

BLOQUE VIII. TEMA 8.

LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES: CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS.

JUSTIFICACIÓN.

BASE IMPONIBLE: PROBLEMAS Y ALTERNATIVAS DE DETERMINACIÓN.

TIPOS DE GRAVAMEN Y BENEFICIOS FISCALES.

LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO.

LA INTEGRACIÓN CON LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

1.-LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES: CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS. JUSTIFICACIÓN.

A) CONCEPTO

Los Impuestos sobre Sociedades pueden definirse como un *impuesto directo y global, que recae sobre la renta neta de las entidades jurídicas, con un tipo de gravamen proporcional.*

B) CARACTERÍSTICAS

- 1º **Es directo**, porque grava un índice directo de capacidad económica, como es la renta, obtenida por las sociedades y entidades jurídicas.
- 2º **Es personal**, ya que el hecho imponible, la obtención de renta solo puede ser pensado en relación con determinados sujetos, las personas jurídicas y determinados entes sin personalidad jurídica establecidos por la ley),
- 3º **Es, normalmente, de tipo fijo**, o alícuota proporcional, si bien pueden establecer tipos proporcionales distintos para distintos sujetos.

2.-JUSTIFICACIÓN.

A) JUSTIFICACIÓN

Entre los argumentos a favor de su existencia podemos destacar los siguientes:

1. **Teoría del privilegio:** el origen histórico del impuesto se encuentra en que la concesión de la forma societaria conllevaba un privilegio que era concedido por el Estado, y la contrapartida a ese privilegio era la cesión a la Hacienda Pública.
2. **Impuesto que permite recuperar las externalidades generadas por el Estado** que benefician especialmente a las Sociedades: el Impuesto sobre Sociedades mejora la distribución de los costes de determinados servicios públicos de los que se benefician especialmente las sociedades: educación, investigación, sanidad, infraestructuras.
3. **Impuesto que permite regular la creación de grandes monopolios y oligopolios** que pudieran tener un poder excesivo sobre el mercado;

4. **Impuesto que permite el control de los rendimientos generados en las empresas;** un porcentaje muy importante del PIB y consecuentemente de los rendimientos de los distintos factores productivos (trabajo, capital) se generan en las sociedades por lo que es necesario mantener el impuesto de forma independiente para permitir su control.
5. **Mejora la progresividad global del Sistema Tributario** al gravar rendimientos de Capital de los que normalmente son propietarios los segmentos de renta alta.
6. **También permite gravar los beneficios no distribuidos por las sociedades** y que consecuentemente no aparecen como renta de los accionistas dada la estrecha definición de la Base Imponible en el IRPF, que normalmente no grava los incrementos del valor de las acciones que no se han realizado, ni los dividendos no distribuidos.
7. **Finalmente, su importancia recaudatoria.**

3.-BASE IMPONIBLE: PROBLEMAS Y ALTERNATIVAS DE DETERMINACIÓN.

A) CONCEPTO DE BI

La Base Imponible es la **renta neta** obtenida por la sociedad en el periodo impositivo. Normalmente calculada conforme a las reglas contables.

La renta neta está formada por la **variación patrimonial neta** en el periodo impositivo más los beneficios distribuidos:

Base Imponible = variación patrimonial neta + reparto de dividendos.

Definición similar a la dada por Simons al enunciar en el IRPF la renta extensiva, ya que para la sociedad los dividendos serían equivalentes al consumo para las personas físicas (excedentes que no se materializan en inversión, ni en ahorro).

Ha sido tradicional no obstante la enunciación de tres conceptos de base imponible:

1.- Concepto renta: se considera como renta neta total de una sociedad la suma algebraica de los rendimientos netos habituales de la actividad económica y de las alteraciones patrimoniales extraordinarias producidas en el período, tales como enajenaciones de inmovilizado.

Hay que acudir a la cuenta de pérdidas y ganancias, al resultado contable.

2.- Concepto capital: se considera que la renta está constituida por la variación patrimonial neta habida durante el período de referencia más los beneficios que se hayan distribuido durante el mismo período.

Para su cálculo se utilizan la comparación de los balances de las empresas, entre dos años consecutivos.

3.-Concepto de flujo de caja: Se distinguen tres variantes:

- **Flujo de caja de base real** que grava el **cash flow neto** derivado de las **transacciones reales** de la sociedad, permitiéndose la deducción de todas las adquisiciones de activos reales en el momento y al 100%, pero **no permite la deducción por gastos financieros**, no estando tampoco gravados los ingresos financieros,



- **Impuesto de base real y financiera** en el que se incluirían además las transacciones financieras,
- Finalmente, un impuesto establecido sobre la distribución neta de las sociedades a los accionistas, que **gravaría los dividendos más las compras netas de acciones de otras compañías** y ofrecería una desgravación por el nuevo capital emitido.

B) PROBLEMAS

1.- Problemas Técnicos

Los problemas técnicos se centran en los métodos de cálculo de la Base Imponible.

En los métodos directos se puede distinguir a su vez:

- 1.- El cálculo de la BI por la suma de los ingresos computables y gastos deducibles fiscalmente;
- 2.- El cálculo de la BI por diferencia de capitales fiscales, por diferencia entre el patrimonio social al inicio y al final del periodo, corregido si en el mismo se han realizado operaciones de capital (*Ej.: emisiones de acciones*) o se han repartido beneficios.

Los métodos objetivos se basan en módulos, signos, índices, etc. y su utilización es secundaria.

2.-Problemas Conceptuales: Cuantificación de Determinadas Partidas

Con independencia de lo anterior, siempre existirán problemas conceptuales relativos a la cuantificación de los principales elementos de la BI.

A.-Amortizaciones: La depreciación se puede deber a:

- 1.- envejecimiento físico, por el paso del tiempo;
- 2.- envejecimiento funcional, como consecuencia de su utilización en el proceso productivo;
- 3.- envejecimiento tecnológico u obsolescencia.

Para valorar correctamente la depreciación es preciso conocer:

- 1.- La vida útil del activo
- 2.- El ritmo con el que el envejecimiento incide sobre el activo a lo largo de esa vida útil.

Las dificultades para obtener esta información han conducido a utilizar métodos más sencillos. Entre estos procedimientos se pueden destacar:

- a) La amortización lineal**, reparte la depreciación del activo, a lo largo de su vida útil, en cuotas iguales para cada período.

La autoridad de cada país deberá aprobar:

- 1) el tipo máximo de amortización anual, y



2) el periodo máximo de vida del bien a efectos fiscales.

Dentro de estos límites, la amortización practicada será fiscalmente deducible;

b) La amortización degresiva, acumula mayor depreciación en los primeros años. Existen 2 alternativas:

1º Método del saldo decreciente doble. Consiste en aplicar el doble del coeficiente que resulte de la amortización lineal **al valor que quede por amortizar** en cada periodo.

2º Método de la suma de dígitos. En este método el porcentaje aplicable a cada año resulta de dividir el número de años de vida que quedan por amortizar entre la suma de los dígitos de los años de vida del activo.

c) La amortización progresiva. Acumula en los últimos años mayores cantidades de depreciación; no obstante, los activos suelen depreciarse más al inicio de su vida útil

d) Factor de agotamiento, utilizado por empresas extractivas de recursos naturales.

En cuanto al efecto de la inflación sobre las amortizaciones, si las cuotas de amortización se calculan sobre el coste histórico, y la inflación es elevada, los gastos por amortización se estarán infravalorando y se estarán gravando beneficios puramente monetarios (*no reales*).

Ello eleva a un exceso de tributación sobre el beneficio, con el que el impuesto sobre la renta de sociedades se estaría convirtiendo en un impuesto sobre el capital.

Para evitar esta situación se pueden establecer 2 ajustes:

a) Ajustes directos:

- 1.- Corregir el coste histórico con un coeficiente que refleje la inflación;
- 2.- alternativamente se podrían calcular las amortizaciones sobre el coste de reposición, si bien la dificultad práctica de conocer dicho coste hace inviable esta solución.

b) Ajustes indirectos:

- 1.- Establecer exenciones o tipos impositivos reducidos a las ganancias de capital que se pongan de manifiesto con motivo de la actualización de las partidas del inmovilizado del balance, cuando se pase del coste histórico al coste de reposición.

Las nuevas amortizaciones serán mayores al haberse actualizado el valor del activo;

- 2.- Establecer una exención impositiva a las reservas destinadas a complementar la diferencia entre los costes históricos y los costes de reposición.



B.- Valoración de existencias:

En el caso de las existencias los problemas de valoración se presentan en el caso de que exista inflación en la economía, con lo que el coste de de las existencias que se venden es superior al coste por el que se adquirieron.

Los criterios que se pueden utilizar para valorar las existencias son básicamente tres:

- a) **Método FIFO:** Implica valorar la salida de los productos de almacén con arreglo al precio más antiguo entre las existencias. Este método otorga un valor bajo al coste de las mercancías vendidas por lo que tiende a inflar ficticiamente el beneficio. La BI queda sobrevalorada y las existencias en inventario figurarán por el precio más moderno más alto.
- b) **Método LIFO:** Suponen valorar las existencias según el último precio de coste. Este método conduce a una valoración del beneficio de la sociedad más bajo que en el caso anterior, ya que elimina parcialmente los efectos provocados por la inflación.
- c) **Método NIFO** Valora las salidas con arreglo al coste de reposición, es decir, el precio que supondría la adquisición en el momento actual. Es un procedimiento que suprime de forma íntegra el beneficio ficticio o inflacionario de la sociedad .

Los sistemas tributarios actualmente suelen emplear el FIFO-

C) Provisiones y provisiones:

Con generalidad se permite deducir las provisiones, pero no las provisiones.

Las provisiones cubren pérdidas ciertas en cuanto a su acaecimiento, aunque su cuantía no se conozca de forma exacta.

Las provisiones cubren pérdidas meramente probables, sobre las cuales no se tiene certeza.

D) Compensación de BI negativas:

En el IS se permite compensar la BI negativa de un ejercicio con las BI negativas de los ejercicios futuros, a veces con límites temporales o cuantitativos.

4.- TIPOS DE GRAVAMEN Y BENEFICIOS FISCALES.

A) TIPOS DE GRAVAMEN En general los tipos de gravamen son fijos. Ahora bien, pueden existir:

- a) tipos distintos en función del tipo de sociedad de que se trate o bien,
- b) dentro de cada sociedad, un tipo para la parte del beneficio distribuido, otro para la destinada a reservas.

La razón principal que apoyaría una estructura progresiva sería el apoyo a la pequeña empresa, pero ello podría dar lugar a:

- a) Que se fraccionarían las actividades empresariales para reducir la progresividad (*Informe OCDE 1991*);
- b) Que los tipos inicialmente bajos se utilicen como refugio frente al IRPF (*Musgrave*).

B) BENEFICIOS FISCALES

En el IS suele ser habitual el establecimiento de incentivos fiscales a la inversión privada para favorecer el crecimiento económico (Ej.: amortizaciones aceleradas; fondos para la inversión exentos; etc.).

La utilización de estos incentivos ha sido criticada por 2 razones:

- a) No son neutrales, por lo que generan ineficiencias en la asignación de recursos;
- b) Los efectos no siempre compensan la pérdida de recaudación.

Por ello el Comité Ruding ha recomendado:

1. la utilización MODERADA de tales incentivos y,
2. la utilización de ayudas directas.

5.- LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO.

A) INCIDENCIA

Otra de las cuestiones que plantea el Impuesto sobre Sociedades es el de la INCIDENCIA del impuesto, es decir, quien paga realmente el IS.

Tradicionalmente se ha considerado que no existía **traslación hacia delante**, es decir, que no se repercutía por las empresas a los consumidores vía incremento de precios.

Sin embargo, estudios recientes ofrecen respuestas discrepantes.

Siguiendo a Fuentes Quintana podemos analizar la traslación distinguiendo el tipo de mercado y el corto plazo y el largo plazo.

1.- Competencia perfecta:

- a) **A corto plazo** el IS no se traduce en un incremento de precios de los productos.

El impuesto se paga con cargo a los beneficios, reduciendo la renta de las sociedades, con lo que los accionistas ven disminuir sus beneficios. Por lo tanto el impuesto es soportado totalmente por los accionistas, **es decir hay traslación a los accionistas.**

- b) **A medio y largo plazo**, el IS, al reducir el rendimiento neto del capital, reduce también el capital invertido en el sector societario que se desplazaría hacia el sector de empresarios no societarios.

Este trasvase de fondos de un sector a otro termina cuando se igualen los rendimientos marginales del capital en ambos sectores.

2.- Monopolio:

- a) **A corto plazo** la situación es la misma que en competencia perfecta: no se traslada al precio;
- b) **A largo plazo** depende de cuál sea el objetivo de la empresa. Si el objetivo de la empresa monopolista no es maximizar el beneficio sino obtener un determinado rendimiento sobre el capital invertido se produce traslación hacia delante mediante una disminución de la cantidad producida y un incremento de precio.



3.- Oligopolio:

Según Musgrave se producirá un **efecto precipitación** de modo que la elevación del precio de una empresa es una señal de mercado que llevaría a que las demás empresas a elevarlos también. De esta forma se trasladaría el impuesto al consumidor.

5.- LA INTEGRACIÓN CON LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

A) JUSTIFICACIÓN:

La independencia del IS respecto del IRPF puede plantear los siguientes problemas de doble imposición:

- 1.- doble imposición económica de los dividendos en el IS y el IRPF;
- 2.- doble imposición del beneficio, en el caso de los ajustes de los precios de transferencia entre sociedades vinculadas, cuando la legislación no prevé la bilateralidad de los ajustes:
- 3.- la doble imposición intersocietaria, que tiene lugar cuando el accionista que recibe la renta es otra sociedad, por lo que los dividendos vuelven a tributar en el IS.

Los mecanismos de coordinación para evitar estos problemas se conocen como sistemas de integración y pueden adoptar dos formas: integración total e integración parcial.

A) INTEGRACIÓN TOTAL

Supone bien la supresión del IS o bien su subsistencia como impuesto "a cuenta" del IRPF.

Hay varias modalidades:

a) Integración plena (Informe Carter):

- a) el IS deja de ser un impuesto independiente y se transforma en un impuesto a cuenta, es decir, en una retención en la fuente a efectos del IRPF; la sociedad retiene en la fuente el 50% del beneficio que se imputa al accionista
- b) se imputan a los accionistas tanto los beneficios distribuidos como los no distribuidos;
- c) en la BI del IRPF el accionista se integra el beneficio íntegro imputado. Acto seguido se liquida el IRPF, deduciéndose en cuota el 50% pagado a cuenta.
- d) Si la liquidación es negativa se devuelve el exceso ingresado.

b) Sistema de "sociedad de personas" :

Se procede como si no existiese sociedad, imputándose a los socios los beneficios de la sociedad, distribuidos y no distribuidos.

Esta solución implica, al igual que en la siguiente, la desaparición del IS.

c) Tributación de las ganancias de capital

Musgrave plantea una tercera alternativa consistente en suprimir el IS y hacer tributar a los socios tanto por los beneficios distribuidos como por las ganancias de capital, realizadas o no realizadas.

Se debería establecer una tributación periódica (Ej.: *quinquenal*) sobre las ganancias de capital no realizadas combinada con un gravamen en el momento de la transmisión de activos.

B) INTEGRACIÓN PARCIAL

En estos casos coexisten IS e IRPF como tributos **autónomos e independientes** pero ordenados de tal modo que se elimina, en todo o en parte, la doble imposición de dividendos.

Hay varias modalidades:

1º Método de imputación: Opera a nivel del socio en el IRPF.

El dividendo percibido se integra en la BI del IRPF multiplicado por un coeficiente. La diferencia entre el beneficio integrado en la BI y el dividendo será el IS pagado por ese beneficio, que se deduce en cuota del IRPF.

2º Método de doble tipo. Opera a nivel del IS.

En el IS se aplica un doble tipo: uno, más reducido, para los beneficios distribuidos y otro, más elevado, para los beneficios no distribuidos. No elimina totalmente la doble imposición.

3º Método de exención. Opera a nivel del IS.

Consiste en no gravar por el IS el beneficio distribuido a los socios que sólo tributarían por IRPF.

De este modo se elimina la doble imposición. No obstante la doble imposición puede subsistir si se reparten dividendos con cargo a reservas.

