de los impuestos que más atención recibe últimamente en los ámbitos políticos y académicos, estando sobre la mesa un intenso debate acerca del papel que debe cumplir dentro de nuestro sistema tributario, tanto en el aspecto recaudatorio como en el de la redistribución en cuanto adelanta la imposición que, finalmente, ha de recaer en las personas físicas.

Mucho se habla de la recaudación que ha perdido este impuesto durante la crisis económica que comenzó en 2008, de la falta de correlación entre los beneficios de las compañías y la cuota a pagar por este tributo, del gap entre tipo nominal y efectivo o de la tributación de los grandes grupos, españoles o internacionales.

Este debate se agudiza por la necesidad de conseguir ingresos públicos motivada por nuestro déficit público y, además, se propicia porque la última reforma del impuesto se acaba de producir en 2014 con efectos en ejercicios iniciados en 2015. Hay que tener en cuenta que este último cambio estaba orientado en el sentido que se preconizaba de forma unánime, tratar de ensanchar las bases imponibles, limitar las deducciones y bajar el tipo impositivo.



Y esta tendencia, ya plasmada en la reforma por Ley 27/2014, no ha parado ahí. El 30 de septiembre se publicó el Real Decreto-ley 2/2016 que incrementó, para las empresas con importe neto de cifra de negocios superior a 10 millones de euros, el importe a ingresar en pagos fraccionados, no solo por el aumento del porcentaje a aplicar sobre la base imponible de los períodos correspondientes, sino por el establecimiento de un tipo mínimo general del 23% sobre el resultado contable, con efecto inmediato –se aplicaba ya en el pago fraccionado de octubre– sobre la tesorería de las empresas, con la intención de no superar en 2016 el objetivo de déficit público comprometido. Sin duda, estamos ante una utilización coyuntural del tributo con efecto innegable en la tesorería de las grandes compañías.

Asimismo, el Real Decreto-ley 3/2016 –que se publicó el pasado día 3 de diciembre– da otra vuelta de tuerca al ensanchamiento de bases con varias medidas: ya para ejercicios iniciados en 2016 limita la compensación de bases negativas (BIN) al 25 ó 50% de la base imponible previa a la reducción por reserva de capitalización, para las grandes empresas, dependiendo del importe neto de cifra de negocios que tengan en los 12 meses anteriores al inicio del ejercicio; establece un tope a la minoración de la cuota íntegra por deducciones para evitar la doble imposición al 50% de dicha cuota y obliga a revertir al menos por quintas partes los deterioros de cartera deducidos antes de 2013. Para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017 suprime la posibilidad de minorar la base imponible con pérdidas producidas en transmisión de participaciones si se trata de las que otorgan derecho a la exención y, si son participaciones en filiales no residentes, también se impide la deducción de la pérdida si en el país de residencia de la filial no se paga un impuesto similar al nuestro con un nominal mínimo del 10%. Esto se complementa con la eliminación de la deducción de pérdidas por transmisión de establecimientos permanentes en el extranjero o de las producidas por la disminución del valor de la cartera de negociación, salvo que se haya tributado anteriormente por sus incrementos.





Además, coincide este debate con el momento en que tanto la OCDE como la UE están proponiendo medidas de reforma del impuesto.

Como Consejo General de Economistas, y desde el punto de vista de su órgano especializado en fiscalidad, REAF-REGAF –sin entrar en los factores ideológicos y políticos que, sin duda, juegan un papel muy significativo– nos parece interesante participar en este debate.

Para ello, primeramente queremos dar unas pinceladas de cómo se sitúa nuestro impuesto en el contexto internacional más próximo a nosotros, y cuando decimos más próximo no nos referimos, naturalmente, a una cercanía geográfica, sino económica, de modelo de país. En este sentido observamos lo siguiente:

-  La recaudación por este impuesto exagera las fluctuaciones del PIB, de forma que en 2007 generaba en la UE el 8,5% del total de ingresos tributarios y en 2009 su peso desciende al 6%. En nuestro país esto es todavía más virulento, pasando de un 13% en 2007 a menos de un 6% en 2009.
-  En comparación con el PIB, su recaudación en la UE viene a ser de un 2,5% del mismo, y en España es ligeramente inferior, en torno a un 2% del PIB.

En segundo lugar, si nos referimos a la importancia recaudatoria en el sistema tributario estatal español podemos apuntar lo siguiente:

-  La recaudación por IS viene a suponer el 10% del total de la recaudación impositiva del Estado central (impuestos directos e indirectos), el 6% de los ingresos tributarios totales y el 25% en relación con la recaudación del IRPF.
-  El número de declarantes por IS viene a ser en torno al 7% de los que lo hacen por el IRPF.
-  En lo que va de siglo, sólo en 5 años (2001, 2010, 2011, 2013 y 2014) la recaudación ha sido inferior a 20.000 M€. De éstos, en 2013 y 2014 la recaudación fue de 19.948 y 18.713 M€, muy cercana a dicho umbral.
-  En los años 2005, 2006 y 2007 se alcanzaron sus máximos históricos de recaudación, con 32.496, 37.208 y 44.823 M€, respectivamente.

Apoyándonos en este análisis intentaremos apuntar algunas posibilidades de mejora en la potencia recaudadora del tributo y, finalmente, daremos un escueto repaso a las perspectivas de armonización comunitaria del mismo.

Hay que agradecer especialmente la colaboración para realizar este trabajo –coordinado por el Servicio de Estudios del REAF-REGAF-CGE– entre otras personas a Luis Caramés, José María Durán, Pascual Fernández, Jaime Menéndez, Jesús Quintas y Jesús Sanmartín.

Valentín Pich

PRESIDENTE DEL CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS



ALGUNAS NOTAS SOBRE LA POSIBLE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

- 10 Recaudación
- 12 Tipo impositivo

2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

Recaudación

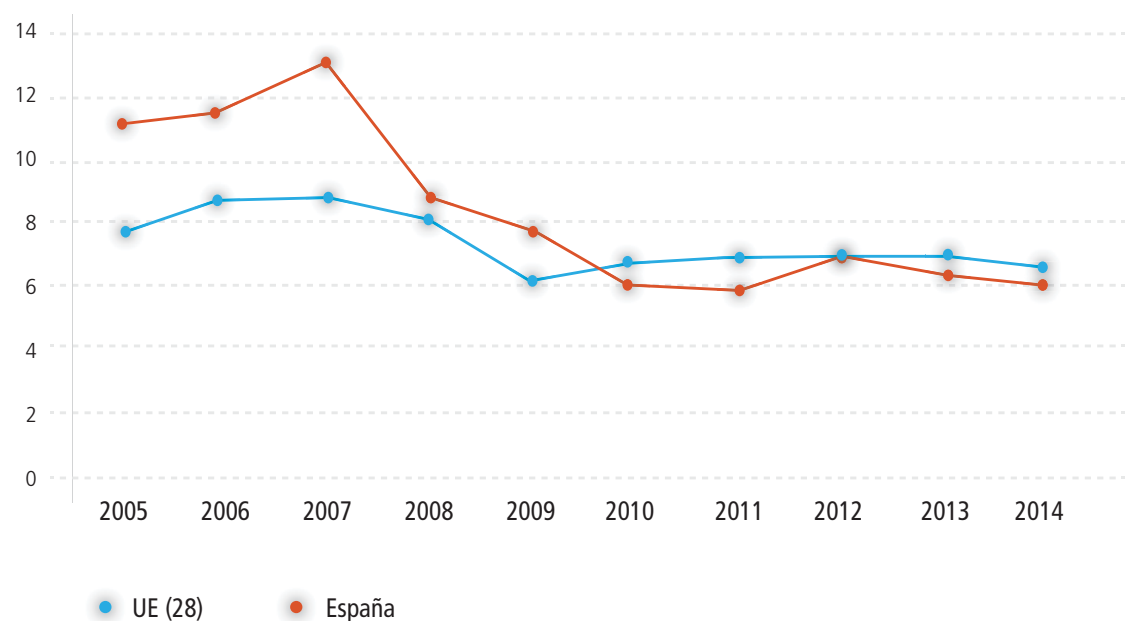
La recaudación del Impuesto sobre Sociedades representa en el conjunto de los países de la UE (28) en torno al 6,5% del total de ingresos tributarios que, en términos del PIB, supone un 2,5%. Estamos, por tanto, ante un impuesto cuya recaudación es relevante, pero que se sitúa muy por debajo de los auténticos pilares de los sistemas fiscales actuales, como son el IRPF, el IVA y las cotizaciones sociales.

El peso de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en España es ligeramente inferior, al suponer un 6% del total de ingresos tributarios, esto es, algo menos del 2,5% del PIB.

La recaudación del impuesto suele tener un comportamiento muy volátil al recaer sobre una base, los beneficios de las empresas, cuyo comportamiento es muy pro-cíclico. Cuando la economía crece, los beneficios empresariales suelen crecer por encima de dicho crecimiento; y lo contrario sucede en el caso de crisis. En 2007, justo antes del inicio de la Gran Crisis, el impuesto generaba más del 8,5% del total de ingresos tributarios en el conjunto de la UE (28) y en dos años su peso cayó al 6%.

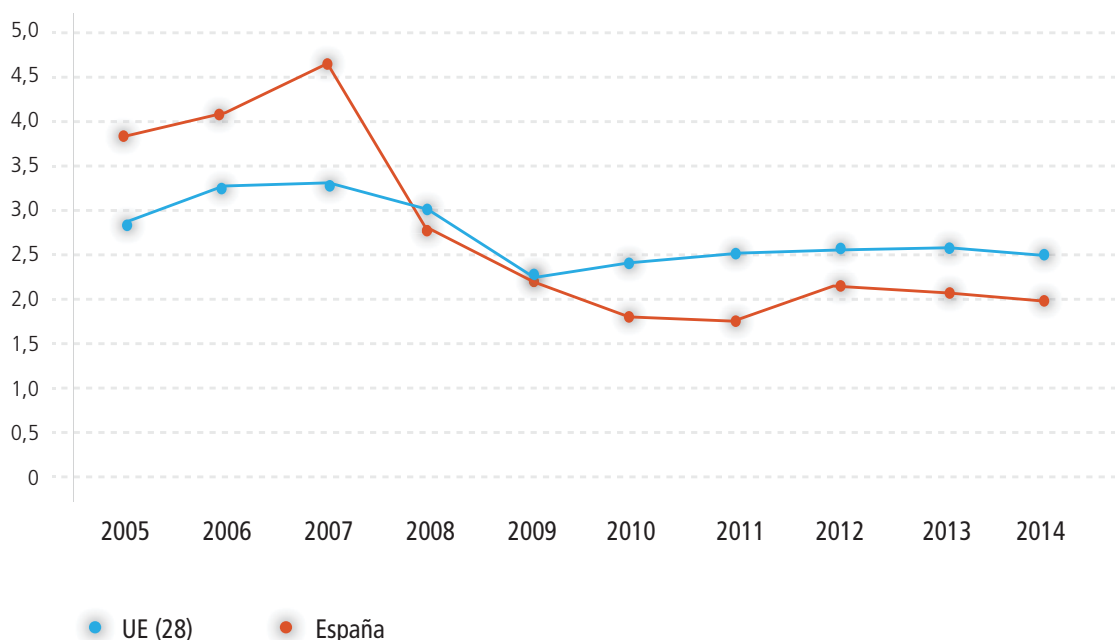
La peculiaridad del caso español es que su comportamiento es especialmente volátil: su peso se acercó al 13% antes de la crisis, pero de 2007 a 2010 pasa a menos del 6%. En los últimos años de crecimiento económico, sin embargo, su recaudación no se ha acabado de recuperar por distintos motivos que se analizarán más adelante.

Impuesto sobre Sociedades/Total ingresos tributarios



Fuente: Eurostat

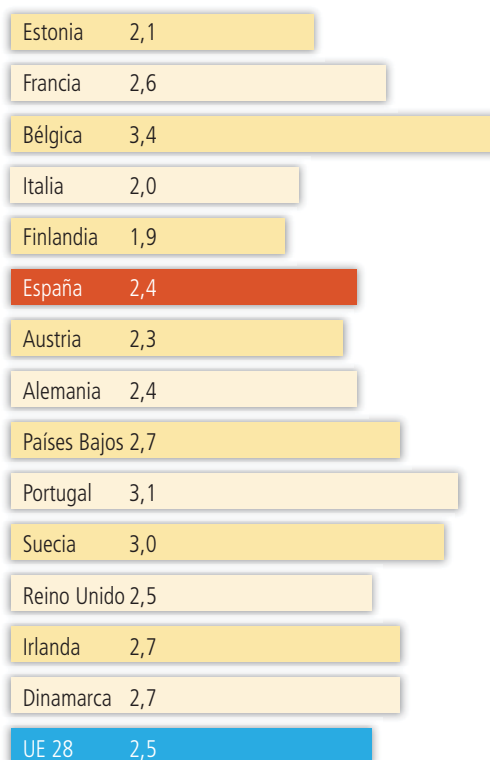
Impuesto sobre Sociedades/PIB



Fuente: Eurostat

Tabla 1. Recaudación por Impuesto sobre Sociedades 2015 en % del PIB

País	Recaudación IS (% PIB)
Estonia	2,1
Francia	2,6
Bélgica	3,4
Italia	2,0
Finlandia	1,9
España	2,4
Austria	2,3
Alemania	2,4
Países Bajos	2,7
Portugal	3,1
Suecia	3,0
Reino Unido	2,5
Irlanda	2,7
Dinamarca	2,7
UE 28	2,5



Fuente: Eurostat

Tipo impositivo

Un elemento importante del impuesto es el tipo impositivo nominal, esto es, el establecido por ley y que recae sobre la base imponible.

El tipo nominal medio se sitúa en el conjunto de la Unión Europea en el 22,5%, si bien en los países de la zona euro el tipo medio supera ligeramente el 24%. Por tanto, el tipo español estaría algo por encima de estos valores medios. Ahora bien, los tipos individuales de cada país presentan diferencias significativas. En la tabla siguiente se muestran los tipos de los cinco países comunitarios más grandes y vemos que el de España solamente supera al del Reino Unido¹.

Asimismo resulta destacable la caída continuada en los tipos nominales durante los últimos diez años, que no es tan intensa como la que se produjo al inicio del siglo XXI (en cinco años el tipo medio cayó 5 puntos porcentuales), pero que no se ha detenido a pesar de la crisis.

Tabla 2. Tipo impositivo nominal. Impuesto sobre Sociedades

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Alemania	38,7	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2
España	32,5	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	25,0
Francia	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	36,1	38,0	38,0	38,0	34,4
Italia	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
Reino Unido	30,0	28,0	28,0	28,0	26,0	24,0	23,0	21,0	20,0	20,0
UE (28)	24,4	23,8	23,8	23,2	23,0	22,9	23,2	22,9	22,8	22,5
ZONA EURO (19)	25,7	25,1	25,3	24,5	24,4	24,3	25,0	24,8	24,6	24,3

Fuente: Eurostat

1. Los gobiernos de Francia, Italia y Reino Unido han anunciado una bajada en su tipo impositivo.



ALGUNAS NOTAS SOBRE LA POSIBLE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

- 14 Censo de sociedades y contribuyentes efectivos
- 16 Resultados y bases imponibles
- 17 Tipo nominales y efectivos
- 19 Conclusiones y sugerencias de este apartado

3. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO

Para analizar la recaudación por este impuesto, como en cualquier tributo, tendremos que examinar los factores por los que viene determinada. En el plano cuantitativo, por tres elementos estructurales básicos: el número de contribuyentes, la base efectiva gravada y los tipos efectivos aplicados. En el plano cualitativo, por el grado de cumplimiento y la eficacia de la gestión tributaria.

Censo de sociedades y contribuyentes efectivos

Para no cansar al lector, exponemos en la tabla 3 la evolución de los declarantes del IS, tomando como referencia los años 2005 (antes de la crisis), 2007 (punto máximo) y 2013 (último año del que disponemos de información completa).

Tabla 3. Distribución temporal de los declarantes

CONTRIBUYENTES	2005	2007	2013
Declarantes			
No integradas en grupos	1.190.572	1.396.964	1.402.641
Integradas en grupos	12.065	16.131	32.134
Sociedades individuales	1.202.637	1.413.095	1.434.775
Grupos fiscales	1.584	2.093	4.276
Con resultados positivos			
Sociedades individuales No integradas	637.674	723.680	555.254
% sobre declarantes	53,56%	51,80%	39,59%
Grupos	1.240	1.579	2.501
% sobre declarantes	78,28%	75,44%	58,49%
Con bases imponibles positivas			
Sociedades individuales No integradas	509.581	580.075	371.637
% sobre declarantes	42,80%	41,52%	26,50%
Grupos	1.079	1.381	2.241
% sobre declarantes	68,12%	65,98%	52,41%

Fuente: M^o de Hacienda y AAPP

Se aprecia que, pese a la crisis, el número de sociedades declarantes se ha incrementado en estos casi 10 años en torno al 18%. Sin embargo, el número de declarantes "positivos" (tanto en cuanto a resultado contable como en cuanto a base imponible), alcanza su máximo en 2007, para situarse en 2013 por debajo de los datos de 2005. De esta forma, el porcentaje de sociedades no integradas en grupos con resultados positivos ha pasado del 53,56% (2005) a 39,59 (2013), y el de sociedades con bases imponibles positivas, del 42,80% al 26,50%.

En el caso de los grupos, la evolución es particularmente llamativa en cuanto al número de declarantes, que casi se triplica en 2013 respecto de 2005 y más que duplica respecto de 2007. En cuanto a los grupos con resultado positivo, también se observa una disminución del 78,28% (2005) al 58,49% (2013), y en cuanto a grupos con base imponible positiva, del 68,12% (2005) al 52,41% (2013).

La visión del censo de declarantes no queda completa sin hacer referencia a su distribución según su tamaño, atendiendo al importe de la cifra de negocios. Con referencia al período 2014, último del que disponemos de datos, hemos elaborado la tabla 4.

Tabla 4. Distribución de declarantes por dimensión (2014)

CIFRA DE NEGOCIOS		DECLARANTES					
Desde	Hasta	Total	BIN	BIP	BIP/Total	Inactivas	Pérdidas
Menos de	0	446.559	436.505	10.054	2,25%	331.299	178.925
0	60.000	297.437	225.224	72.213	24,28%		164.835
60.000	150.000	223.223	145.108	78.115	34,99%		96.205
150.000	300.000	157.776	91.893	65.883	41,76%		56.474
300.000	600.000	121.987	62.367	59.620	48,87%		37.007
600.000	1.500.000	102.980	44.038	58.942	57,24%		25.652
1.500.000	6.000.000	72.336	24.701	47.635	65,85%		14.456
6.000.000	12.000.000	14.427	4.693	9.734	67,47%		2.810
12.000.000	30.000.000	9.683	2.855	6.828	70,52%		1.870
30.000.000	45.000.000	2.360	542	1.818	77,03%		442
45.000.000	60.000.000	1.234	291	943	76,42%		248
60.000.000	90.000.000	1.178	266	912	77,42%		238
90.000.000	180.000.000	1.175	245	930	79,15%		225
Más de	180.000.000	1.159	240	919	79,29%		235
TOTAL		1.453.514	1.038.968	414.546	28,52%	331.299	579.622

Fuente: Mº de Hacienda y AAPP

Nota: las dos últimas columnas muestran las sociedades inactivas y las que han registrado resultados contables negativos. Su total es inferior al de las sociedades con BIN.

Se aprecia que las sociedades con Bases Imponibles Positivas (BIP) representan menos del 30% del total de sociedades declarantes, mientras que las sociedades con BIN suponen más del 70% y, dentro de ellas, las sociedades inactivas suponen más del 20% del total de declarantes.

Ante estos datos, resulta inevitable preguntarse:

- Si, contrariamente a lo que suele postularse, el IS español posee una potencia recaudatoria notable, teniendo en cuenta que recae sobre poco más de la cuarta parte de las sociedades declarantes.

- Si no debiera prestarse más atención a las sociedades inactivas y a las que presentan BIN recurrentes y a la depuración del censo, tanto mercantil como fiscalmente.
- Si la reciente tendencia a dotar de características de progresividad al IS español, buscando rentabilidad política con bajo coste recaudatorio, no está desembocando en un incentivo al fraude fiscal y a la economía sumergida.
- La conveniencia de establecer una configuración del NIF que ayude a prevenir la utilización de sociedades inactivas o con un bajo cumplimiento tributario.

Resultados y bases imponibles

Al igual que en el subapartado precedente, comenzamos mostrando en la tabla 5 una evolución temporal resumida de los datos obtenidos de las declaraciones sobre Resultado Contable (RC) y Base Imponible (BI).

Tabla 5. Evolución de Resultado y Base Imponible

RESULTADO CONTABLE	2005	2007	2013
Resultado contable total	125.037	163.640	40.389
Resultado contable positivo (RCP)	164.498	218.019	156.816
BASE IMPONIBLE			
BI sin consolidar	165.675	219.511	150.420
Base imponible consolidada	131.690	177.514	82.949
Base imponible positiva (BIP)	127.568	172.796	97.819

Fuente: M^o de Hacienda y AAPP

Cifras en millones de euros

Si se atiende a los resultados contables, se observa que el RC Total, que viene a ser la diferencia entre los positivos y negativos, es muy inferior, en términos absolutos y relativos (respecto del RCP) en 2013 que en los otros períodos. Aunque existen diferentes cálculos del RC Total, el examen de la serie completa 2005/2013 pone de manifiesto que esta situación no es específica de 2013, sino que viene produciéndose desde 2008, coincidiendo con el estallido de la crisis, pudiéndose resaltar una profunda brecha entre sociedades con beneficios y sociedades con pérdidas, que merecería un estudio más profundo.

Si se atiende a las bases imponibles, se observa que los importes sin consolidar muestran variaciones más moderadas que los correspondientes a la BI consolidada y la BIP. De nuevo las diferencias crecen a partir de 2008, por lo que cabe suponer que existan factores explicativos comunes en cuanto a las variaciones en RC y en BI. Otra diferencia se aprecia en la relación entre BI consolidada y BIP, ya que hasta 2007 la primera es superior a la segunda, invirtiéndose la situación a partir de 2008.

Si se ponen en relación RCP y BIP, se observa que los primeros son superiores a las segundas, cuando cabría pensar que, por el efecto del ajuste correspondiente al propio IS, la situación debiera ser la contraria. La

razón no puede ser otra que la de existencia de otros ajustes netos de signo negativo: aunque una parte puede ser explicada por la compensación de BIN, probablemente existan otros ajustes negativos que haya que considerar.

Con todo, las diferencias observadas entre RC totales y RCP, y entre RCP y BIP llevan a presumir la existencia de "bolsas de créditos fiscales" pendientes de aplicación y que pueden lastrar la recuperación de la recaudación del IS en los próximos años, incluso si se registran tasas positivas de crecimiento económico.

Tipos nominales y efectivos

Con carácter previo, en la tabla 6 mostramos una evolución resumida de la Cuota Íntegra (CI) y de la Cuota Líquida (CL), ésta última según diferentes criterios y fuentes.

Tabla 6. Evolución de Cuota Íntegra y Cuota Líquida

CUOTA ÍNTEGRA Y CUOTA LÍQUIDA	2005	2007	2013
Cuota íntegra (CI)	41.345	50.615	24.030
Cuota líquida (declaraciones)	31.722	35.704	16.273
Cuota líquida (recaudación-caja)	32.496	44.823	19.945
Cuota líquida (recaudación-devengo)	32.302	35.255	16.037

Fuente: M° de Hacienda y AAPP
Cifras en millones de euros

Obviamente, destaca la notable disminución de las cuotas en 2013, tanto respecto de 2005 como de 2007, pero que resulta lógica por la evolución de las BIP puesta de manifiesto en el subapartado precedente. Ello no hace sino reforzar la previsión de que la recuperación recaudatoria del IS se producirá con un retardo respecto de la recuperación de los beneficios empresariales. Esto resulta acentuado por la adopción de medidas de anticipación recaudatoria a las que obedece que la CL según los datos de recaudación, sea superior en todos los años según el criterio de caja que según el de devengo; estas medidas no han empezado a revertirse, en parte, hasta 2015.

Lo que también se observa es que la diferencia absoluta entre CI y CL es menor en 2013 que en los otros períodos expuestos.

Un aspecto que probablemente tenga una incidencia significativa en la evolución de la recaudación del IS es la existencia, entre 2003 y 2007, del régimen de tributación de sociedades patrimoniales, derogado para los ejercicios iniciados a partir de 1-1-2007. Esta derogación habrá producido una disminución de la recaudación del IS, por la aplicación al 100% de los dividendos procedentes de estas sociedades y por la disolución de buena parte de ellas y el trasvase de activos (y recaudación) hacia personas físicas. No disponemos de datos sobre la incidencia real, aunque sí hemos podido conocer que en 2005 y 2007 tributaron por este régimen 56.731 y 8.440 sociedades, respectivamente.

La exposición de la evolución resumida de los tipos impositivos, que se muestra en la Tabla 7, puede resultar ilustrativa.

Tabla 7. Evolución resumida de tipos nominales y efectivos

TIPOS IMPOSITIVOS (DECLARACIONES)	2005	2007	2013
Tipo estándar	35,00%	32,50%	30,00%
Tipos nominales promedio (según CI)			
sobre RCP	25,13%	23,22%	15,32%
sobre BIP	32,41%	29,29%	24,57%
Tipos efectivos (según CL)			
sobre RCP	19,28%	16,38%	10,38%
sobre BIP	24,87%	20,66%	16,64%

Fuente: Mº de Hacienda y AAPP
Cifras en millones de euros

Se aprecia que las disminuciones de tipos nominales promedio son superiores a las del tipo estándar. En lo que se refiere a las diferencias del tipo estándar y del tipo sobre el RCP, presentan una evolución creciente: 9,87 pp –puntos porcentuales– (2005), 10,28 pp (2007), 14,68 pp (2013).

Aunque una parte puede deberse a un efecto meramente matemático, el importante incremento registrado entre 2007 y 2013 apunta a otras causas, al menos en ese subperíodo:

- La existencia de una mayor divergencia entre RCP y BIP, probablemente por la compensación de BIN y un mayor importe neto de otros ajustes extracontables negativos.
- Una modificación efectiva del peso relativo de los diferentes tipos nominales.
- Problemas de homogeneidad en los datos utilizados.

En lo que se refiere a la BIP, la diferencia entre el tipo estándar y los tipos nominales promedio pasa de 2,59 puntos porcentuales (pp) en 2005 a 3,29 pp en 2007 y a 5,43 pp en 2013, sin que con los datos disponibles podamos explicar la significativa caída producida entre 2007 y 2013, salvo aludiendo a las causas (b) y (c) anteriores.

Al examinar la diferencia entre los tipos nominales promedio y los tipos efectivos (sobre BIP en ambos casos), se observa que se mantiene prácticamente estable: 7,54 pp (2005), 8,53 pp (2007), 7,93 pp (2013). Por lo tanto, las mayores y crecientes diferencias entre ambos tipos, cuando se refieren a BIP apuntan a divergencias crecientes entre RCP y BIP.

Conclusiones y sugerencias de este apartado

El análisis desarrollado a lo largo del presente apartado nos lleva a establecer las siguientes conclusiones:

- Si se excluye el período 2004/2007 que coinciden con la culminación de la fase expansiva de la economía española, la recaudación actual del IS se mueve en torno a las cifras más habituales (20.000 M€) que alcanzaba la recaudación en períodos anteriores, pese a la disminución de 5 pp del tipo impositivo general, o estándar, y a la incidencia de las partidas y ajustes derivados de la fase de crisis iniciada a partir de 2008.
- Se ha agravado la brecha entre el número total de declarantes y el de declarantes – contribuyentes, que actualmente representan menos del 30% del total.
- Existe una mayor divergencia entre Resultados Contables Positivos y Bases Imponibles Positivas.

De acuerdo con ello, nuestro primer grupo de sugerencias son:

- Acometer un plan específico de actuaciones para la depuración y actualización del censo de declarantes.
- Establecer medidas de control ágil y efectivo respecto de sociedades inactivas y/o con resultados/bases negativas recurrentes.
- Examinar y establecer las partidas y ajustes en base con mayor incidencia en la divergencia entre Resultado Contable Positivo y Base Imponible Positiva,
- Examinar y establecer las partidas y ajustes en cuota con mayor incidencia en la diferencia entre tipos nominales y efectivos.

economistas

Consejo General

REAF-REGAF
asesores fiscales

5



impuesto
sociedades!!!

ALGUNAS NOTAS SOBRE LA POSIBLE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ALGUNAS POSIBILIDADES DE MEJORAR LA POTENCIA RECAUDATORIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- 22 La elevación de los pagos fraccionados
- 22 Revisión de los tipos nominales
- 23 Revisión de los regímenes especiales
- 24 Medidas en relación con la base imponible

4. ALGUNAS POSIBILIDADES DE MEJORAR LA POTENCIA RECAUDATORIA DEL IS

En el apartado anterior ya ha quedado expuesto que, en nuestra opinión, la configuración actual del IS español presenta una potencia recaudatoria aceptable y que creemos podría incrementarse, sin necesidad de introducir modificaciones normativas, actuando sobre el censo de declarantes sobre sociedades aparentemente inactivas y/o con resultados/bases negativas persistentes.

No obstante, si pretende utilizarse el IS para cubrir la totalidad o la mayor parte de los ajustes para cumplir con los compromisos de déficit público por un importe de 6.000 M€ o más, habrá de tenerse en cuenta que ello supone un incremento no inferior al 30% de su recaudación estándar, lo cual –aparte de resultar difícil de lograr– tendrá sin duda efectos económicos y, por lo tanto, también recaudatorios negativos.

Dicho esto, pasamos revista a aquellos aspectos susceptibles de modificaciones normativas con efecto recaudatorio.

La elevación de los pagos fraccionados

El RDL 2/2016 ha establecido un “esfuerzo recaudatorio” adicional sobre las empresas con una facturación superior a 10 M€, y que pretende mantenerse al menos hasta 2018, inclusive. Como se desprende de lo expuesto en el apartado anterior, los tipos establecidos, tanto en el cálculo con arreglo a la base imponible como en el cálculo mínimo alternativo sobre el resultado contable, resultan notablemente superiores a los tipos medios reales.

En tales casos, el pago anticipado superará el importe del impuesto final y, al mantenerse el régimen varios años tendrá claros efectos negativos sobre la financiación y liquidez de las empresas. Sólo en costes financieros, la inmovilización de los recursos destinados a estos mayores pagos fraccionados se prolongará durante más de 4 años y con un coste total en torno al 15% del exceso de pagos fraccionados.

Por otra parte, el efecto de ese “esfuerzo recaudatorio” adicional, tendrá sólo un impacto transitorio sobre las cuentas públicas en 2016, que se verá revertido –pese al previsto mantenimiento de la medida– en 2017 (menores cuotas diferenciales) y 2018 (mayores devoluciones).

Revisión de los tipos nominales

Una forma de consolidar el efecto transitorio de la elevación de los pagos fraccionados podría ser la elevación de los tipos nominales. A tenor de los datos disponibles, la vuelta al 28% del tipo general aplicado en 2015 podría generar una recaudación adicional de 2.000/2.500 M€; si se hiciera al 30% aplicado hasta 2014, la recaudación adicional sería de unos 3.500/4.000 M€. Ninguna de estas cifras alcanzaría la del ajuste total requerido.

Por otra parte, una medida de este tipo tendría probablemente un impacto negativo sobre la imagen de nuestro país, en cuanto a la estabilidad normativa y a la comparación con los tipos de otros países de

nuestro entorno, por lo que su adopción debe valorarse cuidadosamente. Posiblemente, ese impacto negativo se vería atenuado si la medida contuviese un calendario de “vuelta a la normalidad” a razón, por ejemplo, del 1% anual.

Revisión de los regímenes especiales

La revisión de algunos regímenes especiales podría permitir un incremento recaudatorio.

A) Consolidación Fiscal

Un caso particular y del que disponemos de datos, es el del Régimen de Consolidación Fiscal. Como en casos anteriores, exponemos en la Tabla 8 una evolución resumida de algunas magnitudes referidas a la aplicación de este régimen:

Tabla 8. Consolidación fiscal, evolución resumida

GRUPOS FISCALES	2005	2007	2013
Total Grupos fiscales	1.584	2.093	4.276
Grupos fiscales con BIP	1.079	1.381	2.241
Resultado contable positivo	75.264	107.213	83.112
Base imponible	38.475	59.762	32.276
Cuota íntegra	13.455	19.337	9.670
Cuota líquida positiva	8.737	10.653	5.240
Ajustes por consolidación	-33.986	-41.997	-52.601

Fuente: Mº de Hacienda y AAPP

Cifras en millones de euros

Por una parte, se aprecia que los Grupos fiscales (GCF) representan el 27,54% (2005), 29,84% (2007) y 32,20 (2013) de la Cuota Líquida total del IS; es decir su peso en la recaudación se ha incrementado en aproximadamente el 17%, pero el número de GCF lo ha hecho en aproximadamente el 170%, lo cual indica que los grupos de nueva incorporación son de mucha menor dimensión, como indica el dato de CL por GCF con BIP haya pasado de 8.097 k€ (2005) de media por cada grupo fiscal a 2.338 k€ (2013) una disminución de más del 70%.

Por otra parte, los ajustes negativos por consolidación se han incrementado en casi el 55% en el período 2005/2013, pese a la fase recesiva a partir de 2008. Estos ajustes suponen una merma anual que, aunque sólo el 40% de ellos no correspondiese a dividendos y rentas asimiladas, se situaría en más de 2.500 M€.

Teniendo en cuenta además la mayor complejidad y duración de las actuaciones administrativas en relación con los GCF, creemos que podría ser oportuno restringir el acceso a este régimen, por ejemplo, aplicándolo sólo a los Grupos que estén obligados a presentar cuentas anuales consolidadas o que se auditen.

Al mismo tiempo, sería oportuno revisar algunos aspectos del régimen, como pueden ser:

- Limitación de la consideración como sociedad cabecera de una sociedad no residente exclusivamente en los casos de que no exista una sociedad cabecera residente.
- Permitir la consideración como dominante de cualquier entidad residente sometida al tipo general.
- Permitir la compensación por el GCF de las BIN y otros créditos fiscales previos a la incorporación al GCF, de manera fraccionada.
- Contemplar un régimen simplificado de compensación de cuotas negativas y positivas, no sometido al proceso de comprobación conjunta.

B) Atribución de rentas

La peculiar situación de los entes en atribución de rentas, a caballo entre el IS y el IRPF, e incluso dentro del propio IS, dificulta su evaluación y control. Aunque se han introducido algunas medidas para afrontar esta situación, mediante el sometimiento al régimen general de sociedades civiles (aunque no todas) y al procedimiento de declaración, creemos que debiera plantearse la eliminación de este régimen especial o, cuando menos, su limitación a los casos de herencias yacentes y comunidades de bienes que no desarrollen actividades económicas (empresariales, profesionales o de otro tipo) de manera continuada.

Esta medida en ningún caso lastraría la recaudación tributaria.

Medidas en relación con la base imponible

A) Dividendos y rentas asimiladas

Buena parte de la diferencia entre el tipo estándar del IS y los tipos efectivos a la que se viene haciendo referencia en medios políticos y periodísticos se explica si se tiene en cuenta que esos tipos efectivos se calculan sobre magnitudes no homogéneas, ya que resultan del cociente entre IS efectivo español pagado por la sociedad de que se trate y la totalidad de su beneficio, sin tener en cuenta que el mismo comprende no sólo el beneficio directo, o añadido, por la sociedad en territorio español, sino en todo el mundo, así como los dividendos y rentas asimiladas procedentes de las sociedades en las que participa y que proceden, por tanto, de beneficios que ya han tributado.

El cálculo más correcto sería establecer el cociente entre la totalidad de los impuestos sobre beneficios soportados por la sociedad a nivel mundial (incluyendo la parte correspondiente de lo pagado por las sociedades participadas de las que proceden los dividendos y rentas asimiladas) entre la totalidad del beneficio; este cociente proporcionaría un "tipo efectivo global". Otro cálculo también correcto, aunque de ámbito más limitado, sería el cociente entre el IS español directo pagado por la sociedad y el "beneficio añadido" al que antes nos hemos referido, que proporcionaría el "tipo efectivo local directo".

La Tabla 9 muestra la evolución resumida de los distintos mecanismos de ajuste por doble imposición (con exclusión de las instituciones de inversión colectiva y de capital-riesgo y de la consolidación fiscal).

Tabla 9. Evolución resumida de ajustes por doble imposición

AJUSTES POR DOBLE IMPOSICIÓN (DI)	2005	2007	2013
Exenciones doble imposición (-)	-14.277	-22.813	-32.663
Exenciones doble imposición (+)			2.103
AIE y UTE (-)			-3.314
AIE y UTE (+)	3		0
Transparencia fiscal (-)	-7.404	-3.919	-9
Transparencia fiscal (+)	1.137	1.673	1.575
Transparencia fiscal internacional (-)	-26	-342	-9
Transparencia fiscal internacional (+)	20	18	7
Ajustes en BI	-20.547	-25.382	-32.310
Deducciones doble imposición	-2.702	-4.037	-2.535
Deducciones DI en base equivalente	-7.720	-12.422	-8.450
Total Ajustes DI en base equivalente	-28.267	-37.803	-40.760

Fuente: Mº de Hacienda y AAPP

Cifras en millones de euros

Puede apreciarse de inmediato que estos ajustes (pese a que falten algunos importes) explican buena parte de las divergencias entre tipo estándar, tipo nominal promedio y tipos efectivos, tanto en base como en cuota y la relevancia que tienen en su conjunto.

De cara al incremento de la potencia recaudatoria deseado, no puede descartarse una revisión parcial del actual mecanismo principal de ajuste por doble imposición (Exención por Doble Imposición), que engloba desde 2015 la mayor parte de las deducciones por doble imposición, con una o varias de las siguientes medidas:

- Introducción del criterio de cómputo por renta neta, que supone la no deducibilidad de los gastos conexos con ingresos exentos o bonificados (en el porcentaje que represente la bonificación o deducción).
- Elevación del porcentaje mínimo de participación (por ejemplo, al 10%), reintroduciendo la deducción al 50% para dividendos y rentas asimiladas para participaciones que no cumplan los requisitos para la exención (a partir de una participación mínima de, por ejemplo, el 3%).
- A efectos de reconocer la comparabilidad de un impuesto extranjero como análogo o comparable al IS español, sustituir la actual referencia a un tipo fijo por la de un porcentaje del tipo que sería aplicable en España (por ejemplo, el 50%), sin tomar en cuenta los ajustes por doble imposición sobre dividendos y rentas asimiladas o sobre rentas procedentes de otros países.

Creemos que medidas de este tipo permitirían incrementar la recaudación en un importe que dependería de su intensidad, pero probablemente por encima de 1.500 M€ anuales, al tiempo que adecuarían la base efectiva a la capacidad económica objeto de gravamen. A este efecto recaudatorio derivado de la medida propuesta, habría que añadir el que provoca la modificación establecida por el Real Decreto-ley 3/2016 consistente en impedir la deducción de pérdidas por transmisión de participaciones cuando se cumple el requisito de participación significativa para la exención de dividendos, tanto en participaciones en entidades residentes como en no residentes y, en estas últimas, incluso aunque no se cumpla el mismo si la filial no está sometida a un tipo nominal mínimo del 10% en el país de residencia.

B) Amortizaciones, Arrendamiento financiero

Otra medida a evaluar, tanto en términos recaudatorios como de eficacia económica es la simplificación de los métodos de amortización, reforzando el carácter general de la amortización lineal y eliminando o restringiendo la aplicación de los métodos de amortización decreciente y la aplicación sistemática de planes especiales de amortización.

En la misma línea, podría considerarse la eliminación de la ventaja fiscal de los arrendamientos financieros, de forma que los bienes objeto de estos contratos se amorticen según las mismas reglas establecidas para los adquiridos formalmente.

C) Precios de transferencia

La complejidad y generalidad de las obligaciones de documentación sobre precios de transferencia suponen un notable coste, en términos de tiempo y medios a emplear, que difícilmente puede justificarse por razones de lucha contra el fraude o eficacia recaudatoria y producen un mayor grado de inseguridad jurídica, que en definitiva perjudica la comparabilidad con otros países a efectos de localización de nuevos proyectos empresariales o de extensión y/o ampliación de los ya existentes.

Por ello, nos permitimos exponer las siguientes ideas y sugerencias:

- Limitar la obligación de elaborar la documentación a las operaciones con no residentes y/o grupos más significativos
- Eliminar la exigencia de estudios de comparables externos, estableciendo su aportación como opcional.
- Aceptación como VNM de los que figuren dentro del rango de comparabilidad, limitando, en su caso, el ajuste al mínimo preciso para que el valor determinado se comprenda dentro de dicho rango.
- No aplicación del ajuste cuando no se aprecie la obtención de ventaja fiscal considerando el conjunto de la operación o cuando no pueda aplicarse el ajuste negativo correlativo por prescripción o firmeza.
- Aceptación del criterio de coste sin margen, en servicios de bajo valor añadido.

D) Compensación de BIN

Para apreciar la importancia de esta partida, ofrecemos en la Tabla 10 una evolución resumida de la misma, de acuerdo con los informes anuales de recaudación tributaria, que sólo muestran datos a partir de 2007.

Tabla 10. Evolución de la compensación de BIN

COMPENSACIÓN DE BIN	2007	2013	2014
Sociedades no grupo	9.397	13.750	13.923
Grupos Consolidados Fiscales (GFC)	3.879	4.158	5.432
Total	13.276	17.908	19.355

Fuente: Mº de Hacienda y AAPP

Cifras en millones de euros

Como cabía esperar, el importe de esta partida se ha incrementado notablemente a partir de 2008, pese a la introducción de restricciones en cuanto al límite de compensación a partir de 2012.

Es de esperar que en los próximos años la evolución de esta partida sea paralela a la de las BI previas a su aplicación, si bien las nuevas restricciones para entidades con importes netos de cifra de negocios que en el año anterior superen los 20 millones de euros tendrán su importancia.

Los aspectos que en nuestra opinión pueden contribuir, de un lado, a evitar un uso indebido de este mecanismo de integración impositiva y, de otro, a otorgar un mayor grado de seguridad jurídica y a reconocer el principio de confianza legítima, son:

- Establecer la caducidad del derecho a la compensación de BIN cuando la sociedad no haya realizado operaciones en un período ininterrumpido dado (por ejemplo, 4 años).
- Introducir una salvedad en cuanto a la extensión de los períodos de prescripción y/o comprobación, para los casos en los que se haya producido la utilización total del crédito fiscal (en cuyo caso, se estaría al período de prescripción del período de utilización) o un acto administrativo de comprobación o liquidación respecto del período de generación y/o de aplicación del crédito fiscal.
- Establecer normas más flexibles, que permitan la compensación con bases positivas de períodos anteriores, en los casos de concurso, reestructuración de deudas y liquidación.

Las dos últimas sugerencias debieran ser aplicables respecto de todos los créditos impositivos, en base o en cuota.

E) Reducciones, deducciones y bonificaciones

Entendemos que la revisión y actualización del catálogo de incentivos y beneficios fiscales es siempre necesaria, pero quizá en estos momentos sea especialmente conveniente, tanto por las razones de su-

ficiencia a las que venimos haciendo referencia como por las medidas propuestas y adoptadas de armonización internacional que están actualmente sobre la mesa.

Con frecuencia suele invocarse que la mayor parte de ellas tienen un impacto recaudatorio menor, pero aunque esto pueda ser cierto en ocasiones, no lo es menos que un impacto menor en términos totales, puede producir efectos significativos a nivel individual o sectorial, produciéndose desplazamientos horizontales de demanda o actividad, pero sin un efecto neto real. En otras ocasiones, incentivos que inicialmente tienen una incidencia recaudatoria menor pueden ir atrayendo contribuyentes de modo que tal incidencia se incremente notablemente. Así parece haber ocurrido con la amortización anticipada de bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero o con determinadas actividades relacionadas con la cultura y espectáculos.



ALGUNAS NOTAS SOBRE LA POSIBLE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ARMONIZACIÓN COMUNITARIA

- 30 Directiva antifraude (UE) 2016/1164, de 12 de julio
- 33 Base imponible común: Propuesta de Directiva 2016/685 (CNS), de 25 de octubre

5. ARMONIZACIÓN COMUNITARIA

Si bien es deseable la estabilidad del marco normativo, en general, y en el ámbito tributario, en particular, este principio no es incompatible con un planteamiento de reformas progresivas, siempre que la evolución de las mismas siga una senda coherente de cara a alcanzar la situación final deseada.

En el momento presente y en lo que se refiere al IS, existe una corriente mayoritaria que preconiza un incremento de su recaudación, pero manteniendo los tipos impositivos tan bajos como sea posible, dado que la percepción del inversor sobre la localización de un determinado proyecto viene influida por la carga fiscal sobre los beneficios esperados, cuyo indicador más inmediato es el tipo impositivo nominal.

Ello hace que el crecimiento de la recaudación ha de provenir del incremento del número de contribuyentes efectivos y, sobre todo, del crecimiento de las bases por ampliación de la base individual de cómputo (expansión de bases) o por efecto del crecimiento económico general.

En este contexto, la preocupación por la expansión de las bases de tributación ha dado lugar a diversos trabajos y acuerdos en el seno de la OCDE y de la UE, de los que el más conocido probablemente es el denominado "Proyecto [anti]BEPS" (Base Erosion and Profit Shifting).

Por ello, este examen sobre la situación presente y de ideas y sugerencias de cara a potenciar su capacidad recaudatoria con arreglo a criterios de generalidad y capacidad económica estaría incompleto si no hiciera referencia a la tendencia evolutiva a nivel supranacional en la que necesariamente debe inscribirse.

Directiva antifraude (UE) 2016/1164, de 12 de julio

Como se reconoce ya en los dos primeros párrafos de su exposición introductoria, esta Directiva se enmarca dentro del Plan BEPS conducido por la OCDE y contiene el siguiente calendario de transposición e implantación:

Disposición	Efecto	Fecha
En general	Transposición	31/12/18
	Vigencia	01/01/19
Art. 5 Imposición de salida	Transposición	31/12/19
	Vigencia	01/01/20
Art. 4 Limitación de intereses. Permanencia regulación actual (*)	Opcional hasta	01/01/24

(*) Salvo que, con anterioridad, la OCDE establezca normas mínimas

Fuente: elaboración propia

Este calendario pone de manifiesto que su transposición en nuestro marco normativo interno no es necesariamente inmediata, pero tampoco puede demorarse mucho (salvo, tal vez, lo relativo a la limitación de intereses) y sería posible incluso que tal transposición se realizase de manera casi inmediata.

Otra consideración previa es que esta Directiva, tal como señala su art.3, establece un nivel mínimo de protección, pero autoriza a los estados a que lo sitúen en un nivel superior. Dicho de otro modo, sería admisible una legislación nacional que amplíe o refuerce las medidas antielusión contenidas en la Directiva.

A) Limitación de gastos financieros

El art.4 de la Directiva guarda un evidente paralelismo con el art.16 LIS. Aunque ambos preceptos establecen como límite general el del 30% del EBITDA y buena parte de los criterios y reglas particulares, ha de tenerse en cuenta que en el precepto comunitario dichos criterios y reglas particulares son de aplicación opcional por los estados, por lo que no puede invocarse su transposición automática.

No obstante, muchos de ellos, si no todos, responden a la lógica económica y a la filosofía subyacente en esta norma, por lo que, en nuestra opinión, debieran incorporarse, de manera inmediata o gradual, a nuestro derecho interno.

Un buen ejemplo viene dado por el nivel de franquicia que el art.16.1 LIS establece en 1 M€, y el art.4.23 de la Directiva lo sitúa en 3 M€. Aun cuando los compromisos inmediatos de reducción del déficit público hagan que sea arriesgado ampliar ya el límite, sería conveniente abordar esta ampliación de manera gradual (por ejemplo, a razón de 500 k€ por año).

Asimismo, creemos conveniente que la normativa nacional incorpore al menos las siguientes opciones de la Directiva, no contenidas en el actual art.16 LIS:

- No aplicación de esta norma a las entidades que no formen parte de un grupo, teniendo en cuenta que la justificación inicial de esta medida era combatir el desigual nivel de endeudamiento en empresas asociadas con la finalidad de obtener ventajas fiscales.
- No aplicación respecto de la financiación de proyectos de infraestructura pública a largo plazo.
- No aplicación cuando el nivel de endeudamiento se corresponda con el del grupo consolidado.
- Posibilidad de trasladar a períodos anteriores los excesos no deducidos, en determinados supuestos (por ejemplo, en los de concurso, liquidación o extinción).

B) Impuesto de salida

El art.5 de la Directiva se relaciona con el art.19 LIS, pero no guarda el paralelismo que se aprecia respecto de la limitación de gastos financieros, por lo que consideramos oportuno realizar la transposición de esta medida sin agotar el plazo. No parece que la transposición haya de tener efectos recaudatorios significativos.

En ambos preceptos no apreciamos que se contemple una regla particular respecto de los inmuebles, en los que, incluso en ausencia de EP (establecimiento permanente) se mantiene, por lo general, el criterio de tributación en el país en el que se ubican, por lo que entendemos no debiera aplicarse este impuesto de salida.

Otro caso particular debiera ser el del fondo de comercio u otros activos intangibles (marcas, *know-how*, etc.) no adquiridos de terceros y/o que corresponden a expectativas de beneficios futuros, que tampoco parece lógico se vean sometidos al impuesto de salida, por su carácter de expectativas y las probables duplicidades y distorsiones impositivas que podrían producirse.

Sobre estos dos aspectos, llamamos la atención de las autoridades responsables, de cara a la modificación de los preceptos indicados para tomarlos en consideración.

C) Norma general antiabuso

El art.6 de la Directiva se relaciona con los arts.15/16 LGT y entendemos que requiere alguna adaptación de la normativa nacional, para dejar aclarado que, tal como se expresa en el precepto comunitario, el "falseamiento" (que entendemos que no debe entenderse en términos jurídico-penales, sino operativos y económicos) constituye un indicio de posible práctica abusiva, pero que ha de acreditarse en todo caso que se ha tenido el propósito de obtener una ventaja fiscal indebida.

En cualquier caso, consideramos esta norma excesivamente vaga e imprecisa, por lo que creemos recomendable avanzar para lograr una mayor concreción, tanto en el ámbito comunitario como en el interno.

D) Sociedades Extranjeras Controladas (TFI)

Los arts.7/8 de la Directiva se relacionan con el art.100 LIS y entendemos que su transposición puede realizarse sin especial demora y sin efectos recaudatorios apreciables, evitando así posibles distorsiones innecesarias.

E) Asimetrías híbridas desfavorables y favorables

El art.9 de la Directiva debe complementarse con el art.2.9) de la misma, en el que se contiene la definición de asimetría híbrida y la distinción entre las de doble deducción y las de deducción sin inclusión:

- La asimetría por doble deducción es la que daría lugar, en ausencia de norma correctora, a la deducción de un mismo pago, gasto o pérdida, en dos estados diferentes.
- La asimetría por deducción sin inclusión es la que daría lugar, en ausencia de norma correctora a la deducción de un pago (entendemos que también de un gasto o pérdida) en un estado sin que se compute un cobro (ingreso o beneficio) en el otro estado.

La correspondencia en la normativa nacional se encuentra principalmente en las letras a) y j) del art.15 LIS, si bien ésta hace el tratamiento también aplicable a las operaciones entre residentes.

Puede apreciarse que el concepto de asimetría híbrida va más allá de las operaciones de financiación con recursos propios y ajenos, y que afecta a cualquier operación con incidencia en las bases/cuotas de la imposición sobre la renta.

De cara a la transposición a la normativa interna, creemos aconsejable ubicar el tratamiento de estas asimetrías en un precepto separado del art.15 LIS o, al menos, en un apartado 2. del mismo, de nueva creación, para facilitar un tratamiento integrado, tanto en la vertiente del cobro como en la del pago (que es en la que principalmente incide la regulación interna actual). En dicha transposición, debiera aclararse que en las operaciones entre residentes, la asimetría debe evaluarse atendiendo al conjunto de la operación y períodos afectados, estén o no prescritos.

Creemos oportuno señalar que las asimetrías híbridas a las que hace referencia la Directiva son las que podríamos calificar de desfavorables para los ingresos públicos, pero, sin embargo, no apreciamos que se contemple un tratamiento respecto de aquellas asimetrías con efectos favorables para dichos ingresos:

- Doble inclusión, cuando una partida sería sometida a tributación en ambos estados/contribuyentes.
- Inclusión sin deducción, cuando una partida sería sometida a tributación en un estado/contribuyente, sin permitirse su deducción en el otro estado/contribuyente.

A título de ejemplo, pueden citarse:

- Gastos financieros no deducidos en una parte, pero computados como ingresos en la otra, sin permitirse ajuste por doble imposición.
- Ajustes positivos en una parte, sin permitirse el ajuste negativo en la otra, invocando firmeza, prescripción o liberalidad, en particular en los casos de precios de transferencia y otras operaciones vinculadas.

Consideramos que las asimetrías híbridas favorables también deberían ser objeto de tratamiento.

Base imponible común: Propuesta de Directiva 2016/685 (CNS), de 25 de octubre

Lo primero que ha de decirse es que se trata de una propuesta de Directiva, que acaba de surgir ante las dificultades de avance de la propuesta de Directiva sobre establecimiento de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, que se remonta a 2011. Aunque el art.70 de esta nueva propuesta (a la que aludiremos en lo sucesivo como Directiva) establece que la transposición debe realizarse no más tarde del 31-12-2018, para su aplicación en los estados miembros a partir de 1-1-2019, debe tenerse en cuenta:

- No puede descartarse que su aprobación no sea inmediata, en cuyo caso, el calendario de transposición y aplicación se retrasaría.
- Sólo se prevé su aplicación obligatoria a las sociedades que pertenezcan a grupos consolidados con unos ingresos totales superiores a 750 M€ y que cumplan ciertos requisitos adicionales, siendo opcional respecto del resto.

También hay que señalar que esta Directiva pretende incorporar el contenido de la Directiva antifraude comentada en el subapartado precedente.

La Directiva contiene una regulación completa en relación con la determinación de la BI del IS, con una estructura algo diferente a la de la actual normativa interna. Por lógicas razones de espacio, no entramos aquí a hacer un comentario detallado de su contenido, limitándonos a llamar la atención sobre algún aspecto de interés, especialmente sobre aspectos no contemplados.

A) Gastos conexos con ingresos exentos

El art.12.g de la Directiva establece la no deducibilidad de los gastos incurridos para la obtención de ingresos exentos por la venta de participaciones superiores al 10%, dividendos y otras participaciones en beneficios procedentes de participaciones superiores al 10% y rentas de establecimientos permanentes, es decir, de las correspondientes a los ajustes en base por doble imposición.

Aunque no se contemplen expresamente otros supuestos, parece lógico que este mismo criterio se siga, en general, respecto de cualquier otro ingreso no computable o que sea objeto de ajuste en cuota por doble imposición.

Como hemos comentado en el apartado precedente, la aplicación general de este principio permitiría resolver de manera más congruente aspectos de algunos regímenes especiales (entidades exentas y/o no lucrativas, cooperativas) e, incluso, supuestos de asimetrías híbridas.

Recíprocamente, consideramos razonable y coherente que también se contemple específicamente la aplicación del criterio inverso de excluir de tributación los ingresos correlacionados con gastos no deducibles, en el mismo o distinto contribuyente, como sería el caso de las asimetrías híbridas que producirían efectos favorables sobre los ingresos públicos. Un ejemplo típico es el de los intereses entre empresas asociadas que no son deducibles en la pagadora que, de no aplicarse el criterio que proponemos, tributarían también en la perceptora de los intereses (doble inclusión).

B) Registro y justificación

La Directiva es sumamente parca en lo relativo a este aspecto, del que sólo se menciona (art.30) la obligación de llevar un registro de los activos fijos, en el que debe figurar la fecha de entrada en funcionamiento, costes de construcción y mejora por cada activo fijo, así como la fecha, importe y detalles de sus enajenaciones y los datos de las amortizaciones, de forma que pueda calcularse el valor fiscal.

No obstante, de su tenor literal parece desprenderse que los cálculos relativos a la determinación de la base no se realizan con arreglo a la información contable corregida, sino mediante la aplicación de las normas fiscales específicas, aunque no cabe descartar que en el proceso de discusión de la normativa o en la transposición nacional se establezca la continuidad de nuestro actual procedimiento de ajustes sobre el resultado contable.

En cualquier caso, parece claro que la Directiva pretende la desvinculación valorativa y temporal entre contabilidad y fiscalidad, lo que puede incrementar la carga fiscal indirecta derivada del mantenimiento de registros separados y la conciliación entre ambos.

Tampoco se contienen normas o precisiones sobre los requisitos documentales de cara al cómputo de ingresos y gastos.

C) Discrepancias en la imputación temporal

Los arts.6.4, 15 y 17 y 18 de la Directiva insisten en la inclusión de los ingresos y gastos en el período al que corresponden de acuerdo con las normas fiscales. Los términos en los que este criterio se expresa, así como la ausencia de referencia alguna a las consecuencias de incorrecciones o discrepancias respecto de la imputación temporal nos llevan a preguntarnos si el hecho de que la Administración y/o los tribunales consideren incorrecta la imputación temporal realizada por el contribuyente de una o varias partidas conlleva la imposibilidad de aplicación efectiva de las mismas, dando lugar a situaciones de doble inclusión o de inclusión sin deducción, especialmente si entran en juego la caducidad y/o prescripción.

Parece lógico que, sean favorables o desfavorables las consecuencias para el contribuyente, cualquier ajuste derivado de errores o discrepancias en la imputación temporal deba regularizarse tanto el período en el que se considera incorrectamente imputado como en el período en el que se considera procedente, evitando así supuestos de doble tributación. Supletoriamente, debiera permitirse el ajuste compensatorio en el ejercicio en el que se realiza la regularización o se produce la sentencia o resolución final de la controversia.

D) Verificación y comprobación

La Directiva no contiene normas sobre los procedimientos ni régimen sancionador a seguir en las actuaciones administrativas de verificación, comprobación e investigación, lo que puede dar lugar a distorsiones y/o ventajas comparativas entre los distintos Estados, lo cual resultaría contrario a la finalidad última de la Directiva de establecer normas y criterios uniformes.

Esto puede dar lugar a que esas distorsiones y/o ventajas comparativas jueguen un papel aún más destacado en las decisiones empresariales sobre localización de sus sedes y actividades.



ALGUNAS NOTAS SOBRE LA POSIBLE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

CONCLUSIONES

- 38 Diagnóstico
- 39 Propuestas

CONCLUSIONES

Diagnóstico

- La recaudación obtenida por este impuesto fluctúa en este siglo alrededor de 20.000 millones de euros, un 2% del PIB, cuando en la UE 28 está en una media del 2,5% del PIB.
- No deberíamos fijarnos como objetivo conseguir la recaudación récord de 2007, casi 45.000 millones, porque ese ejercicio precrisis fue excepcional.
- Después de la crisis la recaudación viene lastrada por los créditos fiscales acumulados por las empresas, especialmente los debidos a bases imponibles negativas.
- Dentro del censo de contribuyentes por este impuesto, 7 de cada 10 entidades declaran bases negativas y casi una cuarta parte de todas están inactivas.
- Los grupos fiscales han crecido de manera exponencial.
- La divergencia entre resultados contables positivos y bases imponibles positivas, hasta 2013, ha ido creciendo.
- El diferencial entre el tipo nominal y el efectivo, entendiendo por este último el cociente entre cuota líquida y resultado contable, no es síntoma de fraude o desimposición en este tributo teniendo en cuenta que nuestras grandes empresas obtienen buena parte de sus beneficios fuera de España y la existencia de una importante bolsa de créditos fiscales, especialmente originados por bases imponibles negativas.
- Los pagos fraccionados exigidos por el Real Decreto-ley 2/2016 provocan un adelanto de impuesto con impacto negativo en la tesorería de las empresas.
- Las medidas del Real Decreto-ley 3/2016 aplicables a ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 limitarán en alguna medida la inevitable reversión del adelanto recaudatorio que se produce en 2016 con respecto a la declaración de ese ejercicio a presentar en 2017.

Propuestas

- Acometer un plan específico de depuración del censo de declarantes estableciendo controles de sociedades inactivas y de las que declaran bases imponibles negativas de manera recurrente.
- Analizar los ajustes fiscales que ocasionan mayor divergencia entre resultado contable y base imponible.
- Reversión gradual de las medidas excepcionales relativas a los pagos fraccionados.
- Revisión de determinados regímenes especiales.
- El régimen de consolidación fiscal podría limitarse a grupos que consolidan contablemente o que se auditan.
- Revisión de la corrección de la doble imposición.
- Eliminación de la excepcional deducibilidad del coste de activos adquiridos mediante arrendamiento financiero.
- Prohibición de deducir, total o parcialmente según los casos, de gastos conexos a ingresos exentos o bonificados.
- Correcciones en la normativa relativa a precios de transferencia en el sentido de rebajar más los requisitos de documentación y asegurar la neutralidad del ajuste.
- Establecer la caducidad del derecho a compensar BIN cuando la sociedad no haya realizado operaciones ininterrumpidamente en un determinado período de tiempo.
- Establecer cautelas para que las asimetrías híbridas que se intentan corregir en supuestos de desimposición también se impidan en casos de sobreimposición.
- Revisión de las reducciones, deducciones y bonificaciones, si bien en este sentido se ha ido avanzando en las últimas reformas.

© Servicios de Estudios de REAF-REGAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas

Diseño y maquetación: desdezero, estudio gráfico

Impresión: Gráficas Menagui



2015

INFORME SOBRE SEGUNDA OPORTUNIDAD.
SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE MEJORA

CIERRE CONTABLE DEL EJERCICIO 2014.
ASPECTOS ECONÓMICO-TRIBUTARIOS DE INTERÉS

EL FUTURO DE LOS MUNICIPIOS. ORGANIZACIÓN TERRITORIAL

INMERSOS EN LA REFORMA FISCAL. 80 RECOMENDACIONES

LOS TÍTULOS DE LA UNIVERSIDAD ESPAÑOLA Y LA COLEGIACIÓN
DEL PROFESIONAL DE LA ECONOMÍA Y LA EMPRESA

2016

LA APUESTA DE LA UE POR LA PARTICIPACIÓN DE LAS PYMES
EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA

PANORAMA DE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA Y FORAL 2016

DECLARACIÓN DE RENTA Y PATRIMONIO 2015

MÉTODO DE VALORACIÓN CUANTITATIVA. ADJUDICACIÓN
DE LA UNIDAD PRODUCTIVA EN SEDE CONCURSAL

FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE RÉGIMEN COMÚN: UNA REFORMA NECESARIA

RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA E INFORMES INTEGRADOS.
CASO PRÁCTICO

PRESENTE Y FUTURO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN ESPAÑA. 10 CLAVES

IMPlicACIONES ECONÓMICAS DEL FUNCIONAMIENTO DE LA JUSTICIA EN ESPAÑA



ESTUDIOS

5

ALGUNAS NOTAS SOBRE LA POSIBLE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

DICIEMBRE 2016

economistas

Consejo General

REAF-REGAF
asesores fiscales

Nicasio Gallego, 8
28010 Madrid
Teléfono: 91 432 26 70
www.reaf-regaf.economistas.es