CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 23, octubre 1996, pp. 135-147

La regulación del impuesto de sociedades en la comunidad autónoma vasca. Efectos en las entidades de economía social

Marco Antonio Rodrigo Ruiz
Subdirector del Instituto de Derecho Cooperativo y Economía Social (GEZKI) de la Universidad del País Vasco

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN: 0213-8093. © 1996 CIRIEC-España
www.ciriec.es www.uv.es/reciriec

La regulación del Impuesto de Sociedades en la Comunidad Autónoma vasca. Efectos en las Entidades de Economía Social

Marco-Antonio Rodrigo Ruiz
Subdirector del Instituto de Derecho Cooperativo y Economía Social (GEZKI) de la Universidad del País Vasco

RESUMEN

El autor pretende examinar la reciente normativa del Impuesto de Sociedades aprobada, al amparo del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por las Instituciones Territoriales de dicha Comunidad con competencia sobre la materia, al objeto de resaltar su incidencia sobre las entidades y empresas situadas en la órbita de la llamada economía social. La labor es fundamentalmente descriptiva y de síntesis.

Conviene advertir que un amplio sector de las entidades integradas en el ámbito de la economía social poseen regímenes fiscales diferenciados. Con toda la regulación positiva del Inpuesto de Sociefdades tiene evidente y notoria trascendencia sobre cualquier sujeto pasivo del tributo, y por tanto también sobre las entidades mencionadas.

RÉSUMÉ

L'auteur examine la réglementation récente de l'Impôt sur les sociétés adoptée, avec l'appui du Concert Economique de la Communauté Autonome du Pays Basque, par les Institutions Territoriales de cette communauté à l'objet de souligner son incidence sur les entités et les entreprises qui font partie de l'économie sociale. Son travail est fondamentalement descriptif et synthétique.

Il faut signaler qu'un large secteur des entités intégrées dans l'économie sociale ont des régimes fiscaux différentes. Néanmoins, la réglementation positive de l'Impôt sur les sociétés a une transcendance évidente et remarquable sur tous les sujets passifs de l'impôt et aussi sur les entités déjà nommées.

ABSTRACT

The author studies the new regulation of Corporate Taxes passed by the local institutions of the Basque Country in the framework of the Economic Agreement of that autonoumous community. He aims to highlight the impact of the new regulation on entities and enterprises which are included in the sector of Social Economy.

The reader has to bear in mind that many of the entities that are considered part of Social Economy have a specific fiscal status. Nevertheless, the possitive regulation of the Corporate Tax has clear effects on the tax-payer as well as on the afore-mentioned entities.

1.- Introducción

En esta colaboración se pretende examinar la reciente -y polémica- normativa del impuesto de Sociedades aprobada, al amparo del Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, por las Instituciones Territoriales de dicha Comunidad con competencia sobre la materia, al objeto de describir sus peculiaridades más destacables y, en particular, resaltar su incidencia sobre las entidades y empresas situadas en la órbita de la llamada economía social.

La dimensión del trabajo obliga en esta oportunidad a realizar una labor fundamentalmente descriptiva y de síntesis, sin perjuicio de que en otro momento puedan abordarse con el debido detenimiento y suficiente profundidad algunos de los aspectos que ahora tan sólo es posible esbozar.

Conviene advertir, al propio tiempo, que, como es sabido, un amplio sector de las entidades integradas en el ámbito de la economía social poseen regímenes fiscales diferenciados, entre los que destacan los relativos a las sociedades cooperativas (que en la Comunidad Autónoma del País Vasco se rigen también por la Ley estatal 20/1990, de 19 de diciembre), a las Entidades de Previsión Social Voluntaria (reguladas por Normas Forales que les otorgan una tributación a tipo cero en el impuesto de Sociedades), y a las entidades sin ánimo de lucro que, como las fundaciones, resultan integradas en la llamada "Ley del Mecenazgo", esto es, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades del Interés General (entidades para las que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma vasca han dictado también sus respectivas Normas Forales, asimismo impugnadas -salvo la de Guipúzcoa- por la Administración Central). Con todo, la regulación positiva del impuesto sobre Sociedades tiene evidente y notoria trascendencia sobre cualquier sujeto pasivo del tributo, y por tanto también sobre las entidades descritas, por mucho que posean un estatuto fiscal específico, dado que éstos tienen siempre un alcance parcial.

2.- Debate sobre la validez jurídica de las Normas Forales del impuesto de Sociedades

Examinar si las normas aprobadas por las Instituciones territoriales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, contra las que han presentado recursos tanto la Administración del Estado como otras

Comunidades Autónomas, resultan o no ajustadas a Derecho, rebasa, por razones de espacio, las posibilidades de esta colaboración, que debiera entonces tratar de forma monográfica y exclusiva dicha cuestión, y disponer aun así de una mayor extensión que la asignada en la presente oportunidad. No obstante, conviene apuntar, siquiera telegráficamente, algunas reflexiones al respecto:

1.- La potestad de que la Comunidad del País Vasco emane normativa propia en materia fiscal se halla plasmada, de forma inequívoca, en la Constitución española (arts. 133.2, 157.1 y disposición adicional primera, entre otras), así como en su Estatuto de Autonomía (arts. 40 y 41.2.a) y en la Ley dictada por las Cortes Generales en aprobación del Concierto Económico (arts. 2 y 17 de la misma), de modo que ha de reconocerse, por tanto, la legítima posibilidad de ejercitarla, y de que, como consecuencia de tal ejercicio, se establezcan diferencias con la regulación estatal.

2.- Como corolario de lo anterior, carece de cobertura constitucional y de todo sentido la descalificación apriorística de las disposiciones que se dicten en ejercicio de esta potestad normativa amparada por la Carta Magna. Diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, como el dictado con motivo del recargo sobre el I.R.P.F. que proyectó la Comunidad de Madrid, excluyen la idea de uniformidad y garantizan la posibilidad de establecer distinciones territoriales.

3.- Por consiguiente, el problema surge respecto al contenido o alcance de la norma aprobada, pero en ningún caso sobre su legitimidad previa. Habrá que dilucidar, en definitiva, si las innovaciones introducidas por la normativa foral vasca exceden o no de las previsiones contenidas en las reglas de armonización del propio Concierto Económico, y de los demás límites que en la emanación de la regulación propia han de observarse. Es éste un debate de gran complejidad técnica a cuyo correcto tratamiento en nada ayudan los excesos verbales y el maximalismo del que tristemente hacen gala con habitualidad algunos de los más significados representantes del arco político.

4.- Conviene advertir, no obstante, que la perversidad o bonanza de las medidas tributarias que provocan, o incluso persiguen directamente, la localización territorial de ciertas inversiones y actividades económicas, no puede resolverse en función de la institución que aprueba la medida. En este sentido, está fuera de lugar y resulta farisaico que se opongan radicalmente a las medidas fiscales de la Comunidad Autónoma vasca quienes poseen responsabilidades, propugnaron en su momento, o han mostrado después su adhesión a otras disposiciones cuya finalidad específica consistía también, por muy justificado que fuese el motivo, en atraer las inversiones a zonas concretas del territorio nacional -no hay mas que pensar en los textos legales dictados para la promoción de acontecimientos como la Expo Universal, los Juegos Olímpicos, o el Año Santo Compostelano-. Si inapropiadas son las medidas que establecen tales diferencias territoriales, la valoración debe mantenerse en todos los casos, abstracción hecha de que sean las Cortes Generales o los órganos competentes de cualquier Comunidad Autónoma quienes dicten la norma que causa el rechazable efecto.

3.- Las Normas Forales del impuesto sobre Sociedades de la Comunidad del País Vasco. Ideas previas

Sobradamente conocido es que el régimen de Concierto Económico otorga a las instituciones propias de los Territorios Históricos pertenecientes a la Comunidad Autónoma del País Vasco -Alava, Guipúzcoa y Vizcaya- la potestad de dictar normas en materia fiscal para establecer su propio régimen tributario (art. 2 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concierto Económico). Por lo que a la reciente regulación del impuesto de Sociedades concierne, fue la Diputación de Vizcaya la que tomó la iniciativa de redactar un anteproyecto que contenía una importante reducción del tipo de gravamen -previsto entonces en el 30 por 100-, y que incorporaba también una serie de disposiciones cuyo declarado propósito era favorecer la inversión productiva. Tal iniciativa provocó inicialmente, por su contenido, reticencias en las Diputaciones de Alava y Guipúzcoa, que fueron al parecer salvadas en el seno del Organo de Coordinación Tributaria de Euskadi. Fruto de la aproximación de posturas y del acuerdo final alcanzado por las tres Diputaciones se presentan y aprueban, en las respectivas Juntas Generales, la Norma Foral de Vizcaya del impuesto de Sociedades -Norma 3/1996, de 26 de junio (BOB de 11 de julio)-, la de Guipúzcoa -Norma Foral 7/1996, de 4 de julio (BOG de 10 de julio)-, y de Alava -Norma Foral 24/1996, de 5 de julio (BOA de 9 de agosto)-.

Las tres normas forales aprobadas respetan la estructura y buena parte del contenido de la Ley 43/1955, de 27 de diciembre, del impuesto de Sociedades. Incluso sus respectivos preámbulos coinciden en la enumeración de las razones que justifican la reforma del tributo. Sin embargo, ello no obsta a que se aprecien significativas peculiaridades -son, claro está, las causantes de la oposición y la polémica suscitada-, que en sus líneas básicas, y en lo que al objeto del trabajo afecta, se exponen a continuación.

A este propósito, y aun a costa de no respetar en la descripción el orden usual y lógico en el que se analizan los diferentes elementos esenciales del tributo (hecho imponible, exenciones, sujetos pasivos, base imponible y liquidable, tipo de gravamen, deducciones en cuota), veremos las novedades de la normativa foral según la extensión y transcendencia que a éstas quepa concederles.

4.- Tipo de gravamen

La diferencia más apreciable de la normativa foral con respecto a la del Estado, si se juzga desde el alcance y la dimensión de su efecto, se halla en el tipo de gravamen que se establece con carác-

ter general, situado en el 32,5 por 100. Esta reducción de dos puntos y medio en relación al tipo general de la Ley 43/1995, que por otra parte mantiene el ya tradicional del impuesto, es considerado en algunas instancias elemento distorsionador suficiente para propugnar la anulación de las normas vascas del impuesto de Sociedades, en la medida en que se entiende que pueden provocar por sí solas el establecimiento y domiciliación de empresas en el ámbito de la Comunidad Autónoma.

Además, las pequeñas empresas que, cumpliendo determinados requisitos fijados en el artículo 49 de la Norma Foral, tengan una base liquidable que no supere los 10 millones de pesetas, tributarán, respecto al ejercicio fiscal en que se den estas circunstancias, a un tipo reducido del 30 por 100. Se exige, para la aplicación de este tipo bonificado, que más del 80 por 100 del capital social de la entidad pertenezca a personas físicas, aunque es suficiente que el porcentaje se reúna en la fecha de cierre del ejercicio. Vizcaya va en su regulación todavía más lejos y establece que, cualquiera que sea la cifra de beneficios obtenida, las pequeñas empresas, en cuanto cumplan los requisitos previstos, aplicarán siempre el tipo del 30 por 100 a la parte de base liquidable comprendida entre 0 y 10 millones de pesetas, quedando gravada el resto de base liquidable, en el caso de que exista, al tipo general del 32,5 por 100. Además, las pequeñas y medianas empresas que cumplan las condiciones fijadas en la normativa foral disponen de otra serie de ventajas, de las que nos ocuparemos en el apartado siguiente.

La regulación expuesta sobre los tipos impositivos permite afirmar que, obviamente, las empresas de economía social que no gocen de un régimen tributario especial, aplicarán a su base liquidable los tipos de gravamen señalados, con la consiguiente reducción que ello comporta. Al propio tiempo, los resultados extracooperativos y los beneficios íntegros de las cooperativas que, por incurrir en los supuestos de descalificación previstos en el artículo 13 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, deban ser calificados como fiscalmente no protegidas, tributarán a los tipos mencionados (32,5 ó 30 por 100, según la dimensión, cifra de beneficios y circunstancias que reúnan).

Conviene advertir, no obstante, que las respectivas Normas Forales del impuesto de Sociedades (apartado 3 de su artículo 29) señalan que los resultados extracooperativos de las cooperativas fiscalmente protegidas "tributarán al tipo general". El precepto es equívoco e, interpretado literalmente, discriminatorio para las cooperativas protegidas, pues, aquellas que cumpliesen todos los requisitos exigidos a las pequeñas empresas para que apliquen el tipo bonificado del 30 por 100, podrían verse obligadas a tributar según el tipo general (32,5 por 100) por los resultados extracooperativos. Entiendo que debe desecharse esta lectura, porque resulta contradictorio que se impida la aplicación del tipo bonificado precisamente a aquellas entidades a las que el legislador fiscal procura una especial protección. Convendría, no obstante, en aras de la seguridad, que la propia regulación positiva resolviese el equívoco expresamente, en el sentido que se acaba de propugnar.

Por otro lado, las Normas Forales reproducen los tipos reducidos que contiene la ley estatal 43/1995 en el apartado 2 y siguientes de su artículo 26, aunque con ligeras variantes que incorporan

algún supuesto peculiar . Entre tales variantes interesa singularmente la ampliación que se efectúa de las entidades sometidas al régimen especial de tipo cero, pues, además de a los Planes y Fondos de Pensiones, se reserva dicho tipo para las Entidades de Previsión Social Voluntaria que cumpla los requisitos de las Normas Forales específicas que regulan en el País Vasco su régimen fiscal. En realidad, el precepto no incorpora en esta oportunidad innovación alguna, sino que se limita a respetar el sistema preexistente, manteniendo una homologación tributaria con los Planes y Fondos de Pensiones que, como he tenido oportunidad de indicar en el número 17 de la revista del CIDEC Noticias de la Economía Pública Social y Cooperativa, me parece de estricta justicia.

Al margen de las entidades de previsión citadas, los tipos reducidos afectan a un conjunto de personas jurídicas insertas en el ámbito de la economía social, como las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales; determinadas mutuas; las fundaciones y otros entes que no cumplen con lo previsto en las recientes disposiciones sobre mecenazgo; y las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas (todas ellas se gravan al 25 por 100), o las propias cooperativas protegidas (que tributan por sus resultados cooperativos al 20 por 100). En todos estos supuestos las Normas Forales del impuesto de Sociedades respetan el tipo previsto en la ley estatal, sin que se produzcan reducciones equivalentes o proporcionales a las que experimenta el tipo general, lo que aproxima la fiscalidad de los diferentes entes gravados, probablemente más por desinterés respecto a tales sujetos acogidos a un tipo inferior, y por mimetismo con la legislación estatal, que por un deliberado propósito de profundizar en la neutralidad del tributo.

5.- Régimen de las pequeñas y medianas empresas

El tratamiento de las pequeñas y medianas empresas inserto en las Normas Forales del impuesto (arts. 49 y ss.), diferente en buena medida de la regulación que la ley estatal 43/1995 contiene sobre "incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión" (art. 122 y ss.), constituye otro de los aspectos relevantes de las disposiciones emanadas en el ámbito de la Comunidad Autónoma vasca. Resulta imposible examinar en detalle las peculiaridades de este régimen dedicado a las pequeñas y medianas empresas, por lo que me limitaré a destacar aquellas particularidades que a mi juicio resultan más importantes.

La diferencia de mayor envergadura se encuentra en su ámbito de aplicación; es decir, en la determinación de las sociedades que pueden acogerse a las respectivas regulaciones. En principio, los incentivos de la ley estatal requieren simplemente que el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior no alcance la cuantía de 250 millones de pesetas, aunque para poder

acogerse a la libertad de amortización prevista en su artículo 123, que alcanza a los elementos del inmovilizado material nuevos, es necesario que se produzca un aumento de plantilla, incidiendo también dicho aumento en el cómputo de la inversión que puede acogerse a esta libertad de amortización. En cambio, las normas forales son más exigentes a la hora de fijar requisitos para que las empresas puedan disfrutar de las medidas de protección previstas a tal efecto. Se demanda en todo caso que las empresas desarrollen efectivamente una explotación económica y que no participen en las mismas, por encima del 25 por 100, entidades que no cumplan a su vez las condiciones para ser calificadas, según las propias reglas del impuesto, como pequeñas o medianas. Además de estas notas comunes, las pequeñas empresas han de tener un volumen de operaciones no superior a 715 millones de pesetas, o, alternativamente, un inmovilizado neto que no rebase los 286 millones de pesetas, y su plantilla tampoco puede rebasar en ningún caso la cifra de 50 personas empleadas. Los límites para las medianas empresas son, respectivamente, de 2860 millones de volumen de operaciones, ó 1430 millones de inmovilizado neto, y de 250 personas empleadas.

Si el alcance de las normas de protección, como acabamos de comprobar, es distinto, también hay discrepancias importantes, aunque quizá no tan radicales, en cuanto a los incentivos arbitrados. Las normas vascas, aunque tan sólo en el caso de las pequeñas empresas, atribuyen libertad de amortización a los elementos del inmovilizado material nuevo -excluye sin embargo los edificios-, sin necesidad de que se produzcan ampliaciones de plantilla, como exige en cambio la regulación del Estado (no se olvide sin embargo que la calificación como pequeña empresa precisa cumplir exigencias más rigurosas que en la ley estatal). Las empresas que, según las normas forales, reciban la calificación de medianas, carecen de esta libertad de amortización, pero podrán amortizar aceleradamente los elementos del inmovilizado material nuevo -otra vez quedan al margen los edificios-, conforme al "coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización máximo" previsto en la correspondiente tabla. Es esta última, en definitiva, la medida que prevé el artículo 125 de la ley 43/1995 para toda empresa de reducida dimensión a la que, por no aumentar su plantilla, le resulte imposible acogerse a la libertad de amortización del artículo 123 .

Resta indicar, en cuanto a las amortizaciones, que la ley estatal incluye, en su artículo 124, una regla que permite la libertad de amortización de inversiones de escaso valor, en relación a elementos del inmovilizado material nuevo cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas (con el límite de 2 millones de pesetas en cada período impositivo). Las normas forales extienden a todo tipo de sociedad, cualquiera que sea su dimensión -no sólo pequeñas y medianas-, el alcance de la regla (art. 11,4, a,). Además, se puede aplicar también al inmovilizado inmaterial y sin el antedicho tope máximo por período impositivo.

Las otras dos clases de medidas previstas para las PYMES, relativas a la dotación por posibles insolvencias de deudores, y a la exención por reinversión, son equivalentes en los dos conjuntos legales objeto de examen. Interesa destacar que, en el ámbito de la Comunidad Autónoma vasca, tales medidas pueden aplicarse tanto a las pequeñas como a las medianas empresas, de manera que, a

diferencia de lo que pasaba en el capítulo de las amortizaciones, ambos tipos de sociedades tienen un tratamiento idéntico en este concreto aspecto.

6.- Empresas de nueva creación

El artículo 26 de las normas vascas establece una importante bonificación en la base imponible para las sociedades que inicien su actividad empresarial. Dispone el precepto que "las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99, 75, 50 y 25 por 100, respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el del inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas" .

No cabe tampoco ahora examinar con detenimiento esta nueva medida incentivadora, aunque conviene realizar, a muy grandes rasgos, algunas precisiones. En primer lugar, no todas las sociedades pueden acogerse a la reducción prevista. Hay una amplia serie de requisitos a cumplimentar, comprendidos en ocho epígrafes diferentes. Entre ellos, por su mayor significación, cabe aludir a los que exigen un capital mínimo desembolsado, al inicio de la actividad, de 20 millones de pesetas; que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad; que se realicen inversiones en activos fijos materiales, durante los dos primeros años de actividad, de al menos 80 millones de pesetas (activos afectos a la actividad, que no se pueden arrendar o ceder a terceros); y que se genere un mínimo de diez puestos de trabajo en los primeros seis meses desde el inicio de la actividad, debiendo mantenerse después el promedio anual de plantilla. En segundo término, la bonificación se vincula al comienzo de la actividad económica, fecha que no ha de resultar coincidente con la de constitución de la sociedad, y puede provocar dificultades de hecho para su determinación. Además, ni el artículo 36 ni las disposiciones transitorias del impuesto precisan si la reducción es aplicable o no a las sociedades que hayan iniciado su actividad antes de la entrada en vigor de la correspondiente norma foral, por lo que no cabe descartar esta posibilidad (sólo la norma vizcaína aclara, en sentido negativo, que la medida únicamente alcanza a las empresas que inicien su actividad a partir de la entrada en vigor de la regulación del tributo). En tercer lugar, se establece la incompatibilidad con cualquier otro beneficio fiscal relativo a las inversiones o creación de empleo que el precepto exige para gozar de la bonificación. Además de esta serie de condiciones, las normas forales requieren la sustanciación de un procedimiento en el que, para el disfrute de dicha bonificación, se hace preciso resolución expresa concediéndola (resolución provisional, hasta que, una vez aplicada la bonificación, se verifique el cumplimiento de los requisitos exigidos).

Desde la órbita de las entidades adscritas o pertenecientes a la economía social, me parece rechazable el requisito por el que se exige que "la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad". De un lado, la redacción resulta equívoca y provoca confusión, pues concretar qué se entiende por ejercicio indirecto de la actividad puede convertirse en una fuente de polémicas, si la Administración no precisa con claridad el alcance del precepto (que, como regla limitativa , debiera ser, en pura técnica jurídica, interpretado restrictivamente). De otro, y si bien puede entenderse el espíritu de la norma, consistente en atraer e incentivar nuevas inversiones empresariales, a mi juicio no resulta lógico ni equitativo excluir apriorísticamente y de modo general la bonificación en el caso de aquellas inversiones, muchas veces de mayor riesgo incluso, por las que se pretende mantener una actividad económica en crisis bajo otra titularidad o forma jurídica. Iniciativas de este carácter, canalizadas mediante la constitución de sociedades anónimas laborales, o incluso a través de sociedades cooperativas, pueden verse injustificadamente perjudicadas por la exclusión, cuando la reducción de gasto institucional que tales fórmulas supone en muchas ocasiones justificaría más que sobradamente idéntica protección fiscal que las iniciativas empresariales "ex novo".

Por último -y aunque no sea posible extenderse-, conviene, desde una perspectiva práctica, sopesar con cautela en cada caso si resulta ventajoso o no aplicar la bonificación, pues la renuncia a las deducciones por inversiones o por creación de empleo puede, según las circunstancias, terminar causando efectos negativos. La decisión, además, no siempre resulta sencilla, porque existe una gran variabilidad o movilidad normativa en las deducciones por inversión o creación de empleo excluidas, y porque tampoco es fácil precisar el exacto alcance de la incompatibilidad establecida, dado que el término "cualquier otro beneficio fiscal" se presta a diversas interpretaciones.

7.- Otras medidas

La regulación vasca incorpora otras diferencias respecto a la Ley estatal 43/1995. Algunas de ellas se indican a continuación:

1.- Base imponible

Existen ciertas reglas de amortización no coincidentes, así como distintos coeficientes para el cálculo de los rendimientos obtenidos por la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, sea material o inmaterial -es decir, para la cuantificación de los incrementos de patrimonio-, y un plazo más amplio para la compensación de bases imponibles negativas en ejercicios posteriores. Este es, en síntesis, su desglose:

a) amortizaciones

- Las normas forales incluyen (art. 11,2, a,) una tabla de amortización sencilla y extremadamente sintética, con unos coeficientes máximos por lo general más elevados que los arbitrados por la Hacienda Central en la Orden ministerial hoy vigente de 12 de mayo de 1993 (O.M. cuya vigencia se reconoce en la disposición derogatoria de la Ley 43/1995 -apartado 2, núm. 17-).

- Las normativa vasca del impuesto de Sociedades (art. 11,3) contiene reglas especiales de amortización tanto para elementos del inmovilizado material (excluidos los edificios) que se adquieran usados, como para esos mismos elementos cuando se utilicen diariamente en más de un turno normal de trabajo (la exclusión en este caso se extiende no sólo a los edificios, sino también a los elementos de transporte, mobiliario e instalaciones de carácter comercial, así como a equipos informáticos). En ambos casos se contempla la posibilidad de practicar una amortización más acelerada .

- Las normas forales admiten libertad de amortización, para ciertos elementos del activo material, e incluso inmaterial, relacionados con la conservación del medio ambiente -art. 11. 4, epígrafes g) y h)-.

- La regulación aprobada por los Territorios Históricos vascos establece que el fondo de comercio y otros elementos del inmovilizado inmaterial (marcas, derecho de traspaso) podrán amortizarse linealmente en un plazo entre cinco y diez años (art. 11,6), mientras la Ley 43/1995 prevé la amortización del fondo de comercio y demás elementos del inmovilizado material en un período de diez o más años (art. 11, apartados 4 y 5).

b) coeficientes de corrección monetaria para la tributación de las plusvalías derivadas de la transmisión del inmovilizado

Las normas vascas del impuesto de Sociedades (disposición adicional sexta) fijan unos coeficientes de actualización, para paliar la depreciación monetaria, no coincidentes con los de la regulación estatal (disposición adicional novena, apartado 2, de la Ley 43/1995), sino más elevados que los contenidos en esta última (salvo los relativos a 1993 -que son idénticos- o los correspondientes a 1994 y 1995 -que son algo inferiores-).

c) doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios

- En lugar de la deducción en cuota prevista en el artículo 30 de la Ley estatal 43/1995, las regulaciones forales (art. 19) afrontan la cuestión al de limitar la base del impuesto objeto de gravamen, resolviéndola de forma drástica y concluyente: "no se integrarán en la base imponible del sujeto pasivo los dividendos o participaciones en beneficios, siempre que los mismos pro-

cedan de entidades no residentes en territorio español". La regla, con sus requisitos y límites, se extiende además, en ciertas condiciones, a las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

d) compensación de bases imponibles negativas

- La normativa fiscal dictada por los Territorios Históricos vascos establece (art. 24) que "las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos". La Ley 43/1995 contempla un plazo inferior para dicha compensación, que no puede exceder de siete años (art. 23,1).

2.- Deducciones de la cuota

Se advierten también variaciones en este capítulo, tanto en las que se dedican a evitar o paliar la doble imposición, como en las que se proponen incentivar ciertas inversiones y actividades.

a) deducciones para evitar la doble imposición interna

La normativa foral estipula (art. 33,6) que "las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos", lo que supone de nuevo una importante ampliación del plazo de siete años señalado como máximo en la Ley 43/1995 (art. 28,5).

b) deducciones por inversiones y creación de empleo

La Ley estatal no regula directamente más que concretas minoraciones en cuota, por las que, de un lado, se bonifican actuaciones exportadoras y de prestación de servicios públicos locales (art. 32) y, de otro, se arbitran una serie de deducciones (arts. 33 a 37) para incentivar la realización de actividades determinadas: de investigación y desarrollo; de exportación; inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros; y de formación profesional. Sin embargo, la disposición final novena de la Ley 43/1995, en su apartado 2, habilita a la Ley de Presupuestos Generales para establecer "los incentivos fiscales pertinentes en relación con este Impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de tal política económica". Recalca además dicho precepto que "la inversión se estimulará mediante deducciones en la cuota íntegra fundamentadas en la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos". Así pues, será la Ley anual de Presupuestos la que, en su caso, apruebe y precise estas deducciones.

Por contra, la normativa vasca del impuesto de Sociedades incorpora ya el tratamiento de estas deducciones, sin perjuicio de que las Normas Forales de Presupuestos de cada Territorio Histórico se

hallen también facultadas para "modificar las exenciones" (disp. final 4ª, 6). En el tratamiento específico que la regulación del tributo efectúa, cabe destacar el establecimiento de deducciones por los siguientes motivos: inversión en activos fijos materiales nuevos, que se cifra en el 15 por 100 de la cuota líquida (art. 37) ; dotaciones a reservas especiales denominadas "Reserva para Inversiones y/o Reserva para Actividades de Conservación y Mejora del Medio Ambiente o Ahorro Energético, deducibles en un 10 por 100 (art. 39), y, con idéntico sentido que esta última reserva, inversiones para la conservación y mejora del medio ambiente, con deducción del 15 por 100 (art. 42); adquisición de valores de renta variable, deducibles en un 5 por 100 (art. 40); y creación de empleo, con deducción de 600.000 pesetas por persona/año de incremento del promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido (art. 45) , así como con un importante conjunto de incentivos para las empresas que acuerden en un convenio colectivo, simultáneamente, una reducción de al menos un 10 por 100 del tiempo de trabajo y un incremento del 10 por 100 de plantilla, a mantener al menos durante 3 años.

En cuanto a las deducciones que contempla la Ley 43/1995 (arts. 33 y 34), las disposiciones forales vascas (arts. 41 y 44) elevan el porcentaje de deducción por actividades de investigación y desarrollo (30 por 100, en lugar del 20 por 100), y por gastos de formación profesional (incrementada al 10 por 100, frente al 5 por 100 del texto estatal).