

Vengo en rehabilitar a favor de don Carlos Ruiz Padilla, para sí, sus hijos y sucesores, el título de Conde de Casa Padilla, previo pago del impuesto especial y demás requisitos complementarios.

Dado en Madrid a diez de abril de mil novecientos ochenta y uno.

JUAN CARLOS R.

El Ministro de Justicia,  
FRANCISCO FERNANDEZ ORDÓÑEZ

**16181** REAL DECRETO 1450/1981, de 10 de abril, por el que se rehabilita el título de Vizconde de Mendinueta a favor de doña Dolores de la Figuera y Guardiola.

De conformidad con lo prevenido en la Ley de cuatro de mayo de mil novecientos cuarenta y ocho y Real Decreto de veintuno de marzo de mil novecientos ochenta, oída la Diputación Permanente de la Grandeza de España y la Comisión Permanente del Consejo de Estado, previa deliberación de Mi Consejo de Ministros,

Vengo en rehabilitar a favor de doña Dolores de la Figuera y Guardiola, para sí, sus hijos y sucesores, el título de Vizconde de Mendinueta, previo pago del impuesto especial y demás requisitos complementarios.

Dado en Madrid a diez de abril de mil novecientos ochenta y uno.

JUAN CARLOS R.

El Ministro de Justicia,  
FRANCISCO FERNANDEZ ORDÓÑEZ

**16182** REAL DECRETO 1451/1981, de 10 de abril, por el que se rehabilita el título de Marqués de Montemorana a favor de don José Ignacio del Valle Aguilar.

De conformidad con lo prevenido en la Ley de cuatro de mayo de mil novecientos cuarenta y ocho y Real Decreto de veintuno de marzo de mil novecientos ochenta, oída la Diputación Permanente de la Grandeza de España y la Comisión Permanente del Consejo de Estado, previa deliberación de Mi Consejo de Ministros,

Vengo en rehabilitar a favor de don José Ignacio del Valle Aguilar, para sí, sus hijos y sucesores, el título de Marqués de Montemorana, previo pago del impuesto especial y demás requisitos complementarios.

Dado en Madrid a diez de abril de mil novecientos ochenta y uno.

JUAN CARLOS R.

El Ministro de Justicia,  
FRANCISCO FERNANDEZ ORDÓÑEZ

## MINISTERIO DE HACIENDA

**16183** CORRECCION de erratas del Real Decreto 771/1981, de 24 de abril, por el que se autoriza la garantía del Estado hasta el 50 por 100 de la operación de préstamo por importe máximo de 75.000.000 de dólares USA, proyectada por «Autopistas del Mare Nostrum, S. A.», concesionaria del Estado, con un Sindicato Bancario dirigido por «Manufacturers Hanover, Ltd.».

Padecido error en la inserción del citado Real Decreto, publicado en el «Boletín Oficial del Estado» número 103, de fecha 30 de abril de 1981, a continuación se formula la oportuna rectificación:

En la página 9220, segunda columna, línea decimocuarta, donde dice: «...de aval del Tesoro...», debe decir: «...del aval del Tesoro...».

**16184** ORDEN de 17 de junio de 1981 por la que se aprueba la doctrina expuesta en las contestaciones a consultas de carácter vinculante, en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Ilmo. Sr.: El proceso de reforma del Sistema Fiscal Español iniciado con la Ley 50/77, de 14 de noviembre, y continuado posteriormente con las leyes 44/78, de 8 de septiembre, y 61/78, de

27 de diciembre, por las que se establecía una nueva configuración de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, respectivamente, ha servido para actualizar la necesidad de contar con un desarrollo reglamentario coherente de las distintas figuras tributarias estatales. Efectivamente, esta necesidad, ya sentida anteriormente ante la ausencia de reglamentos completos (salvo en el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas) y la diversidad de normas interpretativas, es más patente cuando la nueva regulación supone una modificación importante respecto del régimen anterior.

Con todo, la necesidad de disponer de un reglamento no debe llevar a su elaboración impremeditada, sino que, por el contrario, puede resultar conveniente tomar conocimiento de los principales problemas planteados por la nueva legislación, a fin de dedicarles una mayor atención a aquellos otros aspectos que no parecen suscitar cuestiones polémicas. Esta toma de contacto y conocimiento de los problemas a realizar por la Administración Tributaria proviene, en la actualidad, de dos fuentes fundamentales: las actuaciones inspectoras y las consultas formuladas por los contribuyentes.

Las actuaciones inspectoras en relación con los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 61/1976, de 27 de diciembre, por la que se da una nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades, se iniciaron con carácter general en el presente año, por lo que la experiencia recogida por esta vía no puede ser amplia en este momento. Al mismo tiempo, parece conveniente que dichas actuaciones se realicen sobre la base de unos criterios uniformes y ampliamente difundidos, que sirvan de apoyo a funcionarios y contribuyentes y eviten el mayor número posible de discrepancias.

De aquí, la importancia y conveniencia de utilizar, haciendo uso de lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley General Tributaria, las consultas vinculantes para producir disposiciones interpretativas de aplicación general, continuando el camino iniciado por la Orden de 17 de abril de 1980, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tan favorablemente acogida por la Administración y los contribuyentes.

Al mismo tiempo, los trabajos de selección y recopilación permiten no sólo sistematizar los problemas a desarrollar y resolver en el futuro Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sino también coordinar y anticipar las soluciones ante el contribuyente, cooperando a llenar, siquiera sea con carácter provisional, las lagunas interpretativas y reglamentarias, en la aplicación del Impuesto. Además, a través de las consultas es posible, en ocasiones, profundizar en el tratamiento de los problemas, cosa que no es siempre posible en el marco del Reglamento del Impuesto.

El criterio básico seguido en la selección ha sido el de ofrecer una imagen representativa de los principales problemas suscitados por los contribuyentes, así como de las soluciones dadas en su contestación por la Dirección General de Tributos. Para ello, no sólo se expresa el tema general sobre el que versaba la consulta y un resumen de la contestación, sino también un resumen del planteamiento de problema realizado por la Entidad consultante y, en numerosos casos, de las disposiciones complementarias o concordantes tenidas en consideración para la fijación del criterio que refleja la consulta.

Se ha procurado en todo momento evitar la repetición de los problemas planteados, a fin de evitar dudas como consecuencia de alteraciones en la contestación, debidas en la mayoría de los casos a matizaciones y peculiaridades ligeramente distintas en el planteamiento del problema. No obstante, las diferentes cuestiones suscitadas en relación con un mismo tema se reflejan como consultas diferentes, aún cuando en ocasiones figurasen originalmente en un mismo expediente de consulta.

Se ha podido apreciar en las consultas planteadas la preponderancia de los problemas de significación económica sobre los de carácter más estrictamente jurídico, aún cuando, en el marco del derecho tributario, esta clasificación no deja de tener un carácter relativo. Una posible causa puede estar en el desarrollo reglamentario e interpretativo de la anterior regulación del Impuesto, fundamentalmente casuística, junto con la secular adaptación de la regulación fiscal a los problemas de gestión económica financiera, administrativa y contable de las empresas. Esto debe hacernos pensar en la conveniencia de recoger estas preocupaciones a través de la orientación general que daba darse a la versión final del Reglamento del Impuesto.

Asimismo, se observa, lógicamente, que son mayores los problemas en aquellos aspectos que han supuesto una mayor innovación en la nueva regulación, pese a los desarrollos reglamentarios parciales realizados.

Sin embargo, debe también anotarse la aparición de cuestiones en temas (v. gr.: compensación de pérdidas) ya abordados en la anterior regulación del Impuesto. Entendemos que la razón estriba tanto en la reciente evolución de la economía mundial como en la progresiva modernización y tecnificación de la gestión de las empresas.

La sistemática utilizada ha sido la de agrupar las consultas por artículos de la Ley del Impuesto, y dentro de éstos, por apartados o letras y temas concretos planteados. A cada consulta se le ha asignado un número correlativo, que facilitará su localización y aplicación.

Buena parte de los criterios manifestados en estas consultas se incorporarán al Reglamento del Impuesto, actualmene en avanzado grado de preparación y que será remitido al Consejo de Estado dentro de este año.

En su virtud, haciendo uso de la facultad interpretativa atribuida en el artículo 18 de la Ley General Tributaria, este Ministerio ha tenido a bien disponer:

Artículo único. 1. Se aprueba, con los efectos previstos en el artículo 16 de la Ley 230/1983, de 28 de diciembre, General Tributaria, el adjunto anexo, en el que se incluyen, sistematizadas de acuerdo con el articulado y disposiciones de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, selección de las consultas vinculantes formuladas por los contribuyentes en relación con dicho impuesto y de las contestaciones dadas a los mismos.

2. La presente Orden surtirá los efectos aludidos en el número anterior en tanto no se produzcan disposiciones que de modo expreso invaliden los criterios señalados en la selección que figura en el anexo.

Lo que comunico a V. I. para su conocimiento y efectos. Madrid, 17 de junio de 1981.

GARCIA AÑOVEROS.

Ilmo. Sr. Director general de Tributos.

#### ANEXO A LA ORDEN DE 17 DE JUNIO DE 1981

#### Selección de consultas en torno a la Ley 61/1978 y disposiciones complementarias

##### Artículo 2. Ambito espacial

Consulta número 1. Artículo 2.2.: Régimen Económico-Fiscal de Canarias.

Planteamiento La consultante realiza las actividades de importación y venta de vehículos de motor y de taller de reparación y mantenimiento de estos vehículos, exigido por la empresa fabricante para concederle la exclusiva de importación en Las Palmas.

Se desea conocer si pueden invertirse las dotaciones a la Previsión para inversiones procedentes de los beneficios obtenidos en 1980 en la adquisición de una nave industrial cuyo destino será albergar el taller de reparaciones.

Contestación: 1. Establecida la vigencia de la Ley 61/78, a partir del primer ejercicio iniciado desde 1 de enero de 1979, es patente la inaplicabilidad del régimen de Cuota Mínima establecido en el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, desapareciendo con ello el posible aspecto polémico sobre si la actuación de la empresa engloba una o dos actividades.

2. No obstante, el artículo 2, de la Ley 61/78, reconoce la existencia de regímenes especiales por razón del territorio, entre los que, como expresa el Real Decreto 2600/79, debe incluirse el régimen económico-fiscal de Canarias, que en lo relativo a este impuesto se centra en la posibilidad de dotar hasta el 60 por 100 del beneficio no distribuido a la Previsión para Inversiones para los ejercicios cerrados antes de 1 de enero de 1983.

3. De todo lo expuesto se deduce el criterio de este Centro Directivo de que puede invertirse la Previsión para Inversiones dotada en 1980 en la adquisición de edificios industriales, si concurren los siguientes requisitos.

a) Las dotaciones deben realizarse con cargo a beneficios obtenidos en Canarias.

b) Las inversiones deben realizarse en Canarias.

c) No se ha hecho uso (debiendo esperar hasta el 1 de enero de 1983) de las disposiciones transitorias 1.ª y 2.ª de la Ley 61/78.

Disposiciones complementarias: Ley 30/72, de 22 de febrero, artículo 39.2 T.R.I.S.; Real Decreto 2600/79, de 19 de octubre.

Consulta número 2. Artículo 2.2.: Régimen Económico-Fiscal de Canarias.

Planteamiento Si la materialización provisional del Fondo de Previsión para Inversiones tal y como establece el artículo 39.2 del texto refundido del antiguo Impuesto sobre Sociedades puede ser dotada con cargo a títulos-valores de cotización oficial, «XXX, S. A.», dado que una parte importante de la actividad económica de esta Sociedad se realiza en el archipiélago Canario (donde radica una parte importante de sus instalaciones industriales), aunque su actividad no se limite con exclusividad a dichas islas.

Contestación: 1. Cabe entender que el requisito de realización de las inversiones en las Islas Canarias, expresado en la Ley de 22 de julio de 1972, sobre el Régimen Económico-Fiscal de Canarias y en el Real Decreto 2600/79, de 19 de octubre, se refiere únicamente a la aplicación definitiva de la Previsión para Inversiones a la adquisición de elementos materiales de activo fijo que tengan relación directa con la actividad de la empresa, a que se refiere el artículo 40.1. T.R.I.S.

2. Por contra, la materialización provisional de la previsión para inversiones, a que se refiere el artículo 30.2 T.R.I.S., no parece deba reunir el requisito de afectación a la adquisición de títulos canarios, sino únicamente los generales establecidos para la previsión para inversiones.

Disposiciones complementarias: Ley 30/72, de 22 de febrero artículo 39.2 T.R.I.S.; Real Decreto 2600/79, de 19 de octubre.

#### Artículo 3. Concepto de hecho imponible

Consulta número 3. Artículo 3.3.: Presunción de onerosidad de las prestaciones.

Planteamiento: Suponiendo que, en base a un convenio de acreedores, dentro de un procedimiento de suspensión de pagos de una entidad española, se devolviera a un acreedor prestamista extranjero no residente solamente una parte del principal de un préstamo, debidamente autorizado por el Banco de España, sin intereses algunos y como pago definitivo en cancelación total de la deuda, se plantea si es correcto entender que tal pago no estaría sujeto al Impuesto sobre Sociedades, puesto que no presenta ganancia alguna, lo que se documentaría de modo apropiado.

Contestación: Si se justifica adecuadamente la no percepción de intereses en virtud de un convenio de acreedores no habrá lugar a la aplicación de la presunción de onerosidad del artículo 3.3 de la Ley 61/78, sin perjuicio de lo que resulte procedente a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Consulta número 4. Artículo 3.3.: Presunción de onerosidad de las prestaciones.

Planteamiento: Si una Sociedad recibe un préstamo de otra Sociedad —o de un particular— estipulándose concretamente que tal préstamo no devengará intereses, y efectivamente, las respectivas contabilidades, en el primer caso, o la del deudor, en el segundo, ponen de manifiesto la ausencia de anotaciones contables que registren el pago de intereses, porque de hecho ha sido así, ¿puede considerarse esta ausencia de anotaciones contables como la «prueba en contrario» a que se refiere la Ley 61/78, y en su virtud, no exigirse Impuesto alguno?

Contestación: 1. Con carácter general, la presunción establecida en el artículo 3.3. de la Ley 61/78 puede destruirse, al contrario que en el derogado Impuesto sobre las Rentas del Capital, por prueba en contrario, que corresponderá aportar al sujeto pasivo o al pagador, según sea el caso.

2. Con carácter especial, cuando se den las circunstancias previstas en los apartados 3 a 5 del artículo 16 de la misma Ley, la aplicación del valor de mercado será forzosa, sin posibilidad de prueba alguna en sentido contrario.

3. Cuando se trate de la situación expuesta en el número 1, anterior, la valoración de la prueba aportada por el interesado deberá ser realizada, en la fase de comprobación, por el inspector actuario, sin perjuicio de los recursos posteriores del sujeto pasivo respecto de la liquidación acordada como consecuencia de la actuación inspectora.

#### Artículo 4. El sujeto pasivo

Consulta número 5. Artículo 4.1. b); Entidades no residentes sujetas al Impuesto por Obligación Real.

Planteamiento. Se trata de una Sociedad panameña con domicilio para Europa en Suiza, sometida al Impuesto sobre Sociedades por Obligación Real.

Se desea conocer:

1) Si le es aplicable el artículo 32 de la Ley 42/79, que establece que las empresas sujetas por primera vez a este Impuesto, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 61/78, podrán actualizar sus bienes de activo fijo material por su valor de mercado a 31 de diciembre de 1979.

2) Si, en caso afirmativo la falta de libros de contabilidad puede suplirse, por la llevanza de un libro de Inventarios debidamente legalizado.

Contestación: 1. El artículo 7.1 del texto refundido (derogado) del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, T.R.I.S.), establece la sujeción a este impuesto de las entidades residentes en el extranjero por las rentas obtenidas en España.

En los casos en que eran de aplicación los apartados 2 y 3 del citado artículo 7 del T.R.I.S., no se producía una no sujeción de estas entidades, sino la limitación de su tributación en España a los pagos realizados por los impuestos a cuenta.

2. Por tanto, debe considerarse que la consultante también estaba sujeta con anterioridad al 1 de enero de 1979, al Impuesto sobre Sociedades, siéndole inaplicable, por tanto, el artículo 32 de la ley 42/79.

Disposiciones complementarias: Artículo 7 T.R.I.S.; artículo 32, ley 42/79, de 29 de diciembre.

#### Artículo 5. Exenciones

Consulta número 6. Artículo 5.2.a); Empresas Municipales: Tratamiento de las retenciones.

Planteamiento. El Ministerio de Hacienda por su resolución de 24 de enero de 1972 declara que la Empresa Municipal «XXX, S. A.», es de carácter municipal y le corresponden los beneficios que establece el artículo 50.2 de la Ley de Régimen Especial de Municipio de AA.

En base a lo anteriormente expuesto se solicita una resolución en el sentido de que las entidades bancarias no retengan el 15 por 100 sobre los intereses que se produzcan a favor de esta Empresa Municipal, por las cantidades depositadas en las mismas.

Contestación: No obstante tratarse de una entidad exenta del Impuesto sobre Sociedades, al amparo del apartado 2 del artículo 5 de la Ley 61/79, el apartado 3, establece:

«Las exenciones a que se refieren los números anteriores no alcanzarán, en ningún caso, a los rendimientos sometidos a retención por este impuesto».

Por ello este Centro Directivo entiende no es aplicable exención alguna a los rendimientos del capital mobiliario, sometidos al régimen general de retenciones, percibidos por esa Entidad.

Disposiciones complementarias. Artículo 5.3., Ley 61/78, de 27 de diciembre.

Consulta número 7.—Artículo 5.2.b). *Iglesia Católica: Rendimientos sometidos a retención.*

Planteamiento: La Parroquia de la Iglesia Católica de XXX, cliente de este Banco, ha solicitado se le exima de la retención del 15 por 100 que sobre los intereses percibidos como titular de un depósito en efectivo se le ha venido realizando.

Se desea conocer si la entidad bancaria consultante está exonerada de practicar la retención del 15 por 100 sobre los intereses que abone a la citada parroquia.

Contestación: 1. El artículo 5.2.b), de la Ley 61/78, recoge la exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Sociedades. Bajo una consideración de técnica tributaria, esto implica su sujeción al impuesto, ya que, en caso contrario, no sería precisa la norma de exención.

2. El segundo párrafo del mencionado artículo 5.2. establece el carácter limitado de la exención aludida en el número anterior, quedando esta idea reforzada respecto de los rendimientos del capital mobiliario en el artículo 5.3. que expresa que las exenciones (entre las que se incluye la del artículo 5.2.b) no alcanzarán, en ningún caso, a los rendimientos sometidos a retención.

Disposiciones complementarias: Real Decreto 357/79, de 20 de febrero. Acuerdo de 10 de octubre de 1980, para la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades Eclesiásticas.

Consulta número 8. Artículo 5.2.b); *Iglesia Católica: Rendimientos de la Administración de una fundación.*

Planteamiento: La entidad consultante tiene encomendada, con carácter vitalicio, la administración de una Fundación. Esta Fundación se constituyó con el carácter de Establecimiento de Beneficencia particular, de acuerdo a la legislación vigente en la fecha de la escritura pública de su constitución.

Posibilidad de que tal Fundación sea integrable a los demás entes hospitalarios que constituyen la provincia de la Orden, a efectos de configuración de un único sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades.

Contestación: De los datos aportados por la entidad consultante, se desprende la personalidad jurídica de la mencionada Fundación, con estatutos y órganos decisorios que circunscriben a la Orden a unas tareas de gestión y administración, pero sin implicar una titularidad sobre elementos patrimoniales o sobre la explotación económica que conlleva.

Se concreta, por ello, que la Fundación se configura como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sin que la Orden pueda esgrimir las condiciones subjetivas que permiten la consideración de un único sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, los rendimientos que dicha Orden pudiera obtener por la gestión y administración deberán ser tenidos en cuenta a efectos de la determinación de su base imponible.

Disposiciones complementarias: Acuerdo de 10 de octubre de 1980, para la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades Eclesiásticas.

Consulta número 9.—Artículo 5.2.c). *Entidades de previsión social.*

Planteamiento. Se trata de una entidad de previsión social inscrita en el Registro Oficial de Entidades de Previsión Social del Ministerio de Sanidad y Seguridad Social.

Tratamiento de la exención contenida en el artículo 10.2 del texto refundido del derogado Impuesto sobre las Rentas del Capital (I.R.C.), a partir de la entrada en vigor de la ley 61/78, en relación a la ley de 6 de diciembre de 1941.

Contestación: Los rendimientos obtenidos por entidades de previsión social están sometidos, sin excepción o exención, al régimen general de retenciones previsto en el artículo 32 de la ley 61/1978, y desarrollado en el Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero, ya que lo contrario sería ampliar la exención contenida en el artículo 10.2 del derogado texto refundido de Impuesto sobre las Rentas del Capital más allá de sus estrictos términos.

Disposiciones complementarias: Ley de 6 de diciembre de 1941; artículo 7.2 y disposición final 1.ª del Decreto-Ley 2/75, de 7 de abril; artículo 10.2 del texto refundido de Impuesto sobre las Rentas del Capital; disposición transitoria 3.ª, 2, de la ley 61/78, de 27 de diciembre; artículo 24.1 L.G.T.

Consulta número 10.—Artículo 5.2.e). *Fundaciones: Requisitos de la exención.*

Planteamiento: a) Consecuencias fiscales por no rendir cuentas al órgano de protectorado correspondiente para aquellas entidades eximidas en sus estatutos de tal obligación, con referencia a la exención del artículo 5.2. e), de la ley 61/1978.

b) En el caso de ser imperativa tal rendición de cuentas para gozar de la exención, se pregunta la necesidad de modificación estatutaria estableciendo la obligatoriedad de la citada rendición de cuentas.

c) Tiempo y forma de la rendición de cuentas para que tenga trascendencia a efectos fiscales.

d) Posibilidad de rendición de cuentas de forma esporádica.

Contestación: a) La rendición de cuentas se plantea como requisito imprescindible para poderse acoger a la exención reconocida en el mencionado subapartado del artículo 5. de la ley 61/78. No es de trascendencia fiscal el que tal rendición de cuentas no se realice por exigencia estatutaria. Al establecer tal condición los estatutos, resulta claro que impide a estas entidades acogerse a la pretendida exención.

b) Dado el carácter imperativo de tal rendición de cuentas ante el órgano de protectorado, para poder gozar de la pretendida exención será necesario modificar los estatutos, estableciendo la obligatoriedad de tal rendición de cuentas o cuando menos suprimir las condiciones que la impedirían.

c) Se entiende necesaria la rendición de cuentas anuales con tiempo y forma adecuada a la legislación específica que regula las citadas operaciones por parte de los órganos de protectorado.

En los casos en que tales entidades se encuentren obligadas a presentar declaración, que son cuando se obtienen rendimientos a los cuales no alcanza la exención, según dispone expresamente el citado artículo 5.2 de la Ley 61/78, resultará imprescindible adjuntar las certificaciones pertenecientes del órgano de protectorado ya sea en el momento de presentar la declaración, ya en el posterior en que sea emitida. En ningún caso la falta de esta certificación de rendición de cuentas justifica la falta de presentación de declaración en el tiempo y forma establecidos.

d) Por lo anteriormente expuesto, la rendición de cuentas ha de hacerse anualmente, conllevando el incumplimiento la pérdida de la exención pretendida.

Consulta número 11.—Artículo 5.2.e). *Fundaciones exentas.*

Planteamiento. La consultante satisface un canon por transferencia tecnológica a una fundación de U.S.A., estando dicha institución exenta de impuestos en su país.

Si la fundación XXX, con el carácter benéfico docente que tiene en los Estados Unidos de América del Norte, queda libre de la retención del impuesto.

Contestación: La exención regulada en el artículo 5.2.e. de la ley 61/78, es solamente aplicable a aquellas instituciones que, con los requisitos que se indican, figuren oficialmente reconocidas como benéficas o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado.

Consulta número 12.—Artículo 5.2.f). *Entidades deportivas.*

Planteamiento: Una entidad tiene reflejada o no en su activo patrimonial una valoración económica de todos sus deportistas profesionales. La entidad tiene suscrito un seguro para los casos de invalidez o muerte de dichos deportistas, del cual es beneficiaria.

Se pregunta:

a) Si la indemnización correspondiente en los casos de invalidez o muerte es hecho imponible en algún impuesto.

b) Caso de que lo fuera, si cabe retención o liquidación por parte de la Compañía aseguradora.

Contestación: Las entidades deportivas con reconocimiento legal expreso de personalidad jurídica y si no persiguen lucro, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades, conforme al artículo 5.º, 2.f) de la ley 61/1978, de 27 de diciembre. Ahora bien, dicha exención no es plena, pues tal como indica el segundo párrafo de dicho artículo y apartado, no alcanzará, entre otros casos, a los incrementos de patrimonio.

Aparte de la relación de prestación de servicios retribuidos que se produzca entre la entidad deportiva y los deportistas, éstos pueden percibir una determinada cantidad en concepto de fichaje, que no es más que la contrapartida por el derecho que adquiere la entidad a disponer de las habilidades del deportista por un determinado periodo de tiempo, derecho que puede ser transferido posteriormente mediante precio.

Tal contrapartida o «precio de adquisición» será el valor patrimonial del deportista a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Si el deportista, sin haberse producido fichaje, es, no obstante, valorado contablemente por la entidad deportiva, esta valoración constituirá un incremento patrimonial puesto de manifiesto por simple anotación contable (artículo 15.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre) sujeto al Impuesto sobre Sociedades.

Cuando al producirse el evento asegurado (muerte, invalidez, etcétera) la Compañía de Seguros indemnice a la entidad deportiva, la diferencia entre el importe de la indemnización y el valor patrimonial contabilizado del deportista, determinará un incremento o pérdida de patrimonio sujetos igualmente al Impuesto sobre Sociedades.

La compañía de seguros no deberá practicar retención a cuenta sobre el importe de la indemnización ya que ésta no es un rendimiento procedente del capital mobiliario.

Disposiciones complementarias: Artículo 15.1, ley 61/1978, de 27 de diciembre.

**Artículo 7. Rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España.**

Consulta número 13.—Artículo 7.a). *Establecimiento permanente de entidades no residentes.*

**Planteamiento:** La sociedad proyecta abrir una oficina de información en España, cuyo único objeto será realizar actividades informativas sobre cuestiones financieras y económicas en general, así como sobre mercados bursátiles de metales y futuros, sin que en ningún caso le esté permitido desarrollar operaciones de crédito, depósito o intermediación financiera ni, en general, operaciones mercantiles o lucrativas.

Se desea conocer si la oficina que proyecta formalizar en España constituye o no establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

**Contestación:** El hecho de poseer una oficina en España con carácter permanente constituye uno de los supuestos previstos en el segundo párrafo del artículo 7.a de la Ley 61/78, para la conceptualización del establecimiento permanente.

Los casos en que las actividades desarrolladas en España no integren un ciclo económico completo llevarán a la determinación del rendimiento imputable al establecimiento permanente, atendiendo a la importancia relativa de los gastos incurridos en España respecto de los mundiales, o por comparación con empresas análogas españolas, según se determine reglamentariamente.

Consulta número 14.—Artículo 7.b). *Entidades no residentes: Reparaciones en el extranjero en cumplimiento de garantía.*

**Planteamiento:** Esta Sociedad está transfiriendo a otras Compañías y personas físicas residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en España, determinadas cantidades para la compensación de gastos que las mismas han efectuado por cuenta de la consultante, para resarcirlas de las reparaciones en garantía efectuadas por ellas.

Entendemos que las citadas Sociedades y personas físicas que reciben los citados importes, lo hacen no como un rendimiento sino en cumplimiento de una condición de la venta, en la que se garantiza el perfecto funcionamiento del coche exportado por el tiempo pactado, por lo que los pagos efectuados en concepto de garantía constituyen realmente un resarcimiento a favor de la Compañía que importa los vehículos, para compensar a su vez la garantía que ello ha tenido que prestar a los clientes usuarios que en definitiva son los beneficiarios finales de dicha garantía.

**Contestación:** 1. Puede entenderse razonablemente que no deben someterse a tributación, en principio, los rendimientos de explotaciones económicas realizadas por entidades no residentes fuera del territorio nacional y que, aunque satisfechas por entidades sujetas a este Impuesto por obligación personal, aprovechen exclusivamente a operaciones desarrolladas en el extranjero, como puede ser el caso de las exportaciones de mercancías.

2. Por ello, este Centro Directivo entiende que los pagos realizados a entidades no residentes en España por las reparaciones de vehículos exportados durante el periodo de garantía, aún constituyendo un rendimiento de dichas entidades no residentes, éstos no se considerarán obtenidos en territorio nacional, no estando, por tanto, sometidos a tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

Consulta número 15.—Artículo 7.b). *Entidades no residentes: Rentas retenidas por el alquiler de contenedores.*

**Planteamiento:** La Sociedad consultante realiza una actividad empresarial consistente en la explotación de una línea marítima, entre Inglaterra y España en régimen de «Time Charter». A tal fin precisa utilizar contenedores, los cuales deben ser alquilados a compañías extranjeras sin establecimiento permanente en España.

Se desea conocer la aplicación a su caso particular del contenido del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero, y Orden del 26 de febrero de 1979, que desarrolla lo dispuesto en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en lo referente a la tributación de los rendimientos satisfechos a entidades no residentes.

**Contestación:** 1. En el caso considerado se dan las siguientes circunstancias, según lo manifestado por la consultante:

- La contratación se realiza con entidades no residentes, sin establecimiento permanente en territorio nacional.
- Los elementos patrimoniales son utilizados sustancialmente (aunque ocasionalmente toquen territorio nacional, pero sólo en la zona aduanera o hasta la descarga en muelle o almacén), fuera del territorio nacional.
- En ningún caso los contenedores son utilizados para transportes nacionales.

2. Cumplidos los requisitos señalados en el apartado anterior, cuya comprobación podrá ser realizada por la Inspección Financiera y Tributaria, que podrá solicitar para ello cuantos datos y antecedentes considere oportunos, los pagos realizados a las entidades no residentes, propietarios de los contenedores, no estarán sometidos a tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

Para ello, en el modelo 210, se indicará operaciones no sujetas: Prestaciones no realizadas ni utilizadas en territorio espa-

ñol, al tiempo de su presentación en la Delegación de Hacienda correspondiente. Dicho formulario deberá ser firmado por la entidad pagadora, que asumirá la condición de representante, y, por tanto, responsable del contenido de la declaración, y acompañado de una fotocopia del presente escrito.

Disposiciones complementarias: Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero. Orden ministerial de 26 de febrero de 1979.

Consulta número 16.—Artículo 7.e). *Entidades no residentes: Incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español.*

**Planteamiento:** Esta Sociedad, que no tiene residencia en territorio español ni opera en el mismo mediante establecimiento permanente, es propietaria en España de unas fincas rústicas.

Sobre los referidos terrenos la Sociedad no ha ejercido ningún tipo de explotación, ni desarrollado actividad alguna, permaneciendo en el mismo estado con que las adquirió, si bien ha efectuado desembolsos para satisfacer los honorarios facultativos y gastos para la redacción de un proyecto de urbanización y plan parcial de los terrenos.

¿Cuál va a ser el coste fiscalmente computable para determinar el posible incremento de patrimonio sujeto a tributación?

**Contestación:** Este Centro Directivo entiende que, al no ser aplicable a la consultante la legislación sobre regularización de balances y actualización de activos, el valor de adquisición que, en su momento, deberá computarse a efectos de determinar el incremento o disminución patrimonial se obtendrá aplicando lo dispuesto en el artículo 15.3 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades.

El plazo de presentación de la declaración será el de veinticinco días a contar desde la fecha de enajenación siendo preceptiva en todo caso la liquidación del Impuesto, con carácter previo a la transferencia del importe de la enajenación al extranjero.

Consulta número 17.—Artículo 7.c). *Entidades no residentes: Rendimientos de inmuebles situados en España.*

**Planteamiento:** La Sociedad adquirió, mediante escritura pública, un apartamento que es utilizado ocasionalmente por el personal directivo de la Entidad propietaria.

Se formula consulta vinculante en relación a las siguientes cuestiones:

- Si está obligada a presentar la declaración por el Impuesto sobre Sociedades, a practicar la autoliquidación correspondiente e ingresar su importe en el Tesoro.
- En el caso de que exista tal obligación, rendimiento presunto a declarar e impuesto aplicable.

**Contestación:** Los rendimientos de los inmuebles situados en España están sujetos a tributación, según dispone la letra c) del artículo 7.º de la Ley 61/1978.

El número 3 del artículo 3.º de la mencionada Ley establece que la prestación de bienes en sus distintas modalidades se presumirá retribuida salvo prueba en contrario.

Por tanto, la Empresa consultante deberá tributar por los rendimientos presuntos de los inmuebles, teniendo en cuenta los precios de mercado y una vez deducidos los gastos admisibles.

Hay que considerar que siempre existe contraprestación, bien como remuneración parcial de los servicios que preste el personal de la Sociedad a ésta, o de otra naturaleza.

Al no producirse transferencias de rendimientos al exterior, se deberá presentar declaración anual por el Impuesto sobre Sociedades en forma y plazo reglamentarios.

Disposiciones complementarias: Artículo 3.3. Ley 61/1978.

**Artículo 11. La base imponible**

Consulta número 18.—Artículo 11.1. *Deducciones de partidas correspondientes a ejercicios anteriores.*

**Planteamiento:** En el ejercicio 1980, y como consecuencia de las comprobaciones efectuadas por la Inspección de Hacienda, relativas a los impuestos directos o indirectos de ejercicios anteriores debe efectuar pagos correspondientes a ejercicios anteriores.

La consultante desea conocer si pueden considerarse partidas deducibles de los ingresos las cantidades satisfechas en 1980 correspondientes a cuota del Tesoro e intereses de demora (esto es, excluida la sanción) relativos a impuestos indirectos de ejercicios anteriores.

**Contestación:** El artículo 11.1 establece que «constituye la base imponible el importe de la renta en el periodo de la imposición» lo que, al confirmar el criterio de «ejercicios separados», lleva a considerar no deducibles las partidas correspondientes a ejercicios anteriores.

Excepcionalmente, puede admitirse la deducción de las cuotas por actas correspondientes a ejercicios anteriores únicamente cuando en el momento de realizarse la liquidación o declaración no pudieran cuantificarse exactamente los elementos que determinan la cuota del Tesoro.

**Artículo 13. Partidas deducibles**

Consulta número 19.—Artículo 13. *Partidas deducibles: Justificación.*

**Planteamiento:** La Empresa consultante es filial de la X extranjera, encontrándose un 41,50 por 100 de su capital en poder

de ésta última. Entre ambas Sociedades se requiere convenir un contrato de participación de la filial en los gastos de la matriz.

Atendiéndose a lo dispuesto en los artículos 13 y 16 de la Ley 61/1978 y a distintas resoluciones del Instituto Español de Moneda Extranjera, relativas a la liberalización de las transacciones que tengan su origen en la participación de las filiales en los gastos generales de la matriz, se pregunta, si se considerarán como gastos deducibles las cantidades que la empresa destina a satisfacer la parte que por contrato le corresponda de los mencionados gastos.

Contestación: Los contratos entre sociedades vinculadas no son suficiente justificación fiscal para considerar como gasto deducible las cantidades que la filial tenga que satisfacer a consecuencia de su participación contractual en los gastos generales de la matriz.

El hecho de que el Instituto Español de Moneda Extranjera liberalice las operaciones en las que se realicen pagos entre sociedades, nacionales y extranjeras, vinculadas no afecta a la calificación fiscal que a dichos pagos pueda corresponder.

Para que tengan la consideración de deducibles, incluidos por tanto en el artículo 13 Ley 61/1978, de 27 de diciembre, los gastos deberán justificarse como necesarios, habida cuenta de las especiales relaciones existentes entre el acreedor y el deudor. La Sociedad consultante deberá acreditar la racionalidad de los mencionados gastos, en el momento de la comprobación inspectora. Serán de aplicación las normas del artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, respecto a la valoración de ingresos y gastos entre Sociedades vinculadas.

Disposiciones complementarias: Artículo 16. Ley 61/1978.

Consulta número 20.—Artículo 13. *Partidas deducibles: Impuestos indirectos sobre las ventas.*

Planteamiento: El artículo 11 del texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, modificado por la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, expresa la obligación de repercutir dicho impuesto sobre el comprador, mientras anteriormente recogió la posibilidad de repercutirlo.

La Sociedad tiene suscrito un contrato con otra desde 1966, todavía en vigor, según manifiesta, en virtud del cual no puede repercutirse el I.G.T.E., correspondiente.

Si respetamos la cláusula del contrato establecido en 1966, según la cual no podemos repercutir el Impuesto sobre el adquirente del Servicio, ¿no será considerado el pago por nuestra parte de este I.T.E. como gasto no deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades?

¿Debemos considerar, como no válida, la cláusula citada anteriormente y, por consiguiente, repercutir el I.T.E. sobre la otra sociedad y deberá éste obligatoriamente soportarlo?

Contestación: En el aspecto de los impuestos estatales indirectos debe apreciarse que no aparecen recogidos en la letra a) del artículo 13 de la Ley 61/1978, ni en otra del mismo artículo; en el lado opuesto, tampoco es aplicable el artículo 14.d respecto de tributos que no tienen la consideración de gasto deducible. Se deduce, por tanto, que debe aplicarse el criterio general de admitirse como gasto necesario por el importe contablemente reflejado, siempre que éste responda a la realidad de los hechos, es decir, que se corresponda con el impuesto realmente devengado. Esta solución es, por otra parte, similar al criterio enunciado en la Ley 61/1978 (artículo 15.5) respecto de la determinación de los incrementos y disminuciones patrimoniales.

En resumen, entendemos que constituye gasto deducible el importe de los impuestos indirectos devengados correspondientes a los ingresos computados en el período.

Disposiciones complementarias: Artículo 11 texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (I.T.E.). Artículo 15.5 Ley 61/1978.

Consulta número 21.—Artículo 13.c). *Partidas deducibles: Cuotas a asociaciones empresariales.*

Planteamiento: Si las cuotas satisfechas a las Asociaciones o Agrupaciones Empresariales tienen el carácter de gasto deducible a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Contestación: Las cuotas satisfechas a las asociaciones o agrupaciones empresariales tienen el carácter de deducibles de los ingresos para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no pudiendo considerarse dichos pagos como liberalidades, ya que dichas asociaciones prestan unos determinados servicios como contraprestación de las citadas cuotas (apartado f) del artículo 14 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre), siempre que dichas cuotas se destinen a cubrir los gastos de gestión de dichas Asociaciones o Agrupaciones empresariales.

Disposiciones complementarias: Artículo 14 f) de la Ley 61/1978.

Consulta número 22.—Artículo 13.c). *Partidas deducibles: Bonificaciones y descuentos sobre ventas.*

Planteamiento: La Empresa efectúa ventas a Sociedades o Entidades que realizan la función de «Central de Compras» de los verdaderos clientes, obteniendo éstos de esta forma descuentos especiales por volumen de compras («rappels»).

Los «rappels» que la consultante pueda conceder a cualquier denominada «Central de Compras» por razón de los pedidos canalizados a su través, ¿tienen la consideración de gasto deducible de los ingresos brutos?

Contestación: A tenor del artículo 13.c) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, los denominados «rappels» pueden ser considerados como partida deducible, como gasto necesario, debiéndose, asimismo, tener en consideración el artículo 16 de la misma Ley, respecto de la valoración de ingresos y gastos.

Consulta número 23.—Artículo 13.c). *Partidas deducibles: Servicios de asesoramiento.*

Planteamiento: Una Sociedad participa en diverso grado en el capital de otras, a las que presta apoyo técnico, en forma de dirección, organización y asesoramiento.

Se plantea si la facturación por estos conceptos sería gasto fiscalmente deducible a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Contestación: En tanto pueda justificar la efectividad de la prestación de servicios facturados, podrá admitirse simultáneamente:

— Como ingreso en la sociedad expedidora del documento de cargo y ejecutora del servicio correspondiente.

— Como gasto deducible en la Sociedad destinataria de dicho documento y beneficiaria del servicio facturado.

A efectos de valoración, será de aplicación el artículo 16.3. de la Ley 61/1978.

Disposiciones complementarias: Artículo 16.3/4 de la Ley 61/1978.

Consulta número 24.—Artículo 13.d). *Partidas deducibles: Gastos de personal.*

Planteamiento: La consultante tiene el proyecto de crear unas retribuciones complementarias en forma de incentivos con destino a la Dirección ejecutiva de la Empresa, cuyos miembros reúnen también la condición de accionistas. Se plantea si estas retribuciones pueden considerarse gasto deducible.

Contestación: 1. En términos generales, cabe admitir como partida deducible de los ingresos el importe de las retribuciones al personal, aun cuando revistan la forma de incentivos en función de los objetivos perseguidos.

2. Sin embargo, en los casos en que estos incentivos no tiene carácter general, sino que sólo se aplican a determinados cargos que son también accionistas de la sociedad y presumiblemente ostentan el carácter de administradores de ella, el criterio de esta Dirección General es el de considerar aplicable el artículo 13.f) de la Ley 61/1978, cuando estas cantidades no están relacionadas con la participación en el capital social, siendo reputadas como dividendos cuando si se da esta relación con la porción de capital o interés de los perceptores.

Consulta número 25.—Artículo 13.d). *Partidas deducibles: Gastos de personal.*

Planteamiento: Si a partir de la entrada en vigor de la Ley 6/1978 de 27 de diciembre, las cantidades que las entidades aseguradoras autorizadas para operar en el ramo de vida destinan a la dotación del autoseguro establecido conforme a lo ordenado en el artículo 21 del Convenio Laboral, pueden considerarse partidas deducibles para la determinación de los rendimientos netos.

Contestación: El régimen de autoseguro, autorizado en la legislación anterior, ha sido suprimido por la Ley 61/1978, según se desprende de la Disposición transitoria 2.ª 1.a), por lo que las dotaciones a instituciones de previsión social únicamente serán deducibles si reúnen los requisitos del artículo 13.d, apartados dos y tres de la Ley 61/1978.

Disposiciones complementarias: Disposición transitoria 2.ª Ley 61/1978.

Consulta número 26.—Artículo 13.d). *Partidas deducibles: Gastos de personal.*

Planteamiento: Criterios sobre la admisibilidad de los gastos que se refieran a la formación y entrenamiento de su personal, contratados con empresas que se dedican al ofrecimiento de cursos, programas y servicios relacionados con dicho fin.

Contestación: 1. En cuanto estos gastos estén encaminados a mejorar a productividad y capacitación del personal, no existe inconveniente en su admisión como partida deducible de los ingresos, al amparo del artículo 13.c) de la Ley 61/1978.

2. En caso contrario, serían también deducibles, pero al amparo del artículo 13.d), debiéndose computar como ingreso por los empleados a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Disposiciones complementarias: Artículo 13.c) de la Ley 61/1978.

Consulta número 27.—Artículo 13.d). *Partidas deducibles: Gastos de personal.*

Planteamiento: Tratamiento tributario para el pagador de los siguientes conceptos:

1.ª La Empresa ayuda en un tanto por ciento al trabajador para el pago de lo que le cuesta a los empleados sus comidas,



ya que sólo tienen una hora para realizarla y no pueden desplazarse hasta su domicilio.

2.º La Empresa quiere concertar una prima de un seguro de vida y accidentes colectivos para su personal.

3.º La Empresa pretende constituir un fondo que le permita abonar a sus empleados una determinada cantidad en el momento de su jubilación, a través de una Compañía de Seguros.

4.º La Empresa pretende facilitar gratuitamente a sus empleados un café dentro del mismo ámbito de la Sociedad.

5.º La Empresa querría facilitar a determinados empleados un coche, propiedad de la misma o alquilado por ésta, para su uso exclusivo, tanto al servicio de la Empresa como al suyo propio.

Contestación: A efectos del Impuesto sobre Sociedades, debe recordarse que, de acuerdo con el tenor general del artículo 13.d), son deducibles las cantidades devengadas en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, por lo que no parece existir inconveniente en admitir como deducibles bajo este apartado los números 1.º, 2.º y 4.º enunciados.

En el número tercero, si se trata de un seguro colectivo tampoco parece presentar problemas para su admisibilidad como gasto. De no ser así, deberá tenerse en cuenta el artículo 13.d.3, respecto a las instituciones de previsión social del personal.

Finalmente, en el número 5 deberá atenderse a si constituye liberalidad de acuerdo el artículo 14.f), (de la Ley 61/1978, como los anteriormente citados) o, por el contrario, dimana de una obligación contractual, en cuyo caso podría admitirse como contraprestación directa e indirecta de servicios personales.

Consulta número 28.—Artículo 13.d). *Partidas deducibles: Gratificaciones anuales al personal.*

Planteamiento: La consultante ha venido remunerando a sus empleados, al final de cada ejercicio económico, con gratificaciones generalizadas en función de la productividad de cada uno de dichos empleados a lo largo del año respectivo.

Se desea conocer si puede considerarse esta remuneración como gasto fiscalmente deducible.

Contestación: Las gratificaciones concedidas al personal con carácter general, atendiendo a su productividad y dedicación en el desarrollo de sus funciones y cometidos laborales, constituyen partida deducible de los ingresos de la actividad, como contraprestación de servicios personales, a tenor del artículo 13.d) de la Ley 61/1978.

Consulta número 29.—Artículo 13.d).3. *Partidas deducibles: Plan de jubilación anticipada.*

Planteamiento: La empresa tiene en estudio un plan de jubilación anticipada para el personal que se encuentre entre los sesenta y los sesenta y cinco años. Como el I. N. P. no se hace cargo en estos casos de la totalidad de la pensión, la sociedad se comprometería a satisfacer al personal jubilado anticipadamente unos complementos de sueldo con la finalidad de que el mismo no sea perjudicado económicamente.

Se pregunta si dichos complementos de sueldo podrán considerarse como gasto deducible a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Contestación: Los complementos de pensión, contemplados en un Plan de Jubilación Anticipada, que tienen como objetivo evitar al personal el perjuicio económico que conlleva la jubilación anticipada, tendrá el carácter de gasto deducible en el ejercicio en que sean satisfechos, siempre y cuando el mencionado Plan esté de acuerdo con la legislación laboral vigente y no se sobrepasen los límites establecidos en ésta.

Consulta número 30.—Artículo 13.d).3. *Partidas deducibles: Asignaciones a instituciones de previsión social del personal.*

Planteamiento: La consultante realizó dotaciones a un Fondo de Previsión para Empleados con cargo a los resultados de los ejercicios 1975 a 1978, ambos inclusive, de acuerdo con el artículo 17.10 TRIS; las dotaciones, manifiesta la sociedad, eran inferiores al 10 por 100 de los sueldos.

En la actualidad, las finalidades de dicho Fondo, obligatorio según convenio colectivo, se hallan cubiertas mediante póliza de seguros, existiendo un remanente en el Fondo, procedente de los ejercicios anteriores.

Se desea saber si la sociedad podría traspasar el fondo descrito a reservas de cualquier clase, al amparo de la Disposición Transitoria 2.ª.a) de la Ley 61/1978, con exención de impuestos.

Contestación: 1. La Disposición Transitoria 2.ª.a), al permitir el traspaso a reservas, legal y de libre disposición, del Fondo de Autoseguro, se refiere exclusivamente al que aparece regulado como opcional en el número 8 del artículo 17 TRIS al no admitirse en la Ley 61/1978 dicha posibilidad.

Caso distinto es el regulado en el número 10 del mismo artículo 17, por lo que no da lugar al establecimiento de régimen transitorio alguno.

2. Por tanto, la empresa podrá optar entre las distintas modalidades de dotación a instituciones de previsión social de su personal que cumplan los requisitos del mencionado artículo 13.d).3.

En el caso de que decida sustituir el Fondo constituido con anterioridad por la contratación de una póliza de seguro, la finalidad del Fondo desaparece, al estar cubiertas las futuras responsabilidades por la póliza, por lo que, automáticamente, debe ser considerado como una reserva efectiva.

Dado que dicha reserva proviene de excedentes empresariales y éstos se hallan sometidos al Impuesto sobre Sociedades, deberá computarse el remanente existente en el Fondo en el momento de contratación de la póliza como ingreso en ese mismo ejercicio, aun cuando no se realice el traspaso a Reservas, sin que le sea aplicable la exención de la Disposición Transitoria 2.ª de la Ley 61/1978.

Disposiciones complementarias: Artículo 17.10. TRIS. Disposición Transitoria 2.ª Ley 61/1978. Artículo 24.1 Ley General Tributaria.

Consulta número 31.—Artículo 13.d).3; *Partidas deducibles: Asignaciones a instituciones de previsión social del personal.*

Planteamiento: Una Sociedad adquiere acciones del «Hospital XXX, S. A.», a nombre de altos cargos directivos de la misma. De este modo los titulares de las acciones resultan favorecidos en el trato que reciben de la entidad hospitalaria.

Se desea conocer si el coste de estas adquisiciones puede ser considerado como partida deducible de los ingresos al amparo del artículo 13.d), apartado tres.

Contestación: Estas adquisiciones no tienen la consideración de partida deducible como asignaciones a instituciones de previsión del personal.

Únicamente podrán constituir partida deducible de los ingresos, al amparo de la enunciación general del artículo 13.d) de la Ley 61/1978, en tanto resulte legalmente exigible la adquisición de dichas acciones a nombre de personal de la sociedad (en cuyo caso serán renta del citado personal en el I. R. P. F.), considerándose en caso contrario como liberalidad.

Consulta número 32.—Artículo 13.d).3; *Partidas deducibles: Asignaciones a Instituciones de Previsión Social del Personal.*

Planteamiento: Por preceptos del convenio colectivo aplicable a la actividad de la Sociedad X, venía ésta obligada, hasta 31 de diciembre de 1978, a satisfacer a su personal pensiones complementarias de jubilación, viudedad y orfandad respecto de las prestaciones de la Mutualidad Laboral.

Para ello, la Sociedad ha dotado anualmente con cargo a los resultados de los sucesivos ejercicios un «Fondo de Previsión de Jubilación» que no está materializado en cuentas específicas de activo.

A partir de 1 de enero de 1979, no existe obligación para la Sociedad de satisfacer aquellas pensiones complementarias, pues el nuevo convenio ha enfocado de modo diferente las relaciones laborales del sector.

Pregunta cuales serán las consecuencias fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, de las siguientes alternativas:

a) Transferir el «Fondo de Previsión de Jubilación» a reserva de libre disposición.

b) Mantener el «Fondo» en su situación actual pero instrumentándole de forma que, sin constituir entidad independiente, el Comité de Empresa de la Sociedad lleve su administración.

La cuantía del «Fondo» sería materializada en cuentas de activo independientes, que se aplicarían al pago de las mejoras voluntarias que se acuerden para el futuro.

c) Crear una institución de previsión independiente, sin intervención de la Sociedad en su administración, aportándose a ella el «Fondo» existente.

d) Aplicar el «Fondo» al pago de las primas de seguro por la póliza a suscribir con una Compañía de Seguros que cubriera el riesgo de satisfacer las mejoras voluntarias que se acuerden para el futuro.

Contestación: a) Si a partir de 1 de enero de 1979 el «Fondo de Previsión Jubilación», dotado al amparo del artículo 17.10 del derogado texto refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967, queda desafectado de la finalidad para la que fue constituido, debe integrarse en la base imponible del nuevo Impuesto sobre Sociedades, tanto si permanece en contabilidad con su denominación actual como si se traspasa a reserva de libre disposición, a no ser que se le dé la aplicación prevista en el artículo 13.d).3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

b) Si la administración y disposición del «Fondo de Pensiones Jubilación» corresponde al Comité de Empresa y no a esa Sociedad, se cumple lo dispuesto en el artículo 13.d).3 citado, y el «Fondo» no se integraría en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La cuantía del fondo debe situarse en cuentas de activo independientes, tal como se indica en el escrito de consulta.

c) La aportación del «Fondo» a una institución de previsión independiente, sin tener en ella la Sociedad facultades de administración y disposición, determinará el no sometimiento a gravamen al cumplirse los requisitos del artículo 13.d).3.

d) La condición exigida por el repetido artículo 13.d).3 es que la disposición y administración del fondo no corresponde a esa Sociedad.

En el caso de que se destine el «Fondo de Previsiones de Jubilación» al pago de primas a una Compañía de Seguros, la que asumiría el riesgo de satisfacer al personal determinados

complementos en el momento de su jubilación; ha de entenderse cumplida esa condición cuando dichos complementos afecten a la totalidad del personal y sean fijados con la intervención del Comité de Empresa.

Consulta número 33.—Artículo 13.f). *Partidas deducibles: Amortizaciones (elemento por elemento).*

Planteamiento El artículo 5.º del Real Decreto 3061/1979, establece que las amortizaciones se practicarán elemento por elemento, no admitiéndose la amortización en bloque.

La Sociedad viene contabilizando la amortización de sus activos fijos en base a grupos homogéneos y pregunta si teniendo en cuenta que el citado Real Decreto fue publicado en el mes de enero de 1980, se debe entender que la obligación de practicar las amortizaciones elemento por elemento es aplicable para el ejercicio 1980 y siguientes y no al de 1979.

Contestación: El apartado 1 del artículo 5.º del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, no admite la amortización en bloque del activo empresarial, indicando que se practicará elemento por elemento.

De esta oposición entre amortización en bloque y amortización elemento por elemento puede deducirse que la finalidad de la norma es establecer un procedimiento de amortización que permita verificar la aplicación de los coeficientes máximos y períodos máximos de las tablas, planes de amortización o cualquier otro sistema para determinar la efectividad de la depreciación en los términos legales.

La amortización en bloque no permite el control de la aplicación del principio de la «efectividad», por lo que a «sensu contrario» se debe aceptar que todo sistema que permita dicho control es válido.

De ahí que la amortización practicada por grupos homogéneos, en los que son aplicables idénticos criterios de amortización y cuya efectividad puede verificarse por medio de la contabilidad auxiliar de la Empresa, debe ser admitida como correcta.

En consecuencia, entendemos que como «elementos del activo» han de comprenderse todos aquellos bienes que por su naturaleza y finalidad constituyen grupos homogéneos diferenciados de los demás que componen el activo, esencialmente por tener vida útil distinta.

Disposiciones complementarias: Artículo 5.1. del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.

Consulta número 34.—Artículo 13.f). *Partidas deducibles: Amortizaciones (cambio de criterio).*

Planteamiento Si de acuerdo con las normas reguladoras del actual Impuesto sobre Sociedades y, en particular, de las aplicables a la actividad de «Leasing», la consultante puede amortizar por el método financiero los bienes cedidos en arrendamiento a partir del 1 de enero de 1981, sin perjuicio de seguir aplicando el método de amortización lineal a los bienes cedidos en arrendamiento con anterioridad a dicha fecha, dado que no resulta factible, desde el punto de vista funcional y administrativo modificar el método de amortización que venía aplicándose a estos bienes y que era precisamente el lineal.

Contestación: 1. Con carácter general, la Empresa puede adoptar, para cada grupo de elementos patrimoniales susceptibles de amortización el sistema que estime refleja más convenientemente la depreciación o desgaste sufridos, dentro de los autorizados legal o reglamentariamente.

2. No obstante, en el caso de los bienes cedidos en arrendamiento financiero, puede decirse que estamos más ante unas normas de periodificación de rendimientos que de amortización en sentido estricto.

Por ello, puede resultar admisible el cambio en el criterio de cómputo de los costes inherentes a los nuevos contratos de arrendamiento financiero formalizados a partir de un determinado ejercicio, con los siguientes requisitos:

a) Al cambio de criterio no puede afectar el cómputo de los rendimientos derivados de los contratos formalizados en ejercicios anteriores, ni al de las amortizaciones.

b) El cambio de criterio debe señalarse y justificarse en el anexo a las cuentas anuales en que surta efectos, presentado con la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Consulta número 35.—Artículo 13.f). *Partidas deducibles: Amortizaciones (valor del suelo).*

Planteamiento: En el activo de la Sociedad existen bienes inmuebles, en régimen de propiedad horizontal, adquiridos por compra, en los que resulta muy difícil determinar adecuadamente el valor que corresponde a la edificación y el imputable al solar.

La consultante desea conocer si es posible aplicar, ante situaciones de hecho como las descritas, algún criterio para diferenciar la parte correspondiente al valor del suelo, a efectos de la dotación a la amortización.

Contestación: En los casos planteados en la consulta y en tanto no se señale reglamentariamente otro criterio, la determinación del valor del suelo no susceptible de amortización se hará atendiendo a la proporción en que se encuentren los valores catastrales del suelo y la edificación en el momento de la entrega del edificio.

Disposiciones complementarias: Artículo 2.2. Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.

Consulta número 36.—Artículo 13.f). *Partidas deducibles: Amortizaciones (suspensión de actividades).*

Planteamiento Una de las plantas productoras de acrilonitrilo de la consultante va a suspender sus actividades por un período superior a un año, de forma que quedará parada a producción en el citado período y se reanudará en su momento.

Se consulta si durante el plazo o período de suspensión de actividades económicas y fabriles por la citada planta queda asimismo suspendido el plazo de amortización.

Contestación 1. De acuerdo con el principio general del artículo 13, constituyen partida deducible de los ingresos los gastos necesarios para su obtención, por lo que, si se suspenden las actividades de una planta, queda patente la no adscripción de la misma a los ingresos obtenidos en el período de suspensión de sus actividades.

2. A su vez, el número 4.º de la Orden ministerial de 23 de febrero de 1965, vigente en virtud de la disposición transitoria primera del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, establece la calificación de gastos deducible de las amortizaciones practicadas después de transcurrido el período máximo de amortización, cuando la Entidad acredite condiciones de utilización determinantes de una depreciación efectiva inferior.

3. En base a los puntos precedentes, esta Dirección General entiende correcta la suspensión del plan de amortización de la planta en tanto estén también suspendidas sus actividades, debiéndose justificar por la Empresa la duración de dicho período de suspensión, haciéndolo constar en la documentación presentada con las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en que se mantenga la suspensión de actividades.

Disposiciones complementarias: Apartado 4, Orden ministerial de 23 de febrero de 1965.

Consulta número 37.—Artículo 13.f). *Partidas deducibles: Amortizaciones (repuestos para inmovilizado).*

Planteamiento: Se plantea el tratamiento que debe darse a los «repuestos para inmovilizado» (cuenta 207 del plan general de contabilidad) especialmente en los casos de envejecimiento y venta como chatarra.

Contestación: 1. La regularización anual de los «repuestos para inmovilizado» debe realizarse mediante inventario, al igual que las existencias de mercaderías, determinándose el importe a cargar como costo por diferencia entre las existencias iniciales más las compras realizadas en el año y las existencias finales; es decir:

Costo = Compras + Existencias iniciales — Existencias finales

2. En el caso de desaparición o destrucción de los repuestos, la incorporación como cargo en la cuenta de explotación se realizará también al cierre del ejercicio, junto con la regularización anual, pero dejando constancia de tal circunstancia.

3. En los casos de enajenación de estos repuestos, por separado o conjuntamente con la maquinaria a la que se destinan se darán de baja por el valor contabilizado, saldándose la diferencia con cargo a resultados.

Consulta número 38.—Artículo 13.f). *Partidas deducibles: Amortizaciones (criterio de suma de números dígitos).*

Planteamiento: ¿Podemos considerar válido a los efectos del Impuesto de Sociedades el método de amortización regresiva de la suma de los números dígitos utilizados por la consultante para sus equipos de proceso de datos alquilados a sus clientes, dada la gran similitud formal e intrínseca con el sistema de amortización regresiva del artículo 22 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre?

Contestación: Los artículos 6 y 15 del Real Decreto 3061/1979 abren dos opciones para la aplicación de otros criterios de amortización por la Empresa, entre los que no puede rechazarse de modo general el de «suma de los números dígitos», si las condiciones de desgaste y obsolescencia de los elementos de inmovilizado lo revelan como más conveniente, lo que parece ser el caso de los equipos para proceso de la información.

— En consecuencia, este Centro Directivo entiende que puede aplicarse a los equipos para el procesamiento de información y tratamiento de datos, cedidos en alquiler a terceros mediante contraprestación, el criterio de amortización de «suma de los números dígitos» siempre que se haga constar en nota marginal al balance presentado con la declaración por el Impuesto de Sociedades la adopción de este criterio para los bienes mencionados, y se aplique en su forma regresiva.

Disposiciones complementarias: Artículos 6 y 15 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.

Consulta número 39.—Artículo 13.f). *Partidas deducibles: Amortizaciones (libertad de amortización).*

Planteamiento: A la consultante le fueron concedidos, según manifiesta y entre otros beneficios, el de libertad de amortización durante el primer quinquenio en relación a la planta petroquímica instalada en el Campo de Gibraltar.

La explotación industrial se inició el 1 de septiembre de 1979 habiendo presentado el plan de amortización requerido en la Orden ministerial de 27 de marzo de 1965 para el quinquenio 1976-1980.

Se desea conocer por la consultante si puede utilizar el beneficio fiscal de la libertad de amortización hasta el 1 de septiembre de 1981, fecha en que se cumplen los cinco años exactos desde el inicio de las actividades.

**Contestación:** El tratamiento de las inversiones acogidas al sistema de libertas de amortización viene recogido en el artículo 28 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, del que el apartado 2 es especialmente adecuado a la cuestión planteada.

En dicho artículo 28.2, del Real Decreto 3061/1979, se establece que en ningún caso se prorrogará el plazo por el que se hubiese reconocido el beneficio.

Por tanto, se hace preciso determinar el vencimiento improrrogable para lo que, como la consultante expone en su escrito, hay que acudir al número 6.a), de la Orden ministerial de 27 de marzo de 1965, que establece con tal precisión que el cómputo del plazo se inicia con el comienzo del ejercicio en que se pusieron en marcha las instalaciones. Por ello, el vencimiento improrrogable se produjo el 31 de diciembre de 1980.

Debe tenerse en cuenta que la aplicación del precepto anterior no supone en modo alguno la imposibilidad de amortizar contablemente los elementos del inmovilizado acogido en el plan de libertad de amortización, ya que, el número 6.f), de la citada Orden ministerial de 27 de marzo de 1965, establece la posibilidad de amortizar la parte pendiente del valor de activo conforme a las normas generales de amortización.

**Disposiciones complementarias:** Artículo 28.2. Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre. Apartado 6.f); Orden ministerial de 27 de mayo de 1965.

**Consulta número 40.—Artículo 13.i). Partidas deducibles: Saldos de dudoso cobro.**

**Planteamiento:** Un representante de la Entidad consultante ha seguido una conducta irregular en el ejercicio comprendido entre el 1 de septiembre de 1979 y el 30 de agosto de 1980, del tipo siguiente:

a) Cantidades giradas por la consultante, apropiadas o cobradas por el representante.

b) Ventas falsas realizadas por el representante y giradas por la consultante (lógicamente los presuntos clientes no habían recibido mercancías).

Se ha presentado querrela criminal por la cantidad total estimada de las presuntas apropiaciones indebidas.

Puede considerarse partida deducible en el ejercicio 79/80? **Contestación:** El artículo 13.i) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, requiere como requisito para los saldos de dudoso cobro que dicha duda quede suficientemente justificada.

Por su parte el artículo 74 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala unos criterios que en todo caso, justifican la circunstancia de la duda en el cobro, sin que quepa interpretar que no existan otros criterios aplicables a casos distintos.

Por todo ello, puede ser partida deducible la cantidad presuntamente estafada en el ejercicio de interposición de la querrela, sin perjuicio de la facultad comprobadora de la Inspección respecto a la veracidad de los hechos.

**Disposiciones complementarias:** Artículo 74 Reglamento I. R. P. F.

**Consulta número 41.—Artículo 13.i). Partidas deducibles: Saldos de dudoso cobro.**

**Planteamiento:** La Empresa consultante es acreedora de otra, cuya solicitud de declaración en estado legal de suspensión de pagos ha sido admitida a trámite por la autoridad judicial.

La propuesta formulada por la Sociedad deudora es la de pagar a sus acreedores la totalidad de sus créditos con una demora que abarca tres años.

Se desea conocer:

a) Si una vez declarada legalmente la suspensión de pagos de la Sociedad deudora, podrá la acreedora regularizar su crédito traspasando el importe de éste a una cuenta de carácter suspensivo compensada con otras de pasivo dotadas con cargo a la cuenta de resultados del ejercicio.

b) La misma consulta en el estado procesal actual, admisión a trámite de la suspensión de pagos, pero sin declaración firme.

**Contestación:** Este Centro Directivo entiende que la solución es igual en los dos supuestos planteados, toda vez que lo que permite el artículo 13.i), de la Ley 61/1978, es la concepción como partida deducible de los ingresos del periodo del importe de la dotación realizada en previsión de créditos cuyo cobro resulte dudoso, lo que no acontece en este caso en que no parece existir duda en el cobro, sino únicamente una demora en el mismo.

**Consulta número 42.—Artículo 13.i). Partidas deducibles: Saldos de dudoso cobro de Bancos y Cajas de Ahorro.**

**Planteamiento:** El Banco de España en las circulares a la Banca privada, números 37 y 157, y la circular de a las Cajas de Ahorro, número 39, concreta el tratamiento de las insolvencias de determinadas operaciones activas de estas entidades.

En tales circulares, se estipula que, contablemente, se constituirán cuentas de activo que recojan conceptos como «créditos

morosos, en litigio o de cobro dudoso» para el caso de Entidades bancarias, o «Prestatarios en demora» y «Asuntos en litigio» para las Cajas de Ahorro con determinados requisitos que expresamente se señalan.

Asumiendo como factor indicativo del grado de insolvencia el tiempo de morosidad, se requiere, por el Banco de España, que las dotaciones acumuladas de los fondos de provisión alcancen, como mínimo, el nivel resultante de aplicar unos porcentajes condicionados al tiempo de permanencia en las referidas cuentas.

Se desea conocer el tratamiento fiscal aplicable a las provisiones calculadas según las normas impartidas por el Banco de España.

**Contestación:** Estas Entidades, podrán deducir en el Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, de acuerdo con el artículo 13.i), de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, las dotaciones a fondos de provisión que constituyan con cargo a sus cuentas de resultados, para cubrir créditos incluidos en las cuentas anteriormente referidas de acuerdo a las escalas fijadas en las precitadas circulares.

**Consulta número 43.—Artículo 13.i). Partidas deducibles: Saldos de dudoso cobro.**

**Planteamiento:** La Sociedad tiene contratadas pólizas de seguro de clientes con Entidades aseguradoras, como cobertura de posibles fallidos.

Se plantea la posibilidad de crear una cuenta de «Autoseguro Ventas», cuya reserva se dotará con cargo a los gastos del ejercicio.

**Contestación:** Al establecer la disposición transitoria 2.ª, 1, en su epígrafe e) el traspaso de la previsión para insolvencias ratificaba lo ya contenido en el artículo 13.i) por lo que se desprende que, con la entrada en vigor de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, el único sistema aplicable para las partidas de dudoso cobro es el contenido en el citado artículo 13.i), de dicha Ley.

— Por tanto, no es posible la dotación de un «Autoseguro Ventas», según expone la consultante.

**Disposiciones complementarias:** Disposición transitoria 2.ª, Ley 61/1978.

**Consulta número 44.—Artículo 13.k). Partidas deducibles: Dotación al fondo de reversión.**

**Planteamiento:** La Sociedad X, tiene adjudicada la concesión de Servicio de Autobuses Urbanos del Ayuntamiento de Z, por un plazo de cincuenta años a contar desde junio de 1969.

Al término de dicho plazo revertirán al Ayuntamiento, en perfecto estado de uso y funcionamiento, la totalidad de los bienes afectos a la explotación del Servicio.

La Sociedad desea presentar un plan para las dotaciones anuales al «fondo de reversión», y necesita saber cual es la correcta base para el cálculo de dichas dotaciones, conforme a las siguientes opciones:

a) Sobre el importe del capital fiscal, tal como lo viene haciéndose.

b) Sobre el valor que posean los elementos materiales que deben entregarse al Ayuntamiento al final de la concesión, en junio del año 2019.

**Contestación:** La forma de efectuar la amortización del inmovilizado de las entidades que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado, Comunidades Autónomas o a las Administraciones Públicas Territoriales, ha quedado claramente regulada en el artículo 12 del Real Decreto 3061/1979. Por tanto, no puede efectuarse aplicando coeficientes sobre el importe del capital fiscal, sino por el sistema lineal sobre los elementos materiales que constituyen el inmovilizado revertible.

En ningún caso en las anualidades de dotación al fondo de reversión podrán incluirse las que debieran haberse practicado con anterioridad al 1 de enero de 1979, debiendo estimarse a efectos de los oportunos cálculos, la que como mínimo se habría dotado por aplicación del sistema lineal, siendo el resto el importe susceptible de ser considerado como integrante de las partidas anuales deducibles para la determinación de la base imponible.

**Disposiciones complementarias:** Artículo 12, Real Decreto 3061/1979.

**Artículo 15. Incrementos y pérdidas de patrimonio**

**Consulta número 45.—Artículo 15.1). Cartera de valores: Depreciación por ajuste.**

**Planteamiento:** Posibilidad de crear una cuenta que recoja la «Pérdida por regularización de la cartera de valores» en la que se contabilicen la totalidad de las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las ventas realizadas, y cuya amortización se producirá en varios ejercicios, de tal manera que a su extinción puedan dedicarse tanto parte de los resultados anuales de los ejercicios en que se decida periodificarla como las plusvalías que de aquí en adelante pudieran obtenerse por los movimientos futuros de la cartera.

**Contestación:** 1. A efectos fiscales, el artículo 15.1, de la Ley 61/1978, reconoce el carácter de deducibles de las disminuciones de patrimonios realizadas conforme a la Ley de Sociedades Anónimas, lo que, unido al principio de ejercicio cerrado seña-



lado en el artículo 11.1 de la misma Ley, lleva a admitir la consideración de partida deducible de la pérdida de valores experimentada en el ejercicio por la cartera de valores.

2. En el caso de las disminuciones de patrimonio por realización parcial de la cartera de valores, éstas se integrarán en la base imponible del ejercicio en que se realice la enajenación sin perjuicio del tratamiento contable que la Empresa adopte.

En caso de resultar una base imponible negativa, ésta podrá compensarse libremente en los cinco ejercicios siguientes, según el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Disposiciones complementarias: Artículo 14.g) y 18 de la Ley 61/1979. Artículo 104 Ley Sociedades Anónimas.

Consulta número 46.—Artículo 15.1. *Cartera de valores: Reducción de capital por pérdidas.*

Planteamiento: La consultante es poseedora de 25 880 acciones de «XXX, S. A.», cuyo coste de adquisición que figura en contabilidad es de 13.775.494 pesetas, equivalente al 345 por 100 de su valor nominal.

Durante el año 1980, y por acuerdo de la Junta General de Accionistas, dicha Sociedad ha reducido el capital social por pérdidas disminuyendo el valor nominal de sus acciones al 50 por 100 del anterior, es decir el nominal de cada acción ha pasado de 150 pesetas a 75 pesetas.

¿En qué forma debe esta Fundación contabilizar la pérdida sufrida en el ejercicio de 1980, por su mencionada inversión en acciones de «XXX, S. A.»?

Contestación: Este Centro Directivo entiende que la reducción de capital no implica «per se», la existencia de una disminución patrimonial en la Entidad tenedora de las acciones representativas del capital social de aquella sociedad que reduce su capital.

Por ello, el tratamiento admisible fiscalmente será el siguiente:

a) La contabilización a precio de adquisición de las acciones se mantendrá hasta la finalización del ejercicio 1980.

b) Será en ese momento, cuando la entidad podrá aplicar lo dispuesto en el apartado uno, del artículo 15 de la Ley 61/1978, en su remisión a la Ley de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada, y más concretamente al artículo 104 de la Ley de 17 de julio de 1951.

Por comparación entre el valor según precio de adquisición, esto es, el contabilizado en ese momento, y el valor según cotización media del último trimestre, presumiblemente, surgirá una diferencia susceptible de saneamiento.

A efectos fiscales, será computable como disminución patrimonial, la parte de esa diferencia que responda a un detrimento del valor generado en el período impositivo concreto, que en este caso sería el de 1980.

Consulta número 47.—Artículo 15.1. *Amortización de los gastos de constitución.*

Planteamiento: Existe en el activo de la Sociedad un saldo de gasto de constitución y ampliación de capital de 13.276.778 pesetas, después de haber amortizado en el ejercicio de 1979, una décima parte ¿puede cancelarse el saldo de gastos de constitución y ampliación de capital en un solo ejercicio?

Contestación: Conforme al artículo 24 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, los gastos de constitución y ampliación de capital pueden amortizarse libremente en un plazo máximo de diez años, siendo irrelevante a efectos fiscales el que las dotaciones se realicen antes o después de la determinación del saldo de pérdidas y ganancias, siempre que hayan sido aprobados y/o ratificados por la Junta general.

Disposiciones complementarias: Artículo 24, Real Decreto 3061/1979, Artículo 16.1, Ley 61/1978.

Consulta número 48.—Artículo 15.1. *Actividad ganadera: Epidemias del ganado.*

Planteamiento: La Sociedad posee una explotación de ganado porcino que lo considera como existencias, produciéndose periódicamente epidemias que originan gran mortandad en el ganado.

¿Puede dotarse previsión de autoseguro o previsión por depreciación de existencia para poder cubrir las mortandades producidas?

Contestación: El valor, atendiendo a la edad, uso (reproducción, crío o cebo) y estado de los animales muertos o sacrificados por razón de enfermedad y/o epidemias es computable como disminución patrimonial, al amparo del artículo 15 de la Ley 61/1978, sin que sea admisible el cómputo como partida deducible de las dotaciones anuales, a cuenta de previsión o provisión de estas contingencias. Como aspectos marginales, debemos señalar que el ganado reproductor es activo fijo, no existencias para la correspondiente explotación ganadera.

Disposiciones complementarias: Artículo 16.1, Ley 61/1978.

Consulta número 49.—Artículo 15.3. *Disolución de comunidades de bienes.*

Planteamiento: En el ejercicio se ha procedido a disolver ante un Notario una comunidad de bienes, en la que figuraban como comuneros personas físicas y una persona jurídica, correspon-

diente a la señalada en el encabezamiento. La comunidad estaba constituida sobre bienes inmuebles.

En la escritura de disolución se hicieron constar valores reales, superiores a los históricos con que venían figurando tanto en los patrimonios de las personas físicas, como en los de las personas jurídicas.

La Sociedad comunera ¿habrá de realizar algún asiento en su contabilidad, que refleje el nuevo valor que se ha figurado en la escritura de disolución y adjudicación, o deberá continuar con el coste histórico de su participación anterior?

Contestación: Según dispone el artículo 15.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, la consideración de que no existe incremento o disminución de patrimonio en el supuesto de disolución de una comunidad de bienes se concreta en estimar que, tal operación constituye alteración del patrimonio de los comuneros personas jurídicas, pero sin requerir ajustes de valoración de los bienes o derechos recibidos, que serán contabilizados por igual cuantía en el derecho ejercitado.

Consecuentemente, si la Sociedad consultante contabiliza los bienes recibidos según valores reales, escriturados en la disolución de la comunidad de bienes, las diferencias sobre la valoración a que estuviese contabilizada la participación en la mencionada comunidad determinarán, presumiblemente, un incremento patrimonial constitutivo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad que formula la presente consulta.

Disposiciones complementarias: Artículo 79.2. Reglamento I. R. P. F.

Consulta número 50.—Artículo 15.7. *Rescate de acciones propias por debajo de la par.*

Planteamiento: La consultante, entidad cuyas acciones cotizan en Bolsa, ha adquirido en la misma, previa autorización de su Junta General de Accionistas, dentro del año, un determinado número de sus propias acciones para su amortización. Esta adquisición se ha realizado, bajo la par, al cambio del 57 por 100.

Al proceder a reducir el capital por importe del nominal rescatado, amortizando las acciones propias adquiridas por el precio del coste, existirá una diferencia no compensada que figurará, obviamente, dentro del neto patrimonial, calificando de reserva patrimonial lo que hasta la fecha formaba parte del capital.

Se desea conocer si la diferencia indicada en el párrafo anterior constituye hecho imponible del impuesto sobre Sociedades.

Contestación: La adquisición de acciones propias para su amortización, realizada en virtud del artículo 47 de la Ley de Sociedades Anónimas, pone de manifiesto, a través de su reflejo contable, dos hechos económicos diversos:

a) Reducción de capital, por el valor nominal de las acciones propias que se amortizan, constituyendo una restitución o devolución de aportaciones a los hasta ese momento socios.

b) Variación de las reservas, por la diferencia entre el coste de adquisición de las acciones, rescatadas y su valor nominal, por lo que se pone de manifiesto una alteración del neto patrimonial.

En base a lo anterior, en el caso propuesto se produce un incremento de patrimonio, a tenor de lo expresado en el artículo 15.7 y 15.1 de la Ley 61/1978, por la diferencia entre el nominal y el valor de rescate de las acciones amortizadas, sujeto, por tanto, a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

Disposiciones complementarias: Artículo 15.1, Ley 61/1978.

Consulta número 51.—Artículo 15.7. *Cartera de valores: Reducción de capital con devolución de aportaciones.*

Planteamiento: Si en el caso de reducción dineraria del capital social, el accionista persona jurídica debe contabilizar tal reducción como menor coste de la cartera por el nominal reducido, con independencia de que el coste de adquisición de las acciones fuese superior al valor nominal, o, si en tal reducción debe contabilizar además, una pérdida patrimonial por el exceso de coste de adquisición de las acciones sobre su valor nominal que proporcionalmente corresponda al nominal reducido.

Contestación: Las normas que en el artículo 15.7 de dicha Ley se señalan para los valores mobiliarios permiten deducir que, a efectos de establecer si existe o no alteración patrimonial, son precisos dos requisitos:

a) Que se reduzca el número de títulos poseídos, y  
b) Que exista una diferencia entre lo percibido y el coste medio de los títulos amortizados.

Por tanto, si la reducción de capital se realiza mediante amortización de títulos deberá procederse a determinar el coste medio de la cartera para obtener la parte proporcional correspondiente a los títulos que se amortizan. Esta parte proporcional, comparada con el importe percibido determinará la cuantía de la alteración patrimonial, manteniéndose inalterado el coste medio de las acciones subsistentes.

Si la reducción de capital se realiza mediante reducción del nominal de las acciones, pero sin que disminuya el número de títulos, el coste de la cartera quedará disminuido en el importe recibido a consecuencia de la reducción de capital.

Consulta número 52.—Artículo 15.7.a). *Cartera de valores: Acciones liberadas.*

Planteamiento: Consecuencias fiscales de la entrega y recepción de acciones liberadas.

Contestación: La entrega de acciones liberadas con cargo a reservas de libre disposición no constituye hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades para la Sociedad emisora, así como tampoco, para la tenedora, en la que, no obstante, se producirá una disminución de coste medio unitario de adquisición, a efectos de la determinación en su día de posibles incrementos o disminuciones patrimoniales.

Consulta número 53.—Artículo 15.7.d). *Reducción de capital con devolución en metálico de aportaciones*

Planteamiento: La Sociedad consultante cuyas acciones cotizan en Bolsa, proyecta reducir su capital social mediante el estampillado de sus acciones disminuyendo su valor nominal con la consiguiente devolución de aportaciones a los socios en metálico.

Contestación: Si la reducción de capital se realiza mediante devolución de aportaciones a los socios, satisfaciendo en metálico el importe correspondiente, se produce una mutación en la composición del patrimonio de los socios, pero sin que se verifique ganancia de capital alguna, supuesto que la reducción se realice mediante estampillado. Se produce pues, un incremento en las existencias de efectivo, compensado con la disminución del valor de su cartera por el importe restituido.

Si la reducción de capital se realizase por amortización de títulos o por valor superior al nominal, entraríamos de lleno en el terreno de la separación de socios y disolución (parcial) de Sociedades.

En la Sociedad que realiza la reducción de capital mediante estampillado, no se produce disminución de patrimonio a efectos de determinación de la base imponible, del mismo modo que las aportaciones tampoco fueron consideradas en su día incrementos de patrimonio.

Consulta número 54.—Artículo 15.7.d). *Reducción de capital con devolución de especie de aportaciones.*

Planteamiento: Si la reducción de capital social mediante restitución de sus aportaciones a los accionistas a que se refiere el artículo 98 de la Ley de Sociedades Anónimas, efectuada ésta en especie, ha de configurarse como disminución o incremento de patrimonio por diferencia entre la aportación restituida—valor nominal reducido— y la parte del precio de adquisición de las acciones proporcional a tal reducción o, como entiende la entidad consultante, toda reducción de capital ha de configurarse como hecho inverso a la aportación y, por consiguiente, ha de imputarse al precio de adquisición de las acciones sin perjuicio de que si la restitución de las aportaciones se efectúa, total o parcialmente, en especie, se valoren a precio real de mercado las acciones con las que se satisfaga la reducción de capital.

Contestación: Cuando la devolución de aportaciones se realiza, total o parcialmente, en especie, se verifican dos operaciones distintas:

a) De un lado, se produce una transmisión de bienes, en la que será de aplicación el artículo 16.4.b), de la Ley 61/1978 sobre aplicación de los valores de mercado.

b) De otro, la devolución de aportaciones propiamente dicha. Por la primera la Sociedad deberá determinar la diferencia entre el valor actual de los bienes entregados y su valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sociedades, integrándose dicha diferencia en su base imponible.

Por la segunda, nos hallamos ante el caso general de devolución en metálico de aportaciones.

Para el socio, se producirán asimismo dos situaciones complementarias:

a') Supuesto caso de estampillado, una reducción en su coste de adquisición de los títulos, por la parte del capital social disminuido por la operación de reducción que corresponda a los títulos poseídos.

b') Una alteración patrimonial, con efectos sobre la base imponible, por la diferencia entre el valor de los bienes recibidos y la reducción del coste de adquisición que haya debido computarse según la letra anterior; a esta alteración le será aplicable, en su caso, el artículo 127.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Disposiciones complementarias: Artículo 16.4.b), Ley 61/1978. Artículo 127.4, Reglamento I. R. P. F.

Consulta número 55.—Artículo 15.5.c). *Gastos accesorios de adquisición de elementos patrimoniales.*

Planteamiento: La consultante ha incurrido en gastos de honorarios de profesionales inmobiliarios, para la compra de un terreno, así como en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Tasas de Licencia de Obras para la construcción y explotación de hipermercados mediante la venta al por menor de toda clase de artículos.

Se desea conocer si los importes a que se refiere son gastos deducibles o si podrían tratarse como gastos de primer establecimiento.

Contestación: En relación al tema planteado, el criterio de este Ministerio puede sintetizarse como sigue:

1. Los gastos inherentes a la adquisición de elementos de activo fijo no constituyen gasto necesario para la obtención de los ingresos conforme al artículo 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, sino que según establece el artículo 15.5.c de dicha Ley, constituyen un mayor precio de adquisición del elemento patrimonial, reiterándose este criterio en el artículo 3.1 y 2.2 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.

2. Al formar parte del precio de adquisición no pueden ser tratados como gastos de primer establecimiento, sometiéndose al régimen de amortización del bien a que se incorporan, con la salvedad del artículo 2.2 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, en lo referente a los terrenos.

A estos efectos, la licencia de obras no constituye valor del terreno.

Disposiciones complementarias: Artículo 13 y 16.1, Ley 61/1978. Artículo 2.2 y 3.2, Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 56.—Artículo 15.8. *Indemnizaciones devengadas por razón de siniestros.*

Planteamiento: En 29 de noviembre de 1979 un incendio declarado en la factoría de la consultante ha destruido parte de edificios, maquinaria, instalaciones y mobiliario, siniestro de modo parcial, en mayor o menor grado. Habiéndose recibido en diciembre de 1979 una cantidad a cuenta de la Compañía aseguradora, pero desconociéndose en 31 de diciembre de 1979 el importe total de la indemnización a percibir, los valores contables de los elementos siniestrados (valores regularizados) se han llevado a una cuenta transitoria de activo titulada resultados siniestro 29 de noviembre de 1979, en la que se han reflejado también los gastos inherentes a la paralización del proceso industrial (pérdida cubierta asimismo con su correspondiente póliza de seguros) y el importe a cuenta de la indemnización percibida antes de concluir el ejercicio de 1979.

En febrero de 1980 se ha percibido el resto de la indemnización, habiendo finalmente surgido una plusvalía por diferencia entre el valor contable de los elementos siniestrados del inmovilizado y el importe total percibido como indemnización de la Compañía aseguradora.

Contestación: El hecho del siniestro no produce en sí mismo incremento o disminución patrimonial, aunque sí una alteración en la composición del patrimonio, en el caso de que el elemento siniestrado estuviese totalmente cubierto por una póliza de seguro.

Por tanto, después de calcular la dotación a la amortización correspondiente a la parte del período impositivo en que el elemento estuvo en funcionamiento, deberán darse de baja las cuentas representativas del valor de activo y de las amortizaciones acumuladas del elemento, sustituyéndolas por una cuenta representativa del derecho a percibir la indemnización de la Entidad aseguradora. Esta sustitución se realizará por el valor neto contable del bien y tan pronto como se conozca el siniestro.

En el caso de que el valor asegurado fuese inferior al valor contable del elemento, se computará desde el primer momento como disminución patrimonial la diferencia en más entre el valor neto contable y el importe máximo a percibir en concepto de indemnización (una vez calculada la dotación a la amortización por la parte del ejercicio económico en que estuvo en funcionamiento).

Tan pronto como se tenga conocimiento de la tasación de los daños y ésta quede firme o aceptada, se procederá a realizar los ajustes precisos entre la indemnización efectiva a percibir y el valor provisionalmente reflejado en cuentas al dar de baja el elemento. Tales ajustes tendrán la consideración y tratamiento, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de incremento o disminución patrimonial, según proceda, siéndoles aplicable el artículo 15.8 de la Ley 61/1978 y los artículos 32 a 40 del Real Decreto 3061/1979, sobre reinversión de incrementos de patrimonio obtenidos en la transmisión de elementos materiales de activo fijo.

Se considerará como valor de enajenación el importe de la indemnización acordada y como valor de adquisición aquel por el que se hubiese realizado la sustitución en cuentas, según los puntos 1 y 2 de esta misma contestación.

No será aplicable lo señalado sobre amortizaciones y reinversión de incrementos patrimoniales cuando se trate de elementos de activo circulante.

Disposiciones complementarias: Artículo 15.8, Ley 61/1978.

Consulta número 57.—Artículo 15.8. *Reinversión de incrementos patrimoniales: Gastos de reparación y mejoras.*

Planteamiento: Si es correcta la interpretación de que, tanto el artículo 15.8 de la Ley 61/1978 como el artículo 32 del Real Decreto de Inversión Empresarial comprenden en su supuesto de hecho los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de indemnizaciones de seguro percibidas por siniestros sufridos en los elementos materiales de activo fijo necesarios para la realización de actividades empresariales, siempre que se produzca la reinversión total de las mismas en los términos de propio Decreto, ya mediante la adquisición de elementos materiales de activo fijo de alguna de las categorías del número 1, A) del artículo 42 del propio Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, ya mediante la reparación de aquellos

que, por no haber sufrido un deterioro fundamental, puedan ser recuperados como nuevos (de los cuales es el edificio industrial el más caracterizado). Reinvertir que se llevará a cabo con entera sujeción a lo dispuesto por la tan repetida sección segunda del Decreto de Inversión Empresarial.

Contestación: En lo relativo a reparaciones, conviene formular las siguientes observaciones:

1. Debe tenerse en cuenta que sólo puede considerarse como gastos de conservación o reparación:

a) Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los respectivos bienes.

b) Los de sustitución de elementos no susceptibles de amortización y cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que aquellos estén integrados.

En otro caso, nos encontramos ante mejoras de los bienes, que constituyen un mayor valor de la inversión.

2. Supuesto que, según lo anterior, se trata de auténticas mejoras, su importe deberá adicionarse al valor residual del bien como consecuencia del siniestro.

3. Dicho valor residual no podrá ser dado de baja del activo. Por tanto la cuantía de la alteración patrimonial, que será acogible, en el caso de ser positiva, a la reinversión exenta de incremento de patrimonio obtenidas en activos fijos empresariales, vendrá dada por la diferencia entre la suma de la indemnización más dicho valor residual y el valor neto contable antes del siniestro del bien afectado por el mismo y al que corresponda la indemnización.

4. El importe de las mejoras aludidas en el punto 2 de este apartado podrá considerarse como reinversión a efecto del cumplimiento de los requisitos del artículo 15.8 de la Ley 61/1978 y los artículos 32/40 del Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 58.—Artículo 15.8. *Reinversión de incrementos patrimoniales.*

Planteamiento: La consultante se encuentra en trámite para una posible enajenación de un inmueble de su activo, que producirá un incremento de patrimonio a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

A fin de acogerse a la reinversión de activos empresariales y por ser su actividad la comercialización de electrodomésticos, tiene pensado utilizar el producto obtenido en la adquisición de locales necesarios para realizar su actividad.

La consulta es si, a efectos de lo dispuesto en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, han de ser locales nuevos aquellos en que se materialice la reinversión del incremento de patrimonio obtenido en la enajenación de un elemento de activo fijo.

Contestación: El artículo 15.8 de la Ley 61/1978, en el que se contempla la exención de las plusvalías puestas de manifiesto en la enajenación de activos fijos empresariales si se reinvierte el producto obtenido en bienes de análoga naturaleza, aparece desarrollado en los artículos 32 al 40 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, siendo en concreto el artículo 34 el que fija los requisitos que debe cumplir la reinversión.

El primero de dichos requisitos es, según la letra a) del apartado uno de dicho artículo, que el producto de la enajenación se aplique a la adquisición de elementos de activo fijo de los enumerados en la letra a) del artículo 42.1 del mismo Real Decreto, por lo que debe entenderse que esta remisión se realiza a efectos de evitar una repetición de la lista que en dicha norma se realiza, máxime si tenemos en cuenta que la letra A) del artículo 42.1 se refiere a activos, pero no a activos «nuevos». Por tanto, y en relación a la consulta planteada, este Centro directivo entiende que no es preciso que se adquieran activos fijos nuevos para dar por cumplidas las condiciones de reinversión del producto de la enajenación de activos fijos empresariales, bastando con que se trate de activos fijos afectos a la actividad.

Disposiciones complementarias: Artículos 32 al 40 del Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 59.—Artículo 15.8. *Reinversión de incrementos patrimoniales: Cancelación de deudas.*

Planteamiento: Venta de un buque destinándose el precio obtenido a cancelar crédito concedido por el Banco de Crédito a la Construcción y la diferencia a financiar parcialmente, la adquisición de dos nuevos buques, en los que también concurre financiación del Banco de Crédito a la Construcción.

El consultante desea saber si, sin perder la exención del Impuesto sobre Sociedades del beneficio obtenido en la venta del buque puede:

1. Cancelar el crédito en el Banco de Crédito a la Construcción utilizado en la adquisición del primer buque ahora enajenado.

2. Pasar a la cuenta de capital el importe correspondiente a la ampliación del capital social que el Banco de Crédito a la Construcción exige para la concesión de los nuevos créditos.

Contestación: Del planteamiento de los hechos antes señalado, se deduce que el importe neto de la enajenación queda constituido en este caso por la diferencia entre la cantidad percibi-

da del nuevo comprador y la cantidad destinada a la cancelación de las deudas pendientes en el momento de la enajenación directa e indiscutiblemente conectadas con el activo enajenado (esto es, saldo pendiente del principal debido al suministrador o a instituciones financieras por las facilidades crediticias obtenidas y aplicadas en la adquisición del bien ahora enajenado). Esta diferencia es la que debe reinvertirse en su totalidad según los requisitos del artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y los artículos 32 a 40, ambos inclusive, del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.

La normativa señalada en el párrafo anterior requiere la efectiva reinversión de lo percibido, sin que se vea afectado el cumplimiento de este requisito por el hecho de la capitalización de la cuenta representativa de la plusvalía obtenida o de cualquier otra reserva.

Consulta número 60.—Artículo 15.8. *Reinversión de incrementos patrimoniales.*

Planteamiento: La Sociedad posee una fábrica de construcción muy antigua, situada en el casco urbano de una ciudad.

Pretende vender la fábrica vieja y su terreno, teniendo una plusvalía o incremento de valor y reinvertir el importe de la enajenación, en un plazo de dos años, en la compra de un terreno en las afueras de la ciudad y construir sobre él una fábrica más moderna, cuyo coste es superior a la cantidad que hay que reinvertir.

Pregunta si el incremento gozará de exención de acuerdo con el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, ya que el producto de la enajenación se invertirá en bienes de idéntica naturaleza y destino, necesarios para la realización de la actividad empresarial y si el exceso de coste de construcción de la nueva fábrica respecto a la cantidad reinvertida podrá acogerse al régimen de deducción por inversiones.

Contestación: Conforme a los artículos 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y 32.1 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales de activo fijo, necesarios para la realización de actividades empresariales, siempre que se reinviertan en las condiciones establecidas en dicho Real Decreto.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos materiales de activo fijo los que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que estén incluidos en alguna de las siguientes categorías de bienes:

- 1) Edificios y otras construcciones.
- 2) Maquinaria, instalación y utillaje.
- 3) Elementos de transportes.
- 4) Mobiliario y enseres.
- 5) Equipos para procesos de información.
- 6) Investigaciones mineras.

b) Que sean amortizables esto es, que resulten utilizables por un tiempo superior al periodo impositivo.

c) Que estén afectos a la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo.

En relación con los bienes incluidos en el apartado a) se ha de añadir que en ningún caso se considerarán activo fijo a los terrenos, entendiéndose por tales, como indica el Plan General de Contabilidad, los solares de naturaleza urbana, fincas rústicas y otros terrenos no urbanos. Por el contrario si constituyen activo fijo los solares que sustenten las construcciones, solares o terrenos que han de considerarse como parte integrante de los edificios.

Respecto al requisito del apartado b) entendemos se cumple en cuanto el elemento de activo tenga un tiempo de utilización superior a un periodo impositivo.

Por último la condición c) debe cumplirse inexorablemente. Aplicando estos criterios a la cuestión planteada, parece que la mayoría de los elementos de la fábrica que se proyecta vender reunirán los requisitos exigidos para ser considerados como elementos de activo fijo, con la única posible excepción de los solares no edificados que pudieran existir.

La Sociedad debe cumplir especialmente las condiciones señaladas en los artículos 34 y 38 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.

El importe de la enajenación deberá invertirse en la adquisición de cualquier elemento de activo fijo de los enumerados anteriormente y que además estén afectos a la actividad empresarial de esa Sociedad, es decir, que si una vez adquirido el nuevo solar no se destina a la construcción de una nueva fábrica, se perderá la exención.

Respecto a la segunda de las cuestiones planteadas entendemos que lo dispuesto en el artículo 40 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, no impide que si el valor de las nuevas inversiones fuera superior al producto de la enajenación de los elementos de activo, el exceso pueda acogerse al régimen general de deducción por inversiones en activos fijos nuevos, a que se refiere el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

Disposiciones complementarias: Artículos 32.1, 34, 38 y 40 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.

Consulta número 61.—Artículo 15.8. *Reinversión de elementos patrimoniales: Permuta.*

Planteamiento: La Sociedad X tiene un activo fijo de considerable valor que desea enajenar, pero para el que no encuentra comprador inmediato.

Desea que la plusvalía resultante de esa enajenación quede amparado por lo dispuesto en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

Proyecta realizar las siguientes operaciones:

a) Permutar dicho activo contabilizado, a título de ejemplo, en 100, recibiendo en cambio otros bienes cuyo valor de mercado es 300.

b) Contabilizada la operación anterior se producirá un incremento patrimonial de 200, que desea quede amparado por el artículo 15.8 indicado.

c) Contabilizar, mediante el adecuado asiento de orden, el compromiso de reinvertir el producto de la enajenación, o sea, 300.

d) En el plazo de dos o cuatro años y mediante la venta de los bienes recibidos en la permuta, materializar el compromiso de reinversión en un activo fijo de análoga naturaleza y destino el primeramente enajenado, destinando a ello el importe íntegro de aquella venta.

Pregunta si a la operación descrita se le puede aplicar lo establecido en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

Contestación: La permuta ha de calificarse, desde luego, como enajenación, con la característica de que su importe queda automáticamente reinvertido en aquellos bienes que se recibe a cambio del activo fijo transmitido.

Por consiguiente, el incremento patrimonial obtenido, quedará amparado por lo establecido en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, si los bienes recibidos en la permuta reúnen los requisitos señalados en las letras a), b) y c) del artículo 32 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.

La operación que se propone, supone la realización de dos enajenaciones que hay que contemplar por separado, sin que sea posible extender la exención más allá de los límites en que está concedida en el repetido artículo 15.8 de la Ley 61/1978.

Disposiciones complementarias: Artículo 32 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre.

#### Artículo 16. Valoración de ingresos y gastos

Consulta número 62.—Artículo 16.1. *Diferencias de inventario: Reservas ocultas.*

Planteamiento: Como consecuencia de actuaciones comprobadoras realizada por la Inspección Financiera y Tributaria, se ha puesto de manifiesto un mayor valor de las existencias de la Entidad, debido a la falta de reflejo contable, por cuantía fija, de una parte de las mismas.

Contestación: En la hipótesis de que el origen de la diferencia de existencias sea la existencia de reservas ocultas en cuantía fija a lo largo de diversos ejercicios, resulta cierto que, puesto de manifiesto con motivo de la comprobación del ejercicio 1978, su efecto sobre los resultados de los ejercicios posteriores es neutral, debiéndose reflejar contablemente en el mismo momento en que se pone de manifiesto, sin que quepa considerarlo como incremento de patrimonio en dicho ejercicio, puesto que ya se ha tributado por uno anterior y el reflejo contable es consecuencia de las propuestas de rectificación formuladas por la Inspección de Hacienda.

Disposiciones complementarias: Artículo 15, Ley 61/1978.

Consulta número 63.—Artículo 16.1. *Diferencias de inventario: Diferencias continuadas de valoración.*

Planteamiento: Como consecuencia de actuaciones comprobadoras realizadas por la Inspección Financiera y Tributaria, se ha puesto de manifiesto un mayor valor de las existencias de la Entidad, debido a la utilización de criterios no admitidos fiscalmente o a la falta de reflejo contable de determinadas existencias que tienen rotación física.

Contestación: En la hipótesis que hemos denominado de «diferencias continuadas de inventario», el efecto no es neutral, puesto que la doble alteración, en precio y cantidad, de las existencias al cierre de cada ejercicio lleva a no considerar, con carácter general, que el valor de la diferencia de inventario permanece constante, sino todo lo contrario. Por ello, se hace preciso una nueva valoración de las existencias finales de los ejercicios posteriores a aquélla a que se refiere el descubrimiento inicial de la diferente valoración de las existencias sobre los criterios fiscalmente admisibles. Es decir, la misma dinámica contable muestra el carácter no neutral de esta situación para los ejercicios posteriores.

Por ello, la liquidación a cuenta practicada por dichos ejercicios posteriores deberá ser convenientemente rectificadas, realizando los ajustes sobre la base imponible (y cuota, por tanto) derivado de las variaciones interanuales que dimanan de estas diferencias continuadas de inventario.

Consulta número 64.—Artículo 16.1. *Diferencias de inventario: Diferencia de carácter excepcional.*

Planteamiento: Como consecuencia de actuaciones comprobadoras realizadas por la Inspección Financiera y Tributaria, se ha puesto de manifiesto un mayor valor de las existencias de la Entidad, debido a un error en la valoración de las existencias en un ejercicio concreto sin que repercuta en las valoraciones realizadas en ejercicios posteriores.

Contestación: En el caso de diferencia excepcional de inventario en un ejercicio, siendo correcta la valoración de las existencias en los ejercicios inmediatos siguientes, se había producido un diferimiento hacia el futuro de resultados, situación que ha sido corregida por la Inspección, por lo que tampoco resulta neutral en este caso la dinámica contable, ya que, en el ejercicio inmediato posterior, se producirá un incremento de los cargos (por mayor valor de las existencias iniciales), manteniéndose constantes los abonos en la cuenta de resultados, originándose una base imponible distinta de la inicialmente declarada.

Consulta número 65.—Artículo 16.1. *Incorporación de los intereses intercalarios al valor del inmovilizado material.*

Planteamiento: Las Empresas eléctricas han venido siguiendo como práctica contable usual la de incorporar al activo inmovilizado material los intereses devengados por los capitales recibidos a préstamo y por la compra con pago aplazado, durante el tiempo que dura la construcción de sus instalaciones.

Se desea conocer la aplicabilidad, a efectos fiscales, de los criterios que sobre la incorporación al inmovilizado y sobre amortización de los intereses intercalarios se contienen en la adaptación del Plan General de Contabilidad para las Empresas Eléctricas.

Contestación: Este Centro directivo entiende que el artículo 3.4 del Real Decreto 3061/1979, tiene una aplicación rígida en cuanto a las cargas financieras incurridas como consecuencia del aplazamiento en el pago del inmovilizado material a contar desde la fecha de su efectiva puesta a disposición de la adquirente.

No obstante, para los gastos financieros debidos por la financiación del período de ejecución de instalaciones generadoras de energía eléctrica, cuando su plazo de realización sea superior a dos años ininterrumpidos, podrán incluirse dichos gastos financieros dentro del valor del inmovilizado material.

Disposiciones complementarias: Artículo 3.4 Real Decreto 3061/1979.

#### Artículo 18. Compensación de pérdidas

Consulta número 66.—Artículo 18. *Compensación de pérdidas con cargo a resultados.*

Planteamiento: Se le plantea la duda de si, al compensar las citadas pérdidas producidas en el ejercicio 1979 con la base imponible de los cinco ejercicios posteriores, de acuerdo con lo que establece el artículo 18 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de Impuesto sobre Sociedades, esta Entidad se verá obligada necesariamente a que las citadas pérdidas compensadas, deban ser al propio tiempo amortizadas con cargo a la cuenta de Pérdidas y Ganancias del mismo ejercicio en que se produzca la compensación, o bien ambas cuestiones deben ser consideradas con absoluta independencia.

Contestación: La determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, según se deduce de, entre otros, los artículos 11, 13, 18 y 30 de la Ley 61/1978, está fundamentalmente orientada desde una base contable, de modo que, con excepción de los ajustes específicos previstos en la norma fiscal, resultado contable y base imponible resultan paralelos, si no coincidentes.

En base a lo anterior debe establecerse, como criterio general, que sólo será admisible la compensación de bases imponibles negativas, en la medida en que sea reflejo de una compensación económica, debidamente registrada contablemente con cargo a Pérdidas y Ganancias, bien como detracción o como aplicación del resultado.

Disposiciones complementarias: Artículos 11, 13, 16 y 30 de la Ley 61/1978.

Consulta número 67.—Artículo 18. *Compensación de pérdidas por reducción de capital o aplicación de reservas.*

Planteamiento: La Sociedad en los últimos ejercicios económicos, y como consecuencia de su actividad ha cerrado sus cuentas anuales con pérdidas. La Sociedad ha comunicado, al tiempo de presentar sus balances anuales a la Delegación de Hacienda, la intención de la Sociedad de acogerse al beneficio de compensar las pérdidas anuales con los posibles beneficios que pudiese obtener de los cinco ejercicios siguientes.

La Sociedad, y a la vista de que la cifra de pérdidas acumuladas es elevada, tiene la intención de proceder a la reducción del capital social mediante la compensación de pérdidas.

Contestación: No obsta a la aplicación del artículo 18 de la Ley 61/1978, relativo a la compensación de bases imponibles negativas (B.I.N.) el hecho de que éstas hayan sido saldadas con cargo a cuentas de Reservas o a la de Capital.

El mecanismo de control más conveniente se estima el de recoger en cuentas de orden, desprovistas, por tanto, de conte-

nido patrimonial, el importe de las B.I.N., con derecho de compensación, debiendo existir suficiente detalle del año o ejercicio en que se produjeron.

En cada ejercicio, deberá realizarse el contra-asiento relativo a la parte del B.I.N. compensadas, así como a la de B.I.N. cuyo derecho a la compensación hubiese caducado.

Debe tenerse en cuenta que el derecho a la compensación de pérdidas se refiere a bases impositivas negativas (no a resultados contables) del ejercicio, sin que resulte admisible el traspaso sucesivo de la B.I.N. de un ejercicio a los siguientes, de modo que se produzca una nueva B.I.N., con el fin, por tanto, de prolongar el derecho a la compensación, cuya duración viene expresamente fijada en la regulación legal.

Consulta número 68.—Artículo 18. *Compensación de pérdidas por condonación de deudas.*

Planteamiento: En el activo de la Sociedad figuran pérdidas cuyo derecho a la compensación no ha caducado.

Por otra parte, han conseguido de diversos acreedores la condonación parcial de deudas, como única vía de resolver la delicada situación financiera de la consultante.

Se desea conocer el tratamiento fiscal de las condonaciones obtenidas.

Contestación: Deben distinguirse aquí dos hipótesis:

1. Que la condonación derive de un convenio de «quita y espera» con los acreedores (v. gr. suspensión de pagos), en cuyo caso los acreedores podrán computar como pérdida el importe de la quinta acordada.

2. Que la condonación tenga carácter particular, en cuyo caso tendrá carácter de liberalidad para el acreedor, incluso cuando éste sea socio de la Empresa beneficiaria de tal vía de extinción de deudas.

En ambos casos, para la Sociedad beneficiaria de la condonación tendrá carácter de ingreso, debiéndose compensar en el mismo ejercicio la parte de las bases impositivas negativas correspondientes.

Consulta número 69.—Artículo 18. *Compensación de pérdidas por restitución de los socios.*

Planteamiento: Los accionistas de la Sociedad, con el propósito de lograr el restablecimiento del equilibrio patrimonial, piensan efectuar aportaciones con las que cubrir las pérdidas acumuladas.

Si la Sociedad no perderá el derecho a compensar fiscalmente en la cuantía y período que hubiesen procedido según lo dispuesto en la normativa legal de aplicación, el importe de las pérdidas fiscales que serán saneadas como consecuencia de la operación de reintegro a efectuar por sus accionistas en las circunstancias descritas.

Contestación: En este caso, en la Sociedad tiene entrada nuevas aportaciones que, al incrementar su neto patrimonial, aunque se destinen al saneamiento de activos ficticios, deben ser consideradas como reservas, por lo que será de aplicación lo indicado para el saneamiento de pérdidas con cargo a capitales propios. Para el accionista esta aportación no tendrá el carácter de disminución patrimonial, sino que incrementará su coste de adquisición.

Consulta número 70.—Artículo 18. *Compensación de pérdidas: Restitución por condonación de deudas.*

Planteamiento:

1. En el desarrollo de la actividad que constituye su objeto social, la consultante ha incurrido en pérdidas de ejercicios anteriores por los que los accionistas de la Sociedad, con el propósito de lograr el restablecimiento del equilibrio patrimonial, tienen intención de efectuar aportaciones a las Sociedad con objeto de sanear dichas pérdidas.

2. Uno de los accionistas tiene concedidos a la Sociedad dos préstamos. Dicho accionista acudiría a reintegro de las pérdidas de la Sociedad mediante la aportación de su crédito frente a la misma.

Contestación: En el caso planteado, debe entenderse que, en relación de accionista que aporta los créditos, deben distinguirse dos hechos contables y financieros distintos.

1) Surgimiento de un derecho a favor de la consultante ante el accionista, por el importe correspondiente a su participación, en relación a las nuevas aportaciones acordadas y que recibirá el tratamiento señalado en los apartados anteriores.

2) Extinción por compensación de los créditos (aportaciones pendientes de desembolso) y débitos (créditos recibidos) en la cuantía concurrente, que origina una alteración en la composición de patrimonio, que, si la compensación se realiza efectivamente por igual cuantía de débitos y créditos, no originará incremento o disminución patrimonial. Para la consultante, debe aplicarse el criterio general respecto a la compensación de pérdidas por restitución de los accionistas.

Consulta número 71.—Artículo 18. *Compensación de pérdidas: Sociedades transparentes.*

Planteamiento: Si las Sociedades de inversión mobiliaria sujetas al régimen de transparencia fiscal pueden compensar las pérdidas acumuladas de 1974 a 1978, a partir de la entrada en

vigor de la Ley 61/1978, durante los cinco ejercicios inmediatamente siguientes al de producción de la pérdida, compensación que se aplicará proporcionalmente en la base imponible correspondiente a sus socios.

Si en su caso las referidas pérdidas habrán de ser computadas en la determinación de la base imponible.

Contestación: En el caso de Sociedades transparentes, no existe obstáculo a la aplicación de la compensación de pérdidas en igualdad de condiciones con las restantes Sociedades, imputándose la base así obtenida a los socios, siendo requisito que tal compensación de pérdidas quede reflejada contablemente y que corresponda a ejercicios en los que la Sociedad no estuviese acogida a transparencia.

En cuanto a cuáles son las pérdidas compensables, debe distinguirse según se haya producido antes o después de la entrada en vigor de la Ley 61/1978:

a) Si se trata de pérdidas producidas antes del primer ejercicio iniciado con posterioridad a 1 de enero de 1978, la pérdida compensable es la definida en el artículo 19 del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas.

b) Si se trata de pérdidas producidas a partir del primer ejercicio iniciado con posterioridad a 1 de enero de 1979, la pérdida compensable es la base imponible determinada conforme a la Ley 61/1978, pero sólo en Sociedades no transparentes.

En cualquier caso, el plazo de cinco años se cuenta a partir del cierre del ejercicio en que se produce la pérdida compensable, debiéndose tener en cuenta que no son compensables las pérdidas reflejadas por saneamiento del activo.

Los socios incluirán en su declaración dentro de su base imponible la base imputada reducida procedente de la transparente y sólo cuando su propia base imponible total resulte negativa podrán ellos aplicarse la compensación de pérdida de los cinco ejercicios siguientes.

Disposiciones complementarias: Artículo 19 de la Ley 61/1978. Artículo 12.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre.

Consulta número 72.—Artículo 18. *Aplicación de la compensación de pérdidas a Entidades no residentes.*

Planteamiento: La consultante es propietaria de la totalidad de las acciones de una Sociedad española, que se ha visto forzada a reducir capital a efectos de restablecer el equilibrio de su patrimonio. La consultante manifiesta asimismo que está sujeta al Impuesto sobre Sociedades por obligación real.

¿Puede esta Sociedad compensar las pérdidas que padezca en concepto de minoraciones patrimoniales con los beneficios que en el mismo ejercicio pueda obtener por razón de otros conceptos de ingresos del capital mobiliario?

¿En el supuesto de que en el mismo ejercicio en que se produzca la minoración patrimonial no obtenga ingresos procedentes de otros conceptos, o que aun obteniéndolos, éstos no fueran suficientes para enjugar las pérdidas, podrá compensar éstas con los posibles ingresos o beneficios que obtenga en los cinco ejercicios subsiguientes?

Contestación: Los incrementos (o disminuciones) patrimoniales sólo resultan gravables cuando, a través de la realización del correspondiente elemento patrimonial, se ponen de manifiesto, sin que sea aplicable a este respecto el artículo 104 de la Ley de Sociedades Anónimas, que únicamente surte efecto en relación al artículo 15.1 de la Ley 61/1978, para los sujetos pasivos que estén obligados a la llevanza de libros oficiales de contabilidad.

En consecuencia, el principio general es el de tratamiento separado de cada rendimiento o incremento de patrimonio.

No obstante, de lo dispuesto en el artículo 6 del Real Decreto 357/1979, se deduce que el sujeto pasivo podrá optar por la aplicación de régimen general, lo que implicará:

- Imposibilidad de transferir las rentas hasta que se haya presentado la declaración e ingresado la cuota resultante.
- Cumplimiento de los requisitos general en cuanto a modelo y plazos de presentación de declaraciones.
- Posibilidad de obtener la devolución de las retenciones practicadas en exceso.

En ningún caso la aplicación del régimen general permitirá al contribuyente:

— Considerar producido el incremento o disminución patrimonial en momento distinto al de realización, de conformidad con el artículo 15.7 de la Ley 61/1978.

— Aplicar la compensación de pérdidas producidas en una fuente de renta con los beneficios de otra fuente distinta.

Disposiciones complementarias: Artículo 7 y 15.1; Ley 61/78. Artículo 6 del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero.

Consulta número 73.—Artículo 19. *Sociedades transparentes: Cartera de control y rendimientos por servicio prestados a las filiales.*

Planteamiento: La consultante posee una cartera de control que representa más del 50 por 100 del valor del activo real, presentando a las participadas una serie de servicios de asesoramiento, dirección y gestión.

Se desea conocer si a «XXX, S. A.», le sería de aplicación el régimen de imputación forzosa de rendimientos preceptuados en el artículo 12.2 de la Ley 44/1978, o bien, por el contrario, que dada la verdadera naturaleza económica de la actividad de-



sarrollada, que no es otra que la finalidad empresarial de intervenir en la producción de bienes, bajo una forma de organización más eficaz que la pura participación directa de los accionistas de «XXX, S. A.», en las Empresas que controla a través de esta si le sería de aplicación el régimen fiscal correspondiente a Sociedades en general.

Contestación: Del examen de la documentación aportada por la consultante, cabe calificar a la consultante como una Sociedad «holding» que, al detentar una cartera de control, ejerce éste de modo efectivo de distintas maneras, que pueden revestir incluso la forma de servicios profesionales.

Por ello, se sigue la conclusión de que en el caso que nos ocupa, debe calificarse a la consultante como Sociedad de cartera, con la posible repercusión que pueda derivarse de la aplicación del artículo 12.2 de la Ley 44/1978, al que se remite el artículo 19 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades.

Disposiciones complementarias: Artículo 12.2, Ley 44/1978, de 8 de septiembre

Consulta número 74.—Artículo 19. *Participación de Empresas públicas en Sociedades transparentes.*

Planteamiento: Una Sociedad con participación estatal mayoritaria ha constituido una Sociedad filial en cuyo capital social participa en grado significativo. En esa Sociedad filial, aparte de la consultante, sólo existen otros dos accionistas. Dicha Sociedad filial tiene un activo constituido en más de su 50 por 100 por valores mobiliarios consistentes en acciones de otras Sociedades diferentes.

Se desea conocer el criterio de esta Dirección General sobre la aplicación a la Sociedad filial: constituir, del régimen de transparencia fiscal obligatoria.

Contestación: La aplicación del artículo 12.2 de la Ley 44/1978, al que se remite el artículo 19 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, lleva a excluir del régimen de transparencia fiscal obligatoria a aquellas Sociedades que, cumplidos los restantes requisitos, tengan entre sus socios a una Entidad de derecho público, lo que no es el caso de la consultante que, por ser Sociedad anónima, ostenta una personalidad jurídica regulada y reconocida en el derecho privado.

Por otra parte, de la información disponible, se deduce el carácter de Sociedad de cartera de la nueva Sociedad «holding» constituida, por lo que, a reserva de lo que pudiera resultar en cuanto a los otros dos socios, no se aprecia inconveniente a la aplicación del régimen de transparencia fiscal obligatoria.

Disposiciones complementarias: Artículo 12.2, Ley 44/1978, de 8 de septiembre.

Consulta número 75.—Artículo 19. *Sociedades de mera tenencia y Sociedades inmobiliarias protegidas.*

Planteamiento: El objeto social de la consultante, según el artículo 2 de sus Estatutos, es conforme al artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, si bien ésta cumple los requisitos de las letras a) y b) del artículo 12.2 de la Ley 44/1978, respecto de la transferencia fiscal obligatoria.

Si la Sociedad consultante debe entenderse comprendida dentro del régimen de transparencia obligatoria y, en este caso, cuál sería su régimen en relación a la disposición transitoria 3.ª de la Ley 61/1978.

Contestación: En el caso que nos ocupa, parece que sólo podría aplicarse el régimen de transparencia obligatoria en base a Sociedades de mera tenencia de bienes, pero dado que, según sus Estatutos y las actividades desarrolladas a la Empresa tiene los bienes afectados a una explotación económica, no cabe su consideración como Sociedad de mera tenencia de bienes sometida a transparencia obligatoria.

Su régimen fiscal, salvo que quedase acogida al régimen de transparencia voluntaria, es el general de la Ley 61/1978 y el Real Decreto-ley 15/1977, de acuerdo con la disposición transitoria 3.ª de la misma Ley acabada de citar.

Disposiciones complementarias: Disposición transitoria 3.ª 3, Ley 61/1978, artículo 12.2, Ley 44/1978, de 8 de septiembre.

Consulta número 76.—Artículo 19. *Sociedades transparentes: Contabilización de las retenciones.*

Planteamiento: La consultante es una Sociedad, según manifiesta, sometida al régimen obligatorio de transparencia fiscal.

Consulta acerca de la posibilidad de contabilizar los rendimientos por su cuantía neta, mientras que las retenciones practicadas a estos rendimientos en la fuente, se reflejarán contablemente mediante cuentas de orden, quedando al final de cada ejercicio saldadas dichas cuentas de orden, dado su carácter meramente informativo para los accionistas.

Contestación: Con carácter general, el importe de las retenciones, conforme al artículo 24.5 de la Ley 61/1978, tiene el carácter de un pago a cuenta, reembolsable si la cuota definitiva resulta inferior al total de las retenciones practicadas, lo que da a ésta el carácter de créditos efectivos a la Hacienda Pública, y no el de gasto, que únicamente será, aunque no deducible, la cuota final obtenida en la liquidación realizada al tiempo de presentar la declaración.

Para las Sociedades transparentes, el artículo 35.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que los socios de Sociedades transparentes harán efectivas en sus correspondientes liquidaciones las retenciones practicadas a la Sociedad. Por lo tanto, se produce un traslado del

crédito efectivo ostentado por la Sociedad a sus socios; lo que refuerza el carácter netamente patrimonial de las citadas retenciones. Así, la distribución de beneficios se realizará además de por los cauces tradicionales, por el traspaso del crédito frente a la Hacienda Pública que suponen las retenciones.

En el plano contable las retenciones constituyen un hecho de relevancia económica y patrimonial para la Empresa, por lo que, de acuerdo con los principios contables, deben aparecer reflejadas en una cuenta patrimonial o de balance.

De no hacerse así, la contabilidad no reflejará la verdadera situación patrimonial y económica de la Empresa, por lo que, de acuerdo al artículo 16.1 de la Ley 61/1978, los ingresos y gastos no podrán ser computados por sus valores contables.

Disposiciones complementarias: Artículo 16 (apartados 1 y 8) de la Ley 61/1978.

Consulta número 77.—Artículo 19. *Sociedad transparente: Retención indebida sobre dividendos.*

Planteamiento: La consultante repartió un dividendo a cuenta de los beneficios de 1979, practicando la oportuna retención.

Al dictarse la Orden ministerial de 21 de diciembre de 1979, sobre plazo de opción por el régimen de transparencia en relación al ejercicio de 1979, decide acogerse a dicho régimen.

Se plantea cuál debe ser el tratamiento respecto de la retención practicada y que no debiera haberse efectuado.

Contestación: Dado que la retención se realizó correctamente, de acuerdo con las normas en vigor en la fecha del reparto del dividendo a cuenta, no procede su consideración como ingreso indebido. Por tanto, lo procedente es la imputación a los socios de las retenciones practicadas, a fin de que por éstos se realice la correspondiente deducción de la cuota.

Disposiciones complementarias: Artículo 12.3, Ley 44/1978, de 8 de septiembre. Orden ministerial de 21 de diciembre de 1979.

Consulta número 78.—Artículo 19. *Sociedades transparentes: Distribución de reservas anteriormente constituidas.*

Planteamiento: Se desea conocer el tratamiento contable de las reservas constituidas con anterioridad a la inclusión de la consulta en el régimen de transparencia fiscal, así como si debe practicar retención en el caso de acordar la distribución de dividendos con cargo a ellas.

Contestación: En el caso de que la Sociedad quede encuadrada en el régimen de transparencia, deberán diferenciarse contablemente las reservas constituidas antes y después de la inclusión en dicho régimen, estando sometida cualquier distribución de las reservas constituidas con anterioridad a la retención por rendimientos del capital mobiliario, debiéndose computar como rendimiento en el ejercicio de distribución por los socios perceptores.

A estos efectos se considerarán reservas no sólo las que con tal nombre figuren en el balance, sino también los fondos y provisiones dotados con cargo a beneficios, como, por ejemplo, el Fondo de Fluctuación de Valores, cuenta de Regularización de Dividendos, etc.

Consulta número 79.—Artículo 19. *Aplicación de la cuenta representativa de las retenciones practicadas a Sociedades transparentes.*

Planteamiento: Si el saldo de la cuenta «Deudores Varios-Hacienda Pública», que recoge el importe de las retenciones por rendimientos del capital mobiliario, debe ser traspasado a la cuenta de cada accionista.

Contestación: El saldo de la cuenta «Deudores Varios-Hacienda Pública» correspondiente a las retenciones por rendimientos del capital mobiliario practicadas a la Sociedad transparente debe imputarse al final de cada ejercicio a los socios en la misma proporción que los resultados, saldándose inmediatamente con cargo a Resultados.

Disposiciones complementarias: Artículo 12.2, Ley 44/1978, de 8 de septiembre. Artículo 34.4, Reglamento I.R.P.F.

Consulta número 80.—Artículo 19. *Imputación a los socios de pérdidas por regularización de la cartera de valores.*

Planteamiento: La consultante es socio de una Sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal.

Si la regularización de la cartera de valores, que recoja una pérdida considerable, puede transpasarse a la persona física, pudiendo además la Sociedad amortizar la pérdida en el período de cinco años.

Contestación: La determinación de la base imponible imputable a los socios se realiza en la Sociedad transparente de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 11 de la Ley 61/1978, impide la consideración como disminución patrimonial del total de la pérdida registrada en la regularización de valores en cuanto exceda del deterioro sufrido por tales valores en el ejercicio, lo que viene recordado en el artículo 1.3 del Real Decreto 3061/1978.

En conclusión, sólo será imputable a los socios, a efectos de su inclusión en su base imponible correspondiente al importe de la pérdida correspondiente al ejercicio a que se refieran las cuentas anuales.

Obviamente, al no tributar por el Impuesto sobre Sociedades, no puede admitirse la compensación de bases imponibles negativas, que ha sido realizada por los socios en el ejercicio correspondiente.

Disposiciones complementarias: Artículos 11 y 15.1, Ley 61/1978 Artículo 104, Ley de Sociedades Anónimas.

Consulta número 81.—Artículo 19. *Ejercicio de imputación a los socios de los rendimientos de Sociedades transparentes.*

Planteamiento. La Sociedad, acogida al régimen de transparencia obligatoria, ha decidido este año anticipar el cierre del ejercicio, dejando de coincidir su ejercicio económico con el año natural.

Se plantea en qué ejercicio deben imputarse los resultados de la Sociedad transparente a los socios.

Contestación: En el caso de que el ejercicio social de la Sociedad transparente no coincida con el año natural, la imputación se realizará en el primer ejercicio cerrado a partir de dicha fecha por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, socios de la Sociedad transparente.

Consulta número 82.—Artículo 19.1. *Sociedad que desarrolla una explotación económica y cartera de control.*

Planteamiento. La consultante dedicada a la transformación de plásticos, es titular del 100 por 100 de las acciones de otra Entidad, que desarrolla la misma actividad, representando dicha cartera el 54 por 100 del valor del activo.

Se desea conocer si la Entidad consultante está sometida a transparencia forzosa.

Contestación: No obstante la dicción literal del artículo 12.2 de la Ley 44/1978, de 9 de septiembre, al que se remite el artículo 19.1 de la Ley 61/1978, no cabe considerar como Sociedad de cartera una Entidad que desarrolle una explotación económica, aunque detente una cartera de control que llegue a representar más del 50 por 100 del activo.

Disposiciones complementarias: Artículo 12.2, Ley 44/1978, de 9 de septiembre.

Consulta número 83.—Artículo 19. *Imputación de retenciones por los socios.*

Planteamiento. La consultante es matriz de dos Sociedades transparentes que aprobaron en 1980 las cuentas anuales del ejercicio de 1979. La consultante realizará la imputación de rentas en su declaración por el ejercicio de 1980, pero la imputación de retenciones la ha realizado en su declaración por el ejercicio de 1979.

Contestación: El artículo 35.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable al Impuesto sobre Sociedades en tanto no se realice el desarrollo reglamentario de la Ley 61/1978, establece la deducibilidad en los socios de las retenciones practicadas a Sociedades transparentes, como situación especial en el caso de imputación de bases imponibles.

Por tanto, cuando el artículo 109 establece el criterio de imputación temporal de las bases imponibles se refiere también a la de las retenciones practicadas sobre componentes parciales de dichas bases imponibles, como resulta lógico en una interpretación coherente de los textos legales y reglamentarios.

Por tanto, la imputación de bases imponibles y retenciones debe realizarse en el mismo periodo impositivo.

Disposiciones complementarias: Artículo 12.2, Ley 44/1978, de 9 de septiembre. Artículo 35.3 v 109, Reglamento I.R.P.F.

#### Artículo 22. Imputación temporal de ingresos y gastos

Consulta número 84.—Artículo 22.1. *Revisión de Tarifas posible retroactividad.*

Planteamiento. La sociedad se dedica al suministro de agua potable a la ciudad de AA.

Con fecha 30 de enero de 1981, el excelentísimo Ayuntamiento, en sesión plenaria, aprobó el dictamen actuarial y propuso las tarifas de suministro de agua aplicables en el año 1981. Con fecha 28 de febrero 1981, el Gobierno Civil aprueba estas tarifas con efecto desde 1 de enero de 1981. En las mismas figura un concepto que transcrito literalmente dice: «Aumento transitorio hasta 31 de diciembre de 1981, compensación desfase tarifa 1980... 1,29 pesetas metro cúbico».

Si los ingresos producidos por el aumento transitorio incluido en la tarifa son imputables al ejercicio 1980, de acuerdo con la aprobación concedida por el Gobierno Civil de la Provincia y por aplicación del artículo 22.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

Contestación: El hecho de que la aprobación de las tarifas se haya realizado en 1981 y que la denominada «compensación desfase tarifa 1980» figure como partida integrada dentro de las tarifas a aplicar sobre los consumos realizados en 1981, y no como un auténtico ajuste sobre la facturación de 1980, lleva a considerar que estamos ante una traslación hacia los precios futuros de los defectos de ingresos de ejercicios anteriores, lo cual, sin perjuicio de su finalidad en el ciclo financiero de la empresa, es una cuestión de política de precios, por causas propias o ajenas, pero que en modo alguno pueden autorizar una retroacción parcial de los ingresos por operaciones (suministros) realizados en 1981.

Por tanto, el criterio de devengo lleva a considerar obtenida en 1981 la partida que nos ocupa.

Consulta número 85.—Artículo 22.1. *Aportaciones al Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades Bancarias.*

Planteamiento: Los bancos deben efectuar aportaciones anuales al Fondo de Garantía de Depósitos en Establecimientos Bancarios, en base a su nueva regulación, realizada por Real Decreto-ley 4/80, de 28 de marzo, y el Real Decreto 567/80, de igual fecha.

Las aportaciones se calculan tomando como base el volumen de depósitos existente al 31 de diciembre del año anterior, sobre el que se aplica un coeficiente que con carácter general es de un máximo de el 1 por 100, fijado por el Banco de España. Tales aportaciones son a fondo perdido en cualquier caso.

Si es correcto el criterio de que las aportaciones que realicen los bancos al Fondo de Garantía de Depósitos sean considerados como partida deducible de los ingresos en el ejercicio en que se ingresan en el Banco de España.

Contestación: El criterio de esta Dirección General puede sintetizarse como sigue:

a) Las aportaciones que, a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 4/1980, se realicen al Fondo de Garantía de Depósitos en Establecimientos Bancarios, se consideran partida deducible de los ingresos en el ejercicio inmediato siguiente a aquél sobre cuyo volumen de depósitos a 31 de diciembre, haya de calcularse la aportación anual.

b) Las aportaciones realizadas con anterioridad a dicho Real Decreto-ley no tendrán en ningún caso consideración de partida deducible o disminución patrimonial, salvo que se pierdiese el derecho a compensar parte de ellas con las nuevas aportaciones a realizar.

c) Si al final del ejercicio en que deban computarse como gasto, no se conociese el monto exacto de la aportación a realizar al Fondo, podrá dotarse una provisión, calculada en base a la aportación técnica derivada de la aplicación del coeficiente máximo.

d) En ningún caso, habrá podido computarse como gasto, en el mismo o diferentes ejercicios, las aportaciones realizadas con anterioridad al 28 de marzo de 1980; sin perjuicio de las imputaciones de gastos que hubiesen sido acordadas por el Banco de España.

Disposiciones complementarias: Real Decreto-ley 4/80, de 28 de marzo, Real Decreto 567/1980, de 28 de marzo.

Consulta número 86.—Artículo 22.2. *Criterios especiales de imputación.*

Planteamiento: En la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, por el ejercicio 1979 la consultante presentó como anexo una memoria justificativa de los criterios especiales de imputación de ingresos y gastos empleados a partir de 1 de enero de 1979.

¿Está la aplicación de criterios especiales de imputación de ingresos y gastos (artículo 22-dos de la Ley 61/1978) sujeta a decisión administrativa para que surta efectos tributarios?

¿Afecta a este caso la doctrina del silencio administrativo positivo a pesar de no haberse desarrollado reglamentariamente el mismo?

Contestación: Esta Dirección General entiende, que, del tenor del artículo 22.2, el anexo a la declaración, justificativo de la aplicación de criterios de imputación temporal distintos de los señalados en la Ley 61/1978, constituye un prerequisite para su admisibilidad, pero que en modo alguno impone la obligación de pronunciarse a la Administración Tributaria.

Cuando se desarrolle la actividad comprobadora será el momento en que se realizará el pronunciamiento sobre la admisibilidad o no de los criterios de imputación adoptados por el contribuyente.

Del citado artículo 22 no se observa inconveniente para la formulación de consultas vinculantes, mediante las cuales el contribuyente puede conocer de antemano los criterios del Ministerio de Hacienda sobre admisibilidad de las normas de imputación propuestas por la empresa.

Consulta número 87.—Artículo 22.2. *Desfase en la imputación de los ingresos.*

Planteamiento: El método propuesto para la imputación, consiste, con carácter general, en aplicar los gastos al periodo en que se hubiesen devengado, con independencia de que los no conocidos al término del mismo se imputen al ejercicio en que los mismos se conozcan. Por otra parte, en la imputación de los ingresos la norma establecida en el apartado 4 del artículo 22 de la Ley 61/78 se aplicará desarrollando la siguiente técnica contable: La empresa contabiliza todas sus operaciones de venta, en el momento en que éstas se producen y con independencia del momento del tiempo en que las mismas se cobren.

Para valorar los ingresos del periodo en los términos pretendidos, al cierre de cada ejercicio la empresa tiene valorado en su activo los saldos de «Clientes» y de «Efectos comerciales a cobrar», que representan el valor de los ingresos devengados hasta esa fecha cuyo cobro ha quedado aplazado para ejercicios futuros; en consecuencia, el importe de dichos saldos se carga a la cuenta de «explotación» con abono a la de «ajustes por periodificación»: «Ventas con cobro aplazado» que se incorpora al pasivo del patrimonio social.

¿Son admisibles los criterios de imputación temporal detallados en la Memoria expuesta?

Contestación: En el caso que nos ocupa, se deducen de la memoria justificativa los siguientes puntos:

- Se pretenden aplicar distintos criterios de imputación a gastos e ingresos.
- Los rendimientos o ingresos íntegros se han obtenido realmente en el presente ejercicio.
- No se refleja adecuadamente la verdadera situación patrimonial, al representarse en el pasivo una partida carente de existencia real.
- Se ofrece una visión desfigurada del resultado económico, al diferir los ingresos, sin que, además, se periodifiquen correlativamente los gastos incurridos para su obtención.
- No existe causa justificativa para la aplicación del criterio propuesto, cuya única ventaja es la sucesiva posposición del Impuesto sobre Sociedades realmente devengado, lo que significa el disfrute indebido de un beneficio fiscal.

Por tanto, este Centro Directivo manifiesta que no son admisibles como criterios de imputación temporal los propuestos por la empresa.

Consulta número 88.—Artículo 22.2. *Amortización de los gastos de constitución.*

Planteamiento: La sociedad consultante se constituyó el 30 de octubre de 1980, habiendo incurrido por ello en gastos de honorarios de Registrador, Notario e impuestos, proponiéndose comenzar a matizar estos gastos de constitución.

Se desea conocer si el único límite para la amortización de dichos gastos es el del plazo máximo de diez años fijado en el artículo 24 del Real Decreto 3061/79.

Contestación: Efectivamente, el único límite para la amortización de los gastos de constitución es el de diez años, contados a partir del inicio de las actividades, de acuerdo con el artículo 24 Real Decreto 3061/1979, basado, a su vez en el artículo 104.8 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Por tanto las dotaciones anuales quedan al arbitrio del contribuyente.

Disposiciones complementarias: Artículo 24 del Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 89.—Artículo 22.2. *Gastos de modificación de estructura: Periodo de amortización.*

Planteamiento: La Sociedad se ha visto en la necesidad de proceder a una reestructuración de sus actividades industriales, lo que ha conllevado unos gastos, derivados del expediente de regulación de plantillas, indemnizaciones por despidos, traslados del almacén, etc.

Se desea conocer si se podría realizar la amortización de estos gastos, de manera uniforme o desigual, dentro del periodo máximo de diez años.

Contestación: 1. Cuando los gastos de modificación de estructura y dimensión de la empresa se refieren a los precios para el retiro o cierre de instalaciones y la rescisión de contratos laborales, sin negar su carácter excepcional e incidencia plurianual, no parecen concurrir las condiciones que permitan su equiparación a la reestructuración que supone la puesta en marcha de actividades o instalaciones, aunque con signo contrario. Por ello, el periodo de imputación no puede ser el establecido en el artículo 25 del Real Decreto 3061/1979, diez años, sino de cinco años.

2. Por el contrario, cuando el cambio de estructura y dimensión implica no sólo una diferente intensidad en la utilización de los factores de producción, sino, además, una alteración notable de los procesos de producción, lo que ocurre, por ejemplo, en los casos de cambios tecnológicos y en buena parte de las operaciones de reconversión industrial, sí que puede estimarse que concurren los caracteres de excepcionalidad que autorizan la aplicación del plazo de diez años señalado en el artículo 104.5 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas y que se recoge en el artículo 25 del Real Decreto 3061/1979.

Disposiciones complementarias: Artículo 104.5 Ley de Sociedades Anónimas. Artículo 25 Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 90.—Artículo 22.2. *Gastos financieros diferidos.*

Planteamiento: 1. ¿Pueden amortizarse, con la consideración de partida deducible, los gastos necesarios de emisión de obligaciones por su totalidad en el ejercicio en que se han producido?

2. En caso de que la Sociedad opte por la amortización de los gastos necesarios de emisión a lo largo de la vida del empréstito, ¿cual es la interpretación práctica de la expresión legal:

«diferencia existente entre las cuotas de intereses correspondientes a los tipos real y nominal del empréstito», a efectos de determinar la parte de dichos gastos imputados al ejercicio para su consideración como partida deducible?

Contestación: El contribuyente, en relación a los gastos de emisión y formalización de operaciones de captación de recursos financieros ajenos a medio y largo plazo, podrá optar por su consideración como gasto del ejercicio en que se produce o como gasto de proyección extra-anual.

En este segundo caso, parece lógico, según los principios financieros generalmente aceptados sobre el particular, la ela-

boración de un cuadro de amortización de principal e intereses (considerando dentro de éstos los gastos financieros diferidos), llegando asimismo a la determinación de la carga financiera real de la operación.

En cada ejercicio, la diferencia entre los pagos a realizar por intereses a los prestamistas y el importe correspondiente del cuadro de amortización determinará la cantidad a amortizar de todos los gastos financieros diferidos (entre los que, en su caso, estarán también incluidas las primas de emisión y/o reembolso).

Disposiciones complementarias: Artículo 26, Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 91.—Artículo 22.8. *Imputación de las subvenciones de capital.*

Planteamiento: 1. La Sociedad Consultante, se acogió a los beneficios derivados del gran área de expansión industrial de Andalucía, al amparo de la convocatoria del I Concurso verificado por Orden ministerial de 13 de junio de 1977 («Boletín Oficial del Estado» de 14 de junio) en relación a un proyecto de fábrica de cemento, puerto e instalaciones anejas, habiéndole sido otorgada una subvención.

2. En el mes de diciembre de 1978, la Sociedad solicitó una primera liquidación de la subvención, justificando la inversión realizada. Esta primera liquidación es aprobada por la Comisión Provincial del Gobierno en 29 de enero de 1979. La autorización y libramiento en firme del gasto por el Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo tuvo lugar el 27 de julio de 1979 y en septiembre del mismo año, la Sociedad percibe la subvención.

3. Con fecha 14 de diciembre de 1979, la sociedad solicita la segunda y definitiva liquidación de la subvención, justificando que realizó la totalidad de la inversión.

Contestación: 1. Las subvenciones de capital que, sometidas al procedimiento de la Orden ministerial de 2 de julio de 1964, hayan sido reconocidas, y las inversiones comprometidas realizadas por el beneficiario, antes de 1 de enero de 1979, no están sometidas al Impuesto sobre Sociedades.

2. Cuando las inversiones hayan sido realizadas con posterioridad al 1 de enero de 1979, independientemente de cuando hayan sido reconocidas, estarán sometidas al mencionado Impuesto.

3. A partir del momento en que, según el artículo 2 de la Orden ministerial de 2 de julio de 1964, la subvención debe considerarse como ingreso, entrará en aplicación el artículo 22.6 de la Ley 61/78, debiéndose computar la subvención de capital como ingreso, al menos, por décimas partes, salvo que el porcentaje de amortización empleado en el ejercicio para los bienes a los que se aplica la subvención fuese superior, en que se aplicará dicho porcentaje a la cuartía inicial de la subvención, o que el saldo de la subvención pendiente de computar fuese inferior, en que se computará dicho saldo.

Consulta número 92.—Artículo 22.8. *Subvenciones otorgadas antes de 1 de enero de 1979.*

Planteamiento: La consultante se constituyó e instaló en Burgos, acogéndose a los beneficios del polo de promoción y desarrollo, recibiendo por tal motivo una subvención que como tal figura en contabilidad.

La Gerencia del polo de desarrollo industrial de Burgos comunicó la autorización para cancelar la nota marginal de afectación sobre terrenos e instalaciones en garantía de los intereses del Tesoro y del cumplimiento de las condiciones impuestas para la concesión individual del beneficio.

Se desea conocer si es viable el traspaso contable de la mencionada subvención a la cuenta de capital.

Contestación: Supuesto que la subvención hubiese sido calificada como de capital en su concesión, y por ser de aplicación en dicha fecha la legislación derogada por la Ley 61/1978, se deduce del artículo 15.1 Tris, «a sensu contrario», su no consideración como ingreso.

Por tanto, tan pronto como desaparezcan las condiciones y limitaciones impuestas a su concesión, la cuenta representativa de la subvención debió haberse traspasado a una de reservas, sin que existiese, a partir de dicho momento, inconveniente alguno para su capitalización, mediante entrega de acciones liberadas.

Tratándose de subvenciones corrientes o de renta, sí que constituían ingreso del sujeto pasivo, pudiéndose traspasar inmediatamente a reservas, salvo que en su concesión se hubiesen fijado requisitos especiales.

Disposiciones Complementarias: Artículo 15.1 T.R.I.S.

#### Artículo 23. Tipo de gravamen

Consulta número 93.—Artículo 23.1. *Sociedades Anónimas Laborales: Tipo de gravamen.*

Planteamiento: El objeto social de la consultante, sociedad anónima laboral, es el asesoramiento técnico para el gremio de la construcción con orientación básica a los cálculos de estructuras.

Si le es de aplicación el tipo general del 33 por 100 establecido en el artículo 23 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, o por el contrario el de 18 por 100 aplicable a las Cooperativas.

Contestación: A las Sociedades Laborales les corresponde en el Impuesto de Sociedades el tipo de gravamen general del 33

por 100, pues es obvio que si el legislador hubiera querido que tributaran al tipo reducido del 18 por 100, las habría incluido en la enumeración que se hace en el artículo 23 de la Ley 61/1975, de 27 de diciembre, ya que no es posible equipararlas a las Sociedades Cooperativas.

Consulta número 94.—Artículo 23.2. *Tipo de gravamen: Intereses y comisiones por préstamos.*

Planteamiento: Para el desarrollo de su actividad comercial, la Sociedad X ha concertado un préstamo en dólares con una entidad bancaria en Suiza. En el momento de la concesión y abono del préstamo, el prestamista «First National Bank» de San Luis e «Industrial National Bank de Rhode Island», respectivamente sucursal bancaria y oficina de representación en el Reino Unido, ha retenido por los conceptos «honorarios de facilidad o concesión» y «honorarios de dirección», ciertas cantidades, por lo que el nominal del préstamo no fue recibido en su totalidad por la Sociedad. Pregunta si los gastos ocasionados por la gestión de un préstamo extranjero, que se establecen en contrato y que son a cargo del prestatario y retenidos en la fuente, pueden considerarse a efectos de sujeción al Impuesto sobre Sociedades de no residentes, como intereses y comisiones por préstamo.

Contestación: Los intereses y comisiones de préstamos a que se refieren el apartado 2 del artículo 23, en relación con el 7.b) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, son los que se devengan por el prestamista como contrapartida de los medios financieros puestos a disposición del prestatario, sin que deban incluirse en dicho concepto los honorarios que correspondan a un tercero por su gestión mediadora en la formalización de la operación.

Dichos honorarios constituyen un ingreso para la persona o entidad mediadora, derivado de su actividad profesional o empresarial.

Disposiciones complementarias: Artículo 7.b), Ley 61/1978.

#### Artículo 24. Deduciones de la cuota

Consulta número 95.—Artículo 24.2.d). *Deducción por doble imposición intersocietaria: Reservas procedentes de cuentas de regularización.*

Planteamiento: La consultante espera recibir en 1981 dividendos de sociedades en que participa en más del 25 por 100 del capital.

Dichos dividendos procederán de reservas dotadas, al menos parcialmente, con cargo a la cuenta «regularización» Decreto-ley 12/73.

La consultante hizo uso en su día de la regla 8.ª 2. de la Instrucción y desea conocer el tipo efectivo a aplicar a efectos de la deducción señalada en el artículo 24.2.d) de la Ley 61/1978.

Contestación: 1. En este caso la sociedad tenedora refleja, por la parte correspondiente, según su grado de participación, de la cuenta de regularización un mayor valor de adquisición de la cartera, siendo la contrapartida una cuenta de reservas (cuenta de regularización de la propia sociedad tenedora), con lo que incorporaba un beneficio con exoneración total de retribución.

2. De acuerdo con las normas generales sobre reflejo contable de las participaciones por vía de capital, cuando se sigue el criterio de valor actualizado (por el que se registran por la sociedad tenedora los beneficios no distribuidos por la participada como un mayor valor de su participación), el reparto posterior de reservas de la sociedad participada debe recogerse como disminución del valor de la cartera, a fin de que éste refleje en todo momento el valor real de la participación.

3. Por ello se considerará que proceden del ajuste de la cartera con motivo de la regularización todos los dividendos distribuidos hasta que se alcance el importe del ajuste realizado en su día en la cartera de control de la tenedora.

Disposiciones complementarias: Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre. Regla 8.ª 2 Instrucción sobre regularización de Balances.

Consulta número 96.—Artículo 24.2.d). *Deducción por doble imposición intersocietaria: Reservas procedentes de cuentas de regularización.*

Planteamiento: La consultante espera recibir en 1981 dividendos de sociedades en que participa en más del 25 por 100 del capital.

Dichos dividendos procederán de reservas dotadas, al menos parcialmente, con cargo a la cuenta «regularización» Decreto-ley 12/1978.

La consultante no hizo uso en su día de la regla 8.ª 2 de la Instrucción sobre Regularización de Balances y desea conocer el tipo efectivo para aplicar la deducción a que se refiere el artículo 24.2.d) de la Ley 61/1978.

Contestación: En este caso la sociedad tenedora ha seguido con fidelidad el criterio del valor de adquisición o del coste histórico y, por tanto, los dividendos percibidos deben reputarse tales a todos los efectos.

En cuanto a si debe ser aplicable la deducción por doble imposición intersocietaria del artículo 24.2.d) de la Ley 61/1978, debe considerarse que, dejando aparte los problemas de índole práctica de aplicación, se entiende que el tipo efectivo de imposición de la parte de reservas procedente del traspaso de

la cuenta de «regularización» Decreto-ley 12/1973, debe considerarse a efectos de la liquidación provisional, del 33 por 100, y esto porque lo contrario llevaría a la anulación parcial de beneficio concedido de exención de gravamen de la plusvalía de regularización.

Además, deberá practicarse la deducción de la retención sobre los rendimientos del capital mobiliario que haya practicado la sociedad pagadora del dividendo.

Disposiciones complementarias: Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre. Regla 8.ª 2. Instrucción sobre Regularización de Balances.

Consulta número 97.—Artículo 24.4. *Deducción por doble imposición internacional.*

Planteamiento: El Banco consultante tiene autorizadas oficinas en terceros países cuyos rendimientos se computan, obviamente, en la base imponible de la compariente a efectos de tributación en el Impuesto sobre Sociedades españolas. Tales rendimientos son gravados en los respectivos países de su fuente.

Se consulta:

1) Si el importe de la cuota en España que correspondería a dichos rendimientos es la íntegra, es decir el resultado de aplicar a la base imponible extranjera el tipo del 33 por 100 o dicho importe debe ser determinado en función de la aplicación del tipo medio «parcial» de gravamen español, es decir, la cuota neta resultante de aplicar la deducción por dividendos del artículo 24.2 de la Ley 61/1978.

2) Si los rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero deben ser tratados, a los efectos de la deducción que nos ocupa, país por país individualizadamente, o se deben tratar en alternativa como un saldo.

Contestación: Para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional, establecida en el artículo 24.4 de la Ley 61/78, e importe efectivo satisfecho en el extranjero por gravamen análogo al Impuesto sobre Sociedades que haya recaído sobre rendimientos obtenidos en el extranjero deberá compararse con el importe que en España habría correspondido pagar por dichos rendimientos.

Dicho importe debe calcularse aplicando el tipo íntegro que corresponde según el artículo 23 de la Ley 61/1978, al importe neto de los rendimientos obtenidos en el extranjero; es decir, deduciendo del importe bruto de los rendimientos (sin minorar por el impuesto satisfecho en el extranjero) los gastos de gestión y cobro específicamente originados por dichos rendimientos.

La deducción por doble imposición internacional debe realizarse país por país, de modo individualizado.

#### Artículo 25. Bonificación en la cuota

Consulta número 98.—Artículo 25.c). *Bonificación sobre los rendimientos de préstamos internacionales: Operaciones de prefinanciación.*

Planteamiento: La peticionaria va a proceder a la cancelación de préstamos calificados administrativamente de prefinanciación, por otro definitivo y en mejores condiciones de interés y plazo de amortización y solicita se conteste si, al amparo del artículo 90 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, se le pueden conceder los beneficios que disfrutaban, para el nuevo préstamo que cancela los anteriores y que permanecerá como definitivo.

Contestación: El artículo 90 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre indica: «A efectos de la bonificación a que se refiere el artículo 86 de este Real Decreto, se entenderá que los empréstitos o préstamos cuyo importe se destine a cancelar créditos bancarios de prefinanciación o créditos puente, unos y otros debidamente autorizados, están destinados a financiar las inversiones atendidas con tales créditos, siéndoles aplicable la bonificación indicada».

Dado el caso presente, en que los dos créditos puente o de prefinanciación están autorizados, el nuevo crédito que cancela los anteriores, deberá ser autorizado por la Dirección General de Política Financiera, en los términos que requiere el citado artículo 90.

Una vez cumplido dicho requisito, se aplicarán las bonificaciones que disfrutaban los anteriores cancelados.

Disposiciones complementarias: Artículo 90, Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 99.—Artículo 25.c). *Bonificación sobre los rendimientos de préstamos internacionales: Pagos a través de sucursal en España.*

Planteamiento: Una Entidad bancaria formalizará un préstamo con una Sociedad española encuadrada en sector incluido en Real Decreto 1395/1980, de 20 de junio.

Al tener abierta cuenta corriente la entidad prestataria en la sucursal española de la entidad bancaria (sin que dicha sucursal intervenga en la gestión del préstamo) se proyecta remitir los fondos del préstamo desde el extranjero a dicha cuenta.

Solicita consulta, por si dicha transferencia no implica pérdida de los beneficios fiscales concedidos al préstamo.

**Contestación:** El artículo 87 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre dice textualmente: «... sin que el establecimiento permanente tenga intervención en la ejecución de los créditos o empréstitos».

El movimiento de tesorería no se puede considerar ejecución, ya que el dinero prestado en el exterior, se recibe en el momento de ejecutar el préstamo. La transferencia de fondos es operación ajena a la ejecución del crédito, en tanto la transferencia de fondos no modifique el perfeccionamiento del contrato de préstamo en el exterior.

**Disposiciones complementarias:** Artículo 87, Real Decreto 3061/79.

**Consulta número 100.—Artículo 25.c). Bonificación sobre los rendimientos de préstamos internacionales: Traspaso de operaciones a sucursales en España.**

**Planteamiento:** Un consorcio de Bancos proyecta conceder un préstamo a una empresa española. Entre las entidades integrantes del consorcio figuran Bancos internacionales que si bien están autorizados para establecer sucursales en España, aún no han procedido a su constitución ni, por tanto, aparecen inscritos en registro de Bancos y banqueros ni en el mercantil. Pretenden facilitar préstamos en los que participen las futuras sucursales en nuestro país, pero al no ser ello posible dado que en la fecha del contrato se prevé que no estarán abiertas dichas sucursales, intervendrá la casa central o alguna sucursal extranjera. Las entidades prestatarias reunirán en principio los requisitos previstos en el artículo 25.c).1, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Una vez contratadas las sucursales en España, serán transferidas a éstas la contabilización de su participación en dicho préstamo.

**Contestación:** En tanto no se efectúe el traspaso contable de préstamo a la sucursal, lo que exige su previa constitución, se cumplen todos los requisitos previstos en la normativa vigente, por lo que los bancos prestamistas tienen derecho, en principio, a la bonificación.

Si dichos rendimientos se devengan una vez producido el traspaso contable, la sucursal en España de tales Bancos no tendrá derecho a las bonificaciones obtenidas. Dado que, aún cuando el contrato se formalizara fuera del territorio español y el pago del principal o los intereses se realizarán en el extranjero, ha de estimarse que los rendimientos constituyen ingresos de la sucursal lo que comporta su intervención en la ejecución del préstamo. En este supuesto y por aplicación de lo dispuesto en el artículo 3.b) del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero, no existe obligación de practicar retención a cuenta en el impuesto sobre Sociedades.

**Disposiciones complementarias:** Artículo 87 Decreto-ley 3061/1979, Artículo 3.b) Real Decreto 357/1979.

#### Artículo 26. Deducción por inversiones

**Consulta número 101.—Artículo 26. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos: Vehículos de turismo.**

**Planteamiento:** La Sociedad va a realizar la adquisición de un vehículo marca «Mercedes Benz», modelo 300 D, para el servicio de la misma. Este automóvil será adquirido por esta Entidad mediante operación de «Leasing».

**Contestación:** De los datos y documentos incorporados se deduce que el vehículo cuya adquisición se pretende no es, en realidad, un elemento de transporte de la empresa, sino de algún empleado de ella.

Por tanto, sin perjuicio de la admisibilidad como partida deducible de las cantidades exigidas por terceros en relación con el vehículo, la utilización del mismo deberá considerarse como retribución en especie del usuario, debiendo ser declarada como tal en el resumen anual de retribuciones.

Admitida su no consideración como elemento de transporte y su imputación como rendimiento del empleado usuario, se sigue que no se trata de una verdadera inversión en elementos del inmovilizado material de la empresa, ya que no es utilizable por ésta. Por tanto, no resulta acogible a la deducción por inversiones.

**Disposiciones complementarias:** Artículo 42 Real Decreto 3061/1979.

**Consulta número 102.—Artículo 26. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos: Momento de cómputo.**

**Planteamiento:** Esta Sociedad en el ejercicio 1979 ha iniciado, en terrenos de su propiedad la construcción de una nueva instalación que piensa dedicar al mismo tipo de actividad que a que viene ejerciendo en los otros centros que ya tiene en explotación, reflejando en su balance de cierre el importe de la construcción parcial realizada.

Entre la fecha del encargo en firme y la de recepción, no es previsible que transcurran más de dos años.

¿Pueden o deben computarse en el ejercicio 1979, como inversiones de activo fijo nuevo a efectos de las deducciones previstas en el artículo 26 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre y sección tercera del Real Decreto 3061/1979 de 29 de diciembre el importe de las construcciones en curso que correspondan a las certificaciones emitidas hasta el cierre del ejercicio y relativas a la obra ejecutada a esa fecha?

**Contestación:** De acuerdo con el artículo 49 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, que resulta aplicable como norma

de desarrollo del artículo 32 de la Ley 1/1979, en base a la remisión realizada en el artículo 108 del mismo Real Decreto, las inversiones deben entenderse realizadas en el ejercicio en que se produzca su incorporación al proceso productivo, sin que sea en este caso de aplicación el artículo 51 del Real Decreto 3061/1979, al ser el plazo previsto de construcción inferior a dos años. Por tanto, no puede entenderse, en el caso presente, que la inversión se ha realizado en el ejercicio 1979.

**Disposiciones complementarias:** Artículo 49 y 51 y 108 Real Decreto 3061/79.

**Consulta número 103.—Artículo 26. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos: Momento de cómputo.**

**Planteamiento:** La consultante ha iniciado un proceso de reestructuración, realizándose importantes inversiones tanto en activo material como inmaterial, iniciándose la fabricación de los primeros productos derivados de la reestructuración con anterioridad a que se hayan terminado totalmente las inversiones a realizar.

Se desea conocer si el conjunto de las inversiones deben considerarse recibidas en 1980, teniendo en cuenta que en parte han sido adquiridas a terceros y en parte construidas o realizadas por la propia empresa.

**Contestación:** En el caso general de deducción por inversiones, dicho momento se relaciona estrechamente con la incorporación al proceso productivo de los correspondientes elementos de inmovilizado. Por ello, y a reserva de lo dispuesto en el apartado 2 del mismo artículo 49 del Real Decreto 3061/1979, las inversiones deben entenderse realizadas, a efectos de la aplicación de la deducción por inversiones, a medida que las distintas fases del proceso de reestructuración vayan entrando en funcionamiento sin que puedan entenderse realizadas en su totalidad por el hecho de que hayan entrado en funcionamiento sólo algunas fases, sino que sólo se consideran realizadas las que efectivamente hayan iniciado su contribución a la producción que constituye la actividad primordial de la empresa.

**Disposiciones complementarias:** Artículo 49 Real Decreto 3061/1979.

**Consulta número 104.—Artículo 26. Deducción por inversiones: Mantenimiento del derecho en la Sociedad absorbente.**

**Planteamiento:** Esta Sociedad tiene en estudio la fusión con otra entidad mediante la absorción de esta última.

¿Puede la Entidad absorbente, como adquirente de todos los derechos de la Entidad absorbida, aplicar en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades que se produzca a partir de la fusión proyectada, la deducción por inversiones no aplicada por la Entidad absorbida, dentro de los límites de tiempo que restaban a aquella y de los porcentajes sobre la cuota líquida que correspondía al momento de la realización de las inversiones y creación de empleo efectuados por dicha Entidad?

**Contestación:** 1. En el ámbito tributario, la Sociedad absorbente responderá de los compromisos tributarios contraídos por la absorbida.

A esta enunciación general relativa a los compromisos, debe contraponerse, en justa correspondencia, la particular que corresponde en el Impuesto sobre Sociedades para los créditos efectivos frente a la Hacienda Pública, con excepción, por disponerlo expresamente la norma legal, de los que podrían haberse derivado de la compensación de pérdidas.

2. Por tanto, la Sociedad absorbente podrá aplicarse la parte de la deducción por inversiones que correspondía a la Sociedad absorbida y que no hubiese podido ser aplicada por ésta, siempre que, en su caso, continúe el cumplimiento de los requisitos y compromisos adquiridos para la deducción resulte efectiva.

**Consulta número 105.—Artículo 26. Deducción por inversiones: Transformación de una Empresa individual en Sociedad.**

**Planteamiento:** La sociedad se constituyó con fecha posterior al 1 de julio de 1979 pero dentro del mencionado año 1979.

El titular mayoritario de la sociedad, era titular de la empresa individual que ahora es sociedad.

La sociedad absorbe a los mismos operarios que anteriormente tenía la empresa individual.

En el transcurso de su constitución al 31 de diciembre de 1979 la sociedad ha realizado las siguientes operaciones:

- Adquirir activos fijos nuevos.
- Aumenta la plantilla sobre el nivel que tenía en la fecha de constitución.

Si puede acogerse al régimen excepcional de deducción por inversiones establecidas en la Ley 1/1979.

**Contestación:** En principio, y en base a los datos aportados, no se aprecia inconveniente para la aplicación del régimen invocado.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, aún cuando varíe la forma jurídica, se entiende que existe una única empresa, por lo que la situación de la empresa individual deberá ser tenida en cuenta por la sociedad cuando sea preciso referirse a momentos anteriores a la constitución de la sociedad.



Consulta número 106.—Artículo 26.—*Deducción por inversiones: Sociedades de nueva constitución.*

Planteamiento: La consultante, de nueva constitución, está construyendo un sanatorio.

Se consulta:

a) Aplicación de las deducciones reflejadas en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre y demás disposiciones concordantes.

b) Posibilidad de presentación de un plan de inversiones anticipadas ante la Administración.

Contestación:

a) Siempre que el contribuyente cumpla los requisitos establecidos por el artículo 26 de la Ley 61/1978 y demás disposiciones adicionales al respecto, podrá gozar de las deducciones reconocidas en estas normas, con los límites cuantitativos y de plazos estipulados en ellas.

b) En la presente normativa no existe disposición que, a efectos fiscales, reconozca los pretendidos planes de inversión anticipada.

Consulta número 107.—Artículo 26. *Deducción por inversiones en activos fijos nuevos: Base de la deducción.*

Planteamiento: La consultante, desarrolla, entre otras actividades, la del alquiler de automóviles sin conductor.

Dentro de este campo, la sociedad desarrolla un sistema de alquiler por periodos largos, prestando al cliente los servicios de mantenimiento del automóvil y sin opción de compra sobre el mismo.

En este contexto, la sociedad adquirirá un número determinado de nuevos vehículos.

La empresa desea conocer la posibilidad de aplicación del régimen general de deducción por inversiones sin reducción de plantilla realizada la adquisición con pago aplazado o mediante arrendamiento financiero.

Contestación: Es admisible como inversión a los efectos de la deducción por inversiones regulada en el artículo 26 de la Ley 61/1978 el precio de adquisición de vehículos destinados al alquiler, siendo ésta una de las actividades desarrolladas con habitualidad por la empresa.

A efectos de determinación de la base para la deducción por inversiones y de acuerdo con el artículo 48, del Real Decreto 3061/1979, el importe sobre el que se aplique el porcentaje de deducción será:

a) En los casos de adquisición con precio aplazado, el precio de adquisición incluidos impuestos indirectos que graven la adquisición y excluidos los gastos financieros por diferimiento en el pago y los de seguro de los vehículos.

b) En el caso de operaciones en régimen de arrendamiento financiero, el precio de adquisición para la sociedad arrendadora y siempre que se contabilice como inversión y la arrendataria se comprometa a ejercitar la opción de compra.

Consulta número 108.—Artículo 26. *Ejercicios en que se computa el mantenimiento o creación de empleo (Régimen general).*

Planteamiento: Si, a los efectos de determinar los dos ejercicios consecutivos durante los que ha de mantenerse la plantilla de personal a que se refiere el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, con el fin de permitir una deducción por inversiones del 15 por 100, procede comparar la plantilla media del año en que se realiza la inversión y la del siguiente con la plantilla media alcanzada en el año anterior al de realización de la inversión.

Contestación: A efectos de determinar el incremento o mantenimiento de empleo, debe tomarse como referencia el promedio de plantilla en el año anterior a aquel en que se realice la inversión o se inicie la creación de empleo, comprándose con él los promedios de plantilla de los dos ejercicios inmediatos siguientes, sirviendo el más bajo de éstos de elemento de comparación para la consideración del cumplimiento del requisito de mantenimiento o creación de empleo.

Así, por ejemplo, si una empresa realiza una inversión con creación de empleo en el año 1980, deberá comparar los promedios de plantilla de 1980 y 1981 (el menor de los dos) con el promedio de plantilla de 1979, a fin de determinar si se ha producido el incremento de plantilla y su cuantificación en hombres/año.

Lo dicho en el número anterior no es de aplicación al régimen excepcional de deducción por inversiones establecidos por las Leyes 1/1979 y 42/1979.

Consulta número 109.—Artículo 26. *Régimen excepcional Leyes de Presupuestos años 1979 y 1980: Mantenimiento de plantilla.*

Planteamiento: Si en el año 1980 se ha mantenido el incremento de plantilla, en el año 1981 se vuelve a incrementar por encima del nivel del año 1980, en 1982 se produce la baja de un trabajador o trabajadores pero no provoca en ningún momento una reducción del nivel máximo de plantilla que se exigía en el ejercicio de 1980 ¿hay que entender que se han incumplido los requisitos que se exigen por la aplicación del régimen excepcional de la Ley de Presupuestos 1980?

Contestación: Dado que este comportamiento no daría lugar, en sí mismo considerado y tal como se expone, a un descenso de la plantilla respecto del nivel máximo alcanzado en 1980, pueden entenderse cumplidos los requisitos exigidos por el artículo 34, Ley 42/1979.

Disposiciones complementarias: Artículo 34, Ley 42/1979, de 29 de diciembre.

Consulta número 110.—Artículo 26. *Régimen excepcional Leyes de Presupuestos años 1979 y 1980: Incremento de plantilla.*

Planteamiento a) ¿Qué hay que entender por nivel máximo de plantilla? Si se incrementó la plantilla durante el ejercicio 1980 respecto a la existente al 1 de enero de dicho ejercicio ¿Hay que mantenerla en los ejercicios 1980, 81 y 82, o es suficiente con mantener un promedio durante dichos ejercicios, superior al que existía en 1 de enero de 1980?

b) Si hubiese que mantener dicho nivel máximo de plantilla, la baja en la empresa de cualquier productor, en cualquiera de los ejercicios 1980, 81, 82 ¿se pierde el derecho a deducir por inversiones con arreglo al régimen excepcional de la Ley de Presupuesto 1980?

c) Si la contestación anterior es afirmativa ¿La pérdida por unos días de ese nivel máximo de plantilla provoca que tampoco se pueda deducir por inversiones —ya sea el régimen excepcional o general— el activo fijo nuevo?

Contestación: a) El nivel máximo de plantilla que debe mantenerse durante los años 1981 y 1982 es el número máximo de trabajadores que se alcance en cualquier día a lo largo de 1980.

Este nivel debe mantenerse día a día durante 1981 y 1982, de modo que el descenso por debajo de dicho nivel en cualquier día de estos dos años daría lugar a considerar que se han incumplido los requisitos del régimen excepcional de deducción por inversiones.

b) Según ya se ha contestado en el punto anterior, esta circunstancia daría lugar a la imposibilidad de acogerse al régimen excepcional, perdiendo todos los beneficios disfrutados en base al mismo con anterioridad.

c) Ya que ambos sistemas, general y excepcional, son alternativos, no existe posibilidad de pasar con posterioridad de uno a otro régimen.

Disposiciones complementarias: Artículo 34, Ley 42/1979, de 29 de diciembre.

Consulta número 111.—Artículo 26. *Régimen excepcional Leyes de Presupuestos años 1979 y 1980: Momento de la deducción por creación de empleo.*

Planteamiento: Si se va cumpliendo con todos los requisitos para aplicar la deducción por inversiones del régimen excepcional Ley de Presupuestos 1980, se plantea la duda del momento de practicar la deducción por el incremento de plantilla:

¿Se puede ir practicando año a año y en caso de incumplimiento de los requisitos, procederá la corrección por el propio sujeto pasivo en la autoliquidación del impuesto correspondiente al ejercicio en que aquél se hubiera incumplido y que originó la pérdida de la deducción, o habrá que esperar al ejercicio de 1982, segundo ejercicio de los dos durante los cuales se exige la obligación de mantener el nivel de plantilla existente al 1 de enero de 1980?

Contestación: Como contraposición al sistema del régimen general y dado que es posible conocer desde el primer momento el incremento de plantilla computable, puede practicarse año a año, por la parte correspondiente a los costes de personal, la deducción correspondiente a la creación de empleo en base al régimen excepcional del artículo 34, Ley 42/1979.

Los excesos del importe de la deducción respecto del límite de la cuota pueden deducirse en los tres ejercicios inmediatos posteriores.

Disposiciones complementarias: Artículo 34, Ley 42/1979, de 29 de diciembre.

Consulta número 112.—Artículo 26. *Régimen excepcional Leyes de Presupuestos años 1979 y 1980: Momento de la deducción por inversión en activos fijos nuevos.*

Planteamiento: Con relación a la inversión en activos fijos nuevos y que en el presente caso es la construcción de una nave comercial: la deducción por inversiones en dicho activo, ¿se puede practicar en el año 1980, momento en que tuvo lugar la recepción efectiva del bien y su incorporación a la empresa, o hay que esperar al año 1982, momento en que se sabrá si se ha cumplido el otro requisito, relativo al mantenimiento del incremento del nivel de plantilla?

Contestación: La deducción correspondiente a la inversión en activos fijos nuevos corresponde practicarla en el ejercicio en que se realiza la incorporación del elemento al proceso productivo o actividad de la empresa.

Disposiciones complementarias: Artículo 34, Ley 42/1979, de 29 de diciembre.

Consulta número 113. Artículo 26. *Deducción por inversiones mediante suscripción de valores mobiliarios: Canje o conversión de los títulos.*

Planteamiento: Si la desgravación reconocida por el artículo 26 de la Ley 61/1978 como consecuencia de la inversión en suscripción de Bonos de Tesorería convertibles o canjeables en

acciones, títulos estos emitidos por la Sociedad, que goza de cotización calificada en Bolsa, y que se extenderá a los Bonos de nueva emisión en base del derecho reconocido y trámites establecidos por la Orden de 10 de abril de 1981, no se pierde por el hecho de que se ejercite la opción de convertibilidad o canje antes de haber transcurrido tres años a partir de la fecha de la suscripción de los títulos de renta fija, siempre que los títulos de renta variable recibidos por la conversión o canje permanezcan en el patrimonio del contribuyente por el tiempo que resta para cumplir el plazo de permanencia de la inversión exigido por el artículo 41.6 de la Ley 74/1980 que prorroga lo dispuesto en el número 2 del artículo 34 de la Ley 42/1979.

Contestación: Los requisitos para que, en el caso descrito, se adquiera y mantenga el derecho a la deducción por inversiones, en su modalidad de suscripción de valores, son los siguientes:

- Que los títulos emitidos obtengan la cotización calificada y se adquieran por suscripción.
- Que la operación de canje se contemple en las condiciones de emisión.
- Que los títulos entregados en la operación de canje al suscriptor sean de nueva emisión y adquieran la cotización calificada.
- Que tanto los títulos primeramente emitidos como los entregados en el canje procedan de la misma entidad emisora.
- Que el mantenimiento de la inversión por el suscriptor, a contar desde la suscripción de los títulos primeramente emitidos y luego canjeados, sea, como mínimo, de tres años ininterrumpidos, sin que se considere interrupción la operación de canje.

Consulta número 114.—Artículo 26. *Deducción por inversiones: Autocorrección.*

Planteamiento: Que en el supuesto de que la Sociedad hubiese practicado en la liquidación de 1979 la deducción por inversiones y tal deducción no fuese procedente, ¿debería efectuarse la autocorrección en la liquidación correspondiente al ejercicio 1980? En tal supuesto, y a efectos de límites de deducción, ¿el tanto por ciento aplicable lo sería sobre la cuota resultante después de la autocorrección?

Contestación: En el caso de que la consultante se haya aplicado inadecuadamente la deducción y decida rectificar su actuación, parece puede aplicarse, por asimilación, el artículo 62 del Real Decreto 3061/1979, procediendo como sigue:

a) En el ejercicio siguiente practicará la liquidación normalmente, sin tener en cuenta, en una primera fase, la corrección a realizar, hasta determinar el líquido a ingresar o devolver por dicho ejercicio.

b) A dicho líquido se adicionará, por suma algebraica, el importe de la rectificación procedente por la inadecuada aplicación de la deducción por inversiones, así como los intereses de demora correspondientes.

c) El líquido definitivo a ingresar o devolver será el resultante de las dos letras anteriores.

Disposiciones complementarias: Artículos 62 y 63, Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 115.—Artículo 26.3; *Deducción por inversiones de empresas exportadoras.*

Planteamiento: La consultante tiene en estudio la compra de más del 25 por 100 del capital de una sociedad que situada en Brasil, se dedicará a realizar el mismo tipo de producción que la consultante realiza en España, que a su vez se destinaría a exportación en el área sudamericana.

Se plantea la posibilidad de aplicación de lo dispuesto en el artículo 26.3 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y en el artículo 46 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre con referencia a la inversión proyectada.

Contestación: Según dispone el apartado cuatro del artículo 46 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, las inversiones que son admisibles a efectos de deducción por inversiones «Habrá de tener relación directa con la actividad exportadora de la Empresa».

Resulta evidente, a tenor del escrito de la consultante, que la inversión proyectada pretende sustituir la exportación de la entidad al instrumentar la producción y comercialización desde la sociedad brasileña participada.

Por tanto, tal inversión entendemos que no es susceptible de encuadramiento en el mencionado artículo 46, no pudiendo por ello acogerse a la deducción por inversiones regulada en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre y en su desarrollo normativo por Real Decreto 3061/1979.

Disposiciones complementarias.—Artículo 46, Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 116.—Artículo 26.3. *Deducción por inversiones de empresas exportadoras.*

Planteamiento: La consultante posee una participación en el Capital Social de una sociedad portuguesa que representa el 53 por 100 del capital de esta última sociedad.

La sociedad portuguesa va a proceder a ampliar su capital social durante el presente año, teniendo la Sociedad dicente la intención de suscribir la parte proporcional a que tiene derecho preferente en la ampliación de capital antes citada.

Se plantea la posibilidad de acogerse a la deducción por inversiones prevista en la Ley 61/1978, en la categoría de inversiones de las sociedades exportadoras.

Contestación: 1. El artículo 46 del Real Decreto 3061/1979, por el que se especifican los tipos de inversión específicos a que pueden acogerse las sociedades exportadoras efectivamente reconoce la posibilidad de acogerse a la deducción por inversiones por las cantidades destinadas a la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras, siendo incluibles en este concepto las ampliaciones de capital.

2. No obstante, debe recordarse que, para ello, deben cumplirse todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- La entidad que realiza la inversión debe ser una sociedad exportadora.
- Los desembolsos deben contabilizarse como inversiones.
- La participación debe ser, como mínimo, del 25 por 100.
- Las inversiones deben figurar claramente individualizadas en el Balance de la inversora.
- Las inversiones deben tener relación directa en la actividad exportadora de la empresa inversora.

El momento de la deducción se rige por los artículos 49 y 50 del Real Decreto 3061/1979.

Disposiciones complementarias: Artículo 46, Real Decreto 3061/1979.

Consulta número 117.—Artículo 26.4. *Deducción por inversiones: Adquisición de programas informáticos.*

Planteamiento: La consultante se propone invertir en la adquisición de un equipo informático y, como complemento del mismo, en el «software» preciso para la aplicación de dicho equipo a la actividad concreta desarrollada.

¿Desea conocerse si pueden considerarse como activo fijo inmaterial, a efectos de la deducción por inversiones, los importes destinados a la adquisición del «software» aludido.

Contestación: La deducción por inversiones, en su modalidad de programas de investigación y desarrollo, no es aplicable a todas las modalidades de inmovilizado inmaterial, sino sólo a aquellas desarrolladas o encargadas para una aplicación específica. Incluso, no es válida cualquier aplicación específica, sino únicamente cuando la aplicación es la investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

Por tanto, no es aplicable la deducción por inversiones a las cantidades destinadas a la adquisición de «software» para equipos informáticos.

Disposiciones complementarias: Artículo 45, Real Decreto 3061/1979.

#### Artículo 30. Sujetos pasivos obligados a declarar

Consulta número 116.—Artículo 30. *Presentación de declaraciones.*

Planteamiento: Se trata de una sociedad que fue constituida en noviembre de 1979 por Escritura Pública, sin haberse dado de alta en Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, por no haber desarrollado actividad industrial hasta primero del próximo año 1981, fecha en que comenzará su actividad industrial.

Esta sociedad solicitó el número de identificación fiscal y le fue concedido en la fecha de constitución, no habiendo hecho más operaciones contables desde ese momento, que los gastos de la misma y la compra de un ordenador.

¿Procede presentar balance por los ejercicios 79 y 80, o esperar al momento del inicio de la actividad?

Contestación: La Entidad mencionada en su consulta, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades está obligada a presentar declaración en la forma y plazos establecidos, según dispone el artículo 30 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, con independencia de que aún no haya comenzado el desarrollo de su actividad, aspecto que quedará reflejado en la pertinente declaración.

#### Artículo 32. Retención en la fuente

Consulta número 119.—Artículo 32. *Retenciones: Rendimiento de actividades profesionales.*

Planteamiento: Se desea conocer si debe practicarse retención sobre el importe de las contraprestaciones por la realización de actividades profesionales.

Contestación: Los rendimientos de actividades profesionales obtenidos por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no están sometidos a retención a cuenta por el mismo.

Se consideran como actividades profesionales las de prestación de servicios (como, por ejemplo, los de mediación, asesoramiento, reconocimiento, gestión, administración, etc.).

Debe tenerse en cuenta que no se entienden obtenidos por una sociedad los rendimientos cuando ésta realice una mera mediación de cobro o pago. Los criterios para delimitar la mediación atenderán a quien corresponda la responsabilidad real por las consecuencias negativas posibles de la prestación del servicio o a realizar un mero servicio de caja que no implique redistribución alguna de los ingresos.

Consulta número 120.—Artículo 32. *Retenciones: Asistencia en la gestión.*

Planteamiento: La consultante tiene la intención de suscribir un contrato de gestión y asistencia de los que en la termino-

logía de la doctrina anglosajona se conocen con la denominación de «Management Contract», con otra Sociedad de nacionalidad también española, sin que el objeto del contrato correspondiera a su actividad fundamental.

En virtud de dicho contrato, se compromete a poner a disposición de la otra los servicios de su personal directivo, que le prestarán su colaboración a esta última en funciones de alta dirección empresariales, técnica y administrativa, así como asesoramiento contable, geológico y jurídico.

Si las cantidades percibidas por el consultante en función de dicho contrato deben ser o no objeto de retención.

Contestación: De la descripción de los hechos se deduce que las prestaciones derivadas del contrato constituyen una forma especial de asistencia técnica, referida al ámbito de la gestión empresarial, por lo que los rendimientos obtenidos a consecuencia de él figuran dentro de los que el artículo 2.c) incluye como de capital mobiliario, sujetos a retención al tipo del 15 por 100.

Disposiciones complementarias: Artículo 2.c) del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero.

Consulta número 121.—Artículo número 32. *Retenciones: Intereses en las operaciones a plazos.*

Planteamiento:

1. Si el fabricante tiene derecho a vender a plazos incluyen en la factura los correspondientes gastos financieros.
2. Si dichos gastos financieros se consideran rendimientos de capital para el fabricante.
3. Si los clientes del fabricante le pueden retener el 15 por 100 de estos gastos.

Contestación: Los requisitos que pueden guiar la aceptación del carácter de operación accesoria, lo que lleva a considerar la contraprestación como ingreso de una explotación económica y no como rendimiento del capital mobiliario, son, a juicio de este Centro directivo, los siguientes:

- a) Que la Entidad vendedora se dedique habitualmente a la fabricación o venta de bienes iguales o similares, y en las mismas condiciones de uso, al que sea objeto del contrato.
- b) Que la Entidad compradora destine el bien a su propio inmovilizado productivo.
- c) Que la operación se formalice en los modelos de contrato oficialmente aprobados al efecto y que cumpla los requisitos mínimos establecidos al efecto.
- d) Que las facilidades financieras se ajusten a lo establecido en las condiciones generales de venta y no se instrumenten bajo la forma de préstamo o crédito.
- e) Que el coste financiero de la operación no se desvíe de forma notable del habitualmente repercutido en el sector, atendiendo al plazo total, vida media y cuantía de la facilidad otorgada.

Cumplidos los requisitos señalados, las cargas financieras repercutidas no se considerarán rendimientos del capital mobiliario, y, por tanto, no estarán sometidas al régimen general de retenciones previsto en el artículo 32 de la Ley 61/1978, y desarrollado en el Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero.

Consulta número 122.—Artículo 32. *Retenciones: Intereses y gastos de demora por efectos impagados.*

Planteamiento: Los efectos que se ponen en circulación, frecuentemente son devueltos por impago a sus vencimientos, conllevando las posteriores gestiones que se realizan en vía amistosa y de hecho demoras de dos y tres meses en el cobro de los importes correspondientes.

Se originan así directamente una serie de gastos bancarios por el hecho mismo de las devoluciones y, además, otros derivados del costo actual del dinero, que son cargados a los clientes.

Se desea conocer si los importes que la consultante percibe por gastos bancarios y compensación por demoras en devoluciones de facturas de sus clientes deben ser objeto o no de retención.

Contestación: En tanto resulten habituales para la actividad y según los usos mercantiles, los cargos realizados a clientes por el aplazamiento o demora en el pago se consideran incluidos dentro de los rendimientos de explotaciones económicas y de actividades profesionales, por lo que no es aplicable en estos casos el régimen general de retenciones previsto en el artículo 32 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, presumiéndose esta condición por la existencia de facturas o albaranes por prestación de servicios y/o venta en bienes. Por el contrario, si estarán sometidos a retención cuando se deriven de una operación financiera diferenciada o inhabitual por su duración o condiciones.

Consulta número 123.—Artículo 32. *Retenciones: Primas de reembolso en créditos.*

Planteamiento: Con fecha 14 de noviembre de 1977 se estableció un contrato de préstamo por el que otra Sociedad prestaba a la consultante una cantidad por plazo de tres años, constanding el interés de dos partes:

a) Una de carácter periódico consistente en un tanto por ciento anual.

b) Otra, con el carácter de prima de amortización a satisfacer juntamente con el principal el día de su devolución. Se plantea si la denominada prima de amortización está sometida a retención a cuenta del impuesto.

Contestación: Siendo el momento de devengo posterior a la entrada en vigor de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, debe aplicarse el artículo 32 de dicha Ley y el desarrollo reglamentario del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero, por lo que procede la retención sobre el importe de los intereses pagados «por vencido» al tipo del 15 por 100, retención que debe ser practicada por la Entidad pagadora, toda vez que no constituyen una auténtica prima de amortización, que sólo puede existir en obligaciones y títulos análogos.

Consulta número 124.—Artículo 32; *Retenciones: Beneficios distribuidos por Sociedad transparente.*

Planteamiento: La consultante se encuentra acogida al régimen de transparencia fiscal.

Se desea conocer si procede la retención sobre los beneficios distribuidos a sus socios:

Contestación: Los beneficios distribuidos a los socios, tanto personas físicas como jurídicas, no tienen la consideración de dividendos al disponerlo expresamente el Reglamento del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 2815/1979, de 2 de noviembre, que da un tratamiento fiscal a estos rendimientos sustancialmente distinto al de los rendimientos de capital mobiliario, instrumentando su integración en la base imponible del socio por la vía de la imputación.

Consecuentemente, no procede practicar retención sobre las cuantías satisfechas en concepto de beneficios distribuidos a los socios por parte de una Entidad acogida o sometida al régimen de transparencia fiscal.

Disposiciones complementarias: Artículo 35.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Consulta número 125.—Artículo 32; *Retenciones: Cuentas en participación con Entidades exentas.*

Planteamiento: Los consultantes han celebrado un contrato con RTVE por el que esta aporta una cantidad para cubrir parcialmente los gastos de producción de una serie, disfrutando a cambio del 20 por 100 de los rendimientos de la explotación de la serie. Si las consultantes tienen o no la obligación de retener el 15 por 100 de las cantidades devengadas a favor de RTVE, habida cuenta de la exención de que ésta última disfruta.

Contestación: Habida cuenta de la dicción general de artículo 2.a) del Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero, reforzada por la del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las participaciones en beneficios constituyen una de las modalidades englobadas en rendimientos del capital mobiliario, incluyéndose en este concepto, por tanto, las cantidades devengadas a favor de RTVE. Dado que el artículo 5.3 de la Ley 61/1978, establece que en ningún caso la exención alcanzará a los rendimientos sometidos a retención debe ésta practicarse, al tipo del 15 por 100 sobre las cantidades satisfechas a RTVE por las consultantes, por constituir rendimientos del capital mobiliario.

Disposiciones complementarias: Artículo 2.a) Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero:

Consulta número 126.—Disposición transitoria 1.ª, 1.ª. *Previsión para inversiones: Inversión en elementos construidos con medios propios.*

Planteamiento: La Empresa dispone de elementos de inmovilizado material construidos con medios propios, o bien tiene la posibilidad de construirlos.

Dado que posee saldos de la Previsión para inversiones y de la Reserva para inversiones de exportación pendientes de inversión definitiva, desea utilizarlos para financiar la construcción de los elementos a que se alude en el párrafo anterior.

Contestación: 1. En base al número 3.º de la Orden ministerial de 14 de febrero de 1980, por la que se desarrolla lo dispuesto en la disposición transitoria 1.ª de la Ley 61/1978, no se aprecia inconveniente en la aplicación de los saldos de la Previsión para inversiones y de la Reserva para inversiones de exportación a los nuevos elementos materiales de activo fijo, o mejoras efectivas de los mismos, construidos por la Empresa, cumplidos los restantes requisitos.

2. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que tal aplicación sólo será posible cuando tales elementos entren en funcionamiento, no cuando se hallen en la fase de «trabajos en curso» y que el coste efectivo deberá ser adecuadamente justificado y reflejado contablemente, con abono a una cuenta de ingresos (v. gr.: en el Plan General de Contabilidad, 760. Trabajos realizados por la Empresa para su inmovilización material).

Disposiciones complementarias: Número 3.º Orden ministerial de 14 de febrero de 1980:

Consulta número 127.—Disposición transitoria 1.ª, 1.ª. *Plan de inversiones de la cuenta de la previsión para inversiones.*

Planteamiento: Se pregunta si se podría presentar un plan de inversiones por grandes grupos de elementos homogéneos, sin

descripción detallada de sus componentes y de ser posible, si cabría la ampliación de unos grupos en detrimento de otros. En el caso de no ser admisible lo anterior, si presentando el plan de inversiones a la Administración con la relación y descripción de las máquinas u otros elementos a adquirir, cabría sustituir alguno o algunos de los relacionados por otros de los también autorizados por Ley que pueden ser más necesarios a tenor de la obra que solamente se contrate, aun cuando no estuvieran incluidos en el plan presentado. También se pregunta si en el caso de que el importe de las inversiones efectivamente realizadas supere la cifra de la dotación aportada, dicho exceso podría utilizarse para la deducción por inversión regulada en el artículo 26.1 y si como consecuencia de alteraciones en el precio y cambio de elementos por razones tecnológicas se alcanzase la cifra total de a dotación a intervenir antes de terminar el plan, la Empresa quedaría liberada de las obligaciones de inversión en los restantes elementos.

**Contestación:** 1. La Empresa consultante deberá presentar un plan de inversiones a la Administración, con la relación y descripción de las máquinas u otros elementos a adquirir, sin perjuicio de que, posteriormente pueda efectuar cambios, previa comunicación a la Administración, como consecuencia de las obras que realmente contrate con posterioridad a la presentación del plan.

2. En el caso de que el importe de las inversiones supere la cifra de la dotación al Fondo de Previsión para Inversiones con cargo a los resultados del ejercicio 1978 el exceso podría afectarse a la deducción por inversiones regulada en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, teniendo en cuenta que los bienes afectos a la deducción por inversiones deben figurar en la contabilidad principal y en la auxiliar, debidamente detalladas, tal como establece el artículo 64 del Real Decret. 3061/1979 de 29 de diciembre.

3. En el supuesto de que se produjeran alteraciones en el precio y cambio de elementos, por razones tecnológicas, y, en consecuencia, se alcanzase la cifra total de la dotación a invertir antes de terminar el plan, la Empresa quedará liberada de las obligaciones de inversión en los restantes elementos.

**Consulta número 128.** Disposición transitoria 1.ª, 6. *Aplicación de la reserva para inversiones de exportación.*

**Planteamiento:** La consultante desea invertir el saldo resultante de la Reserva de Inversiones de Exportación en la toma de participación en una Empresa extranjera, que, entre otros, comercializaría productos de la consultante y en la creación de una sucursal en el extranjero, para consolidar las prospecciones de ciertos mercados extranjeros.

Se desea conocer si puede ser admisible la aplicación propuesta del saldo de la Reserva para Inversiones de Exportación.

**Contestación:** De acuerdo con el apartado 2 del artículo 4.º del Real Decreto-ley 16/1976, de 24 de agosto, no se aprecia inconveniente en admitir la aplicación de la Reserva para Inversiones de Exportación a la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como a la adquisición de participaciones en Sociedades extranjeras o constitución de filiales, siempre que las necesidades del comercio exterior lo justifiquen, respetando en todo caso las normas reguladoras de inversiones de capital en el extranjero.

**Disposiciones complementarias:** Número 12, Orden ministerial de 14 de febrero de 1980.—Artículo 4.2 del Real Decreto-ley 16/1976, de 24 de agosto.

**Consulta número 129.**—Disposición transitoria 1.ª, 7. *Modificación de planes de inversiones anticipadas.*

**Planteamiento:** La consultante tiene aprobado un plan de inversiones anticipadas de la Previsión para Inversiones, teniendo prevista la realización de plusvalías por la venta de solares, en los que se encontraban viejas instalaciones ya demolidas, al ser sustituidas por las realizadas con cargo al plan citado.

Se desea conocer si es factible dotar la previsión para inversiones en el importe de dicha plusvalía, cuando se realice.

**Contestación:** En base a la disposición transitoria 1.ª, 7 de la Ley 61/1978, y a las disposiciones anteriores referentes a la Previsión para Inversiones, no existe inconveniente en aplicar la plusvalía obtenida en la enajenación de solares sobre los que se asentaban anteriores instalaciones a la Previsión para Inversiones, debiéndose comunicar esta circunstancia, caso de no figurar en el plan inicialmente aprobado, a la Delegación de Hacienda ante la que se presentó el Plan de Inversiones Anticipadas de la Previsión para Inversiones.

**Consulta número 130.**—Disposición transitoria 1.ª, 7. *Plan de Inversiones Anticipadas de la Previsión para Inversiones: Traspaso de cuentas de regularización.*

**Planteamiento:** Sociedad con plan de inversiones anticipadas, aprobado previamente a la entrada en vigor de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

a) La dotación de Reserva Legal, con cargo a Cuentas de Regularización, transcurridos los plazos que permiten la capitalización de éstas, implica minoración del beneficio no distribuido, según el artículo 36.2 del texto refundido?

b) La capitalización de la cuantía traspasada a Reservas de Libre disposición, por abono a éstas con cargo a la Cuenta

de Regularización Decreto-ley 12/1973, con posterioridad a 31 de diciembre de 1980, ¿es computable como minoración del beneficio no distribuido a efectos de dotación de la Previsión para Inversiones?

**Contestación a)** Se considera que la dotación a reserva legal, con cargo a las Cuentas de Regularización, no constituye minoración de reservas y por ello no disminuye la cuantía del beneficio no distribuido a efectos del cómputo de la dotación para la Previsión para Inversiones.

**b)** La capitalización con cargo a Reserva de libre Disposición, con independencia de que ésta se haya dotado previamente con cargo a la Cuenta de Regularización Decreto 12/1973, determina una minoración de reservas según dispone el artículo 36.2.

**Disposiciones complementarias:** Decreto-ley 12/1973, de 30 de noviembre.—Artículo 36.2 T.R.I.S.

**Consulta número 131.**—Disposición transitoria 3.ª, 1. *Renuncia a la condición de Sociedad de Inversión Mobiliaria.*

**Planteamiento:** La consultante, que hasta ahora gozaba de la consideración de Sociedad de Inversión Mobiliaria, tiene el proyecto de renunciar a tal condición, quedando como simple Sociedad de cartera sujeta a transparencia forzosa.

Se desea conocer si la modificación estatutaria proyectada puede tener alguna repercusión en cuanto a los beneficios fiscales disfrutados hasta la fecha por su condición de Sociedad de Inversión Mobiliaria.

**Contestación:** La renuncia a la condición de Sociedad de Inversión Mobiliaria no produce revisión alguna de los beneficios disfrutados durante su desenvolvimiento como tal, a reserva de las sanciones que pudieran derivarse por infracciones cometidas bajo el citado régimen de Sociedad de Inversión Mobiliaria.

**Disposiciones complementarias:** Artículo 19, Ley 61/1978.

**Consulta número 132.**—Disposición transitoria 3.ª, 2. *Sociedades acogidas al régimen de los artículos 27 a 29 del Real Decreto-ley 15/1977.*

**Planteamiento:** El objeto social de la consultante es la promoción y venta de viviendas, tanto de protección oficial como libres, figurando acogida al régimen establecido en los artículos 27 a 29 del Real Decreto-ley 15/1977, y desarrollado en el Real Decreto 1412/1977, de 2 de junio.

Dado que el artículo 8.2 del Real Decreto 1412/1977, establece que la exención por la parte de dividendos distribuidos es también aplicable a las distribuciones de reservas dotadas con resultados exentos, y que en el ejercicio 79 hubo de dotar parcialmente la Reserva Legal con resultados exentos, se plantea si sería posible admitir la compensación de dicha dotación a la Reserva Legal, en ejercicios posteriores con resultados no exentos.

**Contestación:** Situados en el caso de los dividendos procedentes de Reservas, resulta patente que sólo podrán ser distribuidos, en ausencia de otras restricciones establecidas especialmente, aquellas cuyo reparto no resulte prohibido, como es el caso de la Reserva Legal. Debe, además, tenerse en cuenta que la cuantía de la dotación a la Reserva Legal viene fijada a la Ley de Sociedades Anónimas y es de obligado cumplimiento, previamente a la aplicación de las normas fiscales.

Por todo ello, no será aplicable la exención aludida en el artículo 8.2 del Real Decreto 1412/1977, ni directa ni indirectamente, a las dotaciones a la Reserva Legal, sino sólo a los dividendos procedentes de dotaciones a Reservas de libre disposición procedentes de resultados exentos.

**Disposiciones complementarias:** Artículos 27 a 29, Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero.—Artículo 8.2, del Real Decreto 1412/1977, de 2 de junio.

**Consulta número 133.**—Disposición transitoria 3.ª, 3. *Sociedad acogida al régimen de los artículos 27 a 29 del Real Decreto-ley 15/1977: Operaciones realizadas a partir del año 1979.*

**Planteamiento:** La consultante está construyendo, para su posterior venta, «viviendas sociales» con las características a que se refiere el Real Decreto-ley 12/1976, de 30 de julio.

Sin embargo, la Sociedad no es una «inmobiliaria protegida» al amparo del artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940. Se desea conocer si le son aplicables los beneficios de los artículos 28 y 29 del Real Decreto-ley 15/1977, desarrollados por el Real Decreto 1412/1977, y si, en caso afirmativo, le es de aplicación el apartado 1 ó 3 de la disposición transitoria 3.ª de la Ley 61/1978.

**Contestación:** 1. Parece deducirse del escrito de la Sociedad que la construcción de las «viviendas sociales» se ha iniciado tomando como fecha de inicio la de concesión de la licencia municipal de obras, conforme al artículo 1.b del Real Decreto 1412/1977, con posterioridad al 31 de diciembre de 1978.

2. En esta hipótesis, la Sociedad no puede alegar derecho adquirido alguno, sino, a lo sumo, expectativa de derecho, por lo que, en modo alguno, podrá aplicarse la disposición transitoria 3.ª, que contempla los casos de derechos adquiridos.

3. De haberse obtenido la licencia municipal de obras antes de 1 de enero de 1979, le podría ser de aplicación, a expensas del cumplimiento de los requisitos señalados en el mencionado

Rea. Decreto 1412/1977, la disposición transitoria 3.ª, en sus apartados 1 y 2.

Disposiciones complementarias: Real Decreto 1412/1977, de 2 de junio:

Consulta número 134.—Disposición transitoria 3.ª, 3. *Sociedades Inmobiliarias protegidas (Ley de 16 de diciembre de 1940); Régimen Fiscal.*

Planteamiento: 1.ª La Sociedad se halla acogida a los beneficios del artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, en virtud de Orden ministerial de Hacienda de fecha 16 de diciembre de 1974. Por dedicarse exclusivamente a la adquisición o construcción de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo.

2.ª La Sociedad realiza la explotación de los inmuebles, construidos sobre solares de su propiedad adquiridos con anterioridad al 28 de febrero de 1977.

3.ª En los arrendamientos correspondientes se incluye la prestación de determinados servicios para los cuales se cuenta con los medios adecuados, tales como son el servicio telefónico de centrales, lavandería común, garaje, etc.

Se desea conocer:

Si debe ser considerada o no como Sociedad de mera tenencia a efectos de la aplicación del régimen de transparencia fiscal, y, en caso negativo, régimen fiscal aplicable a la Sociedad.

Contestación: Este Centro directivo entiende:

1. Que, por estar sus elementos patrimoniales afectos a una explotación, no puede ser considerada la consultante como Sociedad de mera tenencia.

2. La base imponible, determinada conforme a la Ley 61/1978, se reducirá en la parte correspondiente a los rendimientos procedentes de:

A) Arrendamiento de viviendas con los requisitos establecidos en los artículos 1 y 2 del Real Decreto 1412/1977, de 2 de junio.

— Arrendamiento de los inmuebles a que se refiere el artículo 3.ª del citado Real Decreto 1412/1977.

— Venta de «viviendas sociales», conforme al artículo 4 del Real Decreto 1412/1977.

En estos casos es requisito común que tales inmuebles hayan sido construidos entre 28 de febrero de 1977 y 31 de diciembre de 1978, y la reducción será aplicable hasta 31 de diciembre de 1983.

B) Arrendamiento de fincas urbanas construidas después de 28 de febrero de 1977 y antes de 31 de diciembre de 1978 sobre solares adquiridos antes de 28 de febrero de 1977.

— Arrendamiento de fincas urbanas construidas o adquiridas con anterioridad al 28 de febrero de 1977.

— Enajenación de viviendas sociales construidas o adquiridas antes de 28 de febrero de 1977.

En este caso, además, los beneficios obtenidos en la enajenación de fincas urbanas adquiridas o construidas con anterioridad al 28 de febrero de 1977, podrán destinarse a la Previsión para Inversiones, en cuyo caso se reducirán de la base imponible.

Las exenciones parciales y retenciones indicadas en esta letra B), serán aplicables hasta 31 de diciembre de 1988, cuando se trate de operaciones realizadas por Sociedades acogidas con anterioridad al 28 de febrero de 1977, al régimen establecido en el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 con un capital desembolsado al 1 de enero de 1982, no inferior a 25 millones de pesetas y que no tengan establecidas, a partir de 28 de febrero de 1977, cuentas de participación afectas a la construcción o explotación de fincas urbanas.

Disposiciones complementarias: Artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1980.—Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero:

Consulta número 135.—Disposición transitoria 3.ª, 3. *Sociedades Inmobiliarias protegidas (Ley de 16 de diciembre de 1940); Régimen aplicable a los socios.*

Planteamiento: La consultante se dedica a la explotación en arrendamiento de un inmueble, para lo que solicitó y le fue concedido los beneficios fiscales regulados en el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, con fecha 27 de septiembre de 1974 mediante Orden ministerial, comunicada de ese Ministerio de Hacienda.

Se desea conocer el régimen fiscal aplicable a los socios.

Contestación: 1. El régimen fiscal aplicable a los socios se limita a la no aplicación del porcentaje de retención del 15 por 100 a la parte de los dividendos distribuidos que proceda de resultados exentos, sin perjuicio de que deduzcan en su liquidación el total de la retención que debiera haberse practicado.

El plazo de disfrute de este beneficio expirará el 31 de diciembre de 1983 o el 31 de diciembre de 1988, según se trate de conceptos amparados por la disposición transitoria 3.ª, 1 ó 3.ª, 3 de la Ley 61/1978.

Tratándose de socios sujetos al Impuesto sobre Sociedades, serán de aplicación los apartados 1 y 2 del artículo 24 de la Ley 61/1978.

2. Lo expuesto en el apartado anterior se entiende aplicable en los casos en que, la Sociedad no sea transparente.

Consulta número 136.—Disposición transitoria 3.ª, 3. *Sociedades Inmobiliarias protegidas (Ley de 16 de diciembre de 1940); Capital mínimo*

Planteamiento: Si el procedimiento de capitalizar el Fondo de Reservas voluntarias, o en su caso, la cuenta «Actualización Ley de Presupuestos 1979», es admisible para llevar a cabo la ampliación de capital exigida por la disposición transitoria 4.ª del Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero.

Contestación: Puesto que nada se indica al respecto, no puede oponerse reparo al procedimiento de alcanzar dicho capital mínimo desembolsado a través de la capitalización de Reservas de libre disposición (con el único requisito de que no provenga de aportaciones de solares o fincas total o parcialmente construidas) de a Sociedad.

Cuando pretenda aplicarse el mismo método con los saldos de las cuentas de regularización o actualización, debe tenerse en cuenta que esto sólo será posible en tanto esté autorizada tal disposición, habitualmente una vez comprobado el saldo de dichas cuentas por la Inspección de Hacienda.

Entendemos, de todos modos, que no podrá estimarse cumplido el requisito de capital mínimo desembolsado por la parte de tales saldos proveniente de aportaciones de solares o fincas total o parcialmente construidas.

Disposiciones complementarias: Disposición transitoria 4.ª del Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero:

Consulta número 137.—Disposición transitoria 3.ª, 3. *Sociedad Inmobiliaria protegida (Ley de 16 de diciembre de 1940); Posibilidad de acogerse a la deducción por inversiones.*

Planteamiento: Se trata de una Entidad acogida al régimen establecido para las Sociedades dedicadas a la construcción o adquisición de fincas urbanas para su explotación en forma de arriendo en el artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, modificado por el Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, régimen que fue declarado subsistente durante diez años por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, contados a partir de su entrada en vigor.

Si la suscripción de valores mobiliarios de Sociedades que tengan cotización calificada en Bolsa permitiría a la Sociedad Consultante acogerse a la deducción por inversiones previstas en el artículo 26 de la Ley 61/1978, y demás disposiciones complementarias.

Contestación: Este Centro directivo entiende que la consultante puede acogerse a la deducción por inversiones prevista en el artículo 26 de la Ley 61/1978, en tanto se cumplan los requisitos estipulados en esta norma, en el Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre y en las Leyes Presupuestarias en las referencias frecuentes de éstas con respecto al régimen de la deducción por inversiones.

Disposiciones complementarias: Artículo 26 de la Ley 61/1978, Real Decreto 3061/1979:

Consulta número 138. Disposición transitoria 3.ª, 3. *Sociedades Inmobiliarias protegidas (Ley de 16 de diciembre de 1940); Dotación de la previsión para inversiones (FPI).*

Planteamiento: Durante 1979, y posiblemente en los ejercicios posteriores, con el límite de los diez años de vigencia del régimen establecido por el Real Decreto-ley 15/1977, fijado en la disposición transitoria 3.ª de la Ley 61/1978, entiende mi representada, que existe la posibilidad de continuar dotando el FPI y lógicamente, materializarlo en elementos de activo fijo, en los plazos y formas previstos en el TRIS de 1967. ¿Es correcta la interpretación?

Contestación: Sólo es posible dotar la Previsión para Inversión: para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1979, con las plusvalías obtenidas en la enajenación de fincas urbanas construidas o adquiridas con anterioridad al 28 de febrero de 1977, conforme el artículo 12 del Real Decreto 1412/1977.

Disposiciones complementarias: Artículo 12.2 del Real Decreto 1412/1977, de 2 de junio:

Consulta número 139.—Disposición transitoria 3.ª, 3. *Sociedades Inmobiliarias protegidas (Ley de 16 de diciembre de 1940); Mantenimiento de la Previsión para Inversiones (FPI).*

Planteamiento: Materializada la asignación al Fondo y siguiendo el criterio de la Ley 61/1978, en vigor desde el 1 de enero de 1979, ¿es susceptible de realizar el traspaso del FPI procedente de los rendimientos obtenidos en enajenaciones, debidamente invertidos en activo fijo, a reserva legal y, en su caso, a reserva voluntaria, o necesariamente hay que esperar a que finalice la vigencia del régimen especial establecido para las Entidades acogidas al artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940?

Contestación: No es aplicable la disposición transitoria 1.ª de la Ley 61/1978, en tanto subsista la aplicación del régimen



transitorio establecido en la disposición transitoria 3.ª, 3 de la misma Ley para las Sociedades acogidas en su día al artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940.

Disposiciones complementarias: Disposición transitoria 1.ª, Ley 61/1978.

#### NORMATIVA MENCIONADA EN EL ANEXO

T.R.I.S.: Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas: Aprobado por Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre («Boletín Oficial del Estado» de 18 de marzo de 1968).

Ley 61/1978: Ley 61/1979, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades («Boletín Oficial del Estado» de 30 de diciembre).

Ley 44/1978: Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («Boletín Oficial del Estado» de 11 de septiembre).

Ley 1/1979: Ley 1/1979, de 19 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 1979 («Boletín Oficial del Estado» de 20 de julio).

Ley 42/1979: Ley 42/1979, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1980 («Boletín Oficial del Estado» de 31 de diciembre).

Real Decreto 357/1979: Real Decreto 357/1979, de 20 de febrero, por el que se regula el régimen de retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades («Boletín Oficial del Estado» de 28 de febrero).

Real Decreto 2600/1979: Real Decreto 2600/1979, de 19 de octubre, por el que se armoniza el artículo 26 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la deducción por inversiones, y el artículo 21 de la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre Régimen Económico Fiscal de Canarias («Boletín Oficial del Estado» de 13 de noviembre).

Real Decreto 3061/1979: Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal de la inversión empresarial («Boletín Oficial del Estado» de 23 de enero de 1980).

#### INDICE

Número consulta	Tema
	ARTICULO 1. NATURALEZA DEL IMPUESTO
	ARTICULO 2. AMBITO ESPACIAL
1: Art. 2.2	Régimen económico-fiscal de Canarias.
2: Art. 2.2	Régimen económico-fiscal de Canarias.
	ARTICULO 3. CONCEPTO DE HECHO IMPONIBLE
3: Art. 3.3	Presunción de onerosidad de las prestaciones.
4: Art. 3.3	Presunción de onerosidad de las prestaciones.
	ARTICULO 4. EL SUJETO PASIVO
5: Art. 4.1.b	Entidades no residentes sujetas al impuesto por obligación real.
	ARTICULO 5. EXENCIONES
6: Art. 5.2.a	Empresas municipales: Tratamiento de las retenciones.
7: Art. 5.2.b	Iglesia Católica: Rendimientos sometidos a retención.
8: Art. 5.2.b	Iglesia Católica: Rendimientos de la administración de una fundación.
9: Art. 5.2.c	Entidades de previsión social.
10: Art. 5.2.e	Fundaciones: Requisitos de la exención.
11: Art. 5.2.e	Fundaciones exentas.
12: Art. 5.2.f	Entidades deportivas.
	ARTICULO 6. ATRIBUCION DE RENTAS
	ARTICULO 7. RENDIMIENTOS E INCREMENTOS DE PATRIMONIO OBTENIDOS EN ESPAÑA
13: Art. 7.a	Establecimiento permanente de Entidades no residentes.
14: Art. 7.b	Entidades no residentes: Reparaciones en el extranjero en cumplimiento de garantía.
15: Art. 7.b	Entidades no residentes: Rentas retenidas por el alquiler de contenedores.
16: Art. 7.e	Entidades no residentes: Incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español.
17: Art. 7.c	Entidades no residentes: Rendimientos de inmuebles situados en España.

Número consulta

Tema

	ARTICULO 8. DOMICILIO FISCAL
	ARTICULO 9. ENTIDADES JURIDICAS RESIDENTES EN ESPAÑA
	ARTICULO 10. REPRESENTANTES DE LOS NO RESIDENTES EN ESPAÑA
	ARTICULO 11. LA BASE IMPONIBLE
18: Art. 11.1	Deducciones de partidas correspondientes a ejercicios anteriores.
	ARTICULO 12. INGRESOS COMPUTABLES
	ARTICULO 13. PARTIDAS DEDUCIBLES
19: Art. 13	Partidas deducibles: Justificación.
20: Art. 13	Partidas deducibles: Impuestos indirectos sobre las ventas.
21: Art. 13.c	Partidas deducibles: Cuotas a Asociaciones empresariales.
22: Art. 13.c	Partidas deducibles: Bonificaciones y descuentos sobre ventas.
23: Art. 13.c	Partidas deducibles: Servicios de asesoramiento.
24: Art. 13.d	Partidas deducibles: Gastos de personal.
25: Art. 13.d	Partidas deducibles: Gastos de personal.
26: Art. 13.d	Partidas deducibles: Gastos de personal.
27: Art. 13.d	Partidas deducibles: Gratificaciones anuales al personal.
29: Art. 13.d.3	Partidas deducibles: Plan de jubilación anticipada.
30: Art. 13.d.3	Partidas deducibles: Asignaciones a Instituciones de previsión social del personal.
31: Art. 13.d.3	Partidas deducibles: Asignaciones a Instituciones de previsión social del personal.
32: Art. 13.d.3	Partidas deducibles: Asignaciones a Instituciones de previsión social del personal.
33: Art. 13.f	Partidas deducibles: Amortizaciones (elemento por elemento).
34: Art. 13.f	Partidas deducibles: Amortizaciones (cambio de criterio).
35: Art. 13.f	Partidas deducibles: Amortizaciones (valor del suelo).
36: Art. 13.f	Partidas deducibles: Amortizaciones (suspensión de actividades).
37: Art. 13.f	Partidas deducibles: Amortizaciones (repuestos para inmovilizado).
38: Art. 13.f	Partidas deducibles: Amortizaciones (criterios de suma de números dígitos).
39: Art. 13.f	Partidas deducibles: Amortizaciones (libertad de amortización).
40: Art. 13.i	Partidas deducibles: Saldos de dudoso cobro.
41: Art. 13.i	Partidas deducibles: Saldos de dudoso cobro.
42: Art. 13.i	Partidas deducibles: Saldos de dudoso cobro de Bancos y Cajas de Ahorro.
43: Art. 13.i	Partidas deducibles: Saldos de dudoso cobro.
44: Art. 13.k	Partidas deducibles: Dotación al fondo de reversión.
	ARTICULO 14. PARTIDAS NO DEDUCIBLES
	ARTICULO 15. INCREMENTOS Y PÉRDIDAS DE PATRIMONIO
45: Art. 15.1	Cartera de valores: Depreciación por ajuste.
46: Art. 15.1	Cartera de valores: Reducción de capital por pérdidas.
47: Art. 15.1	Amortización de los gastos de constitución.
48: Art. 15.1	Actividad ganadera: Epidemias del ganado.
49: Art. 15.3	Disolución de comunidades de bienes.
50: Art. 15.7	Rescate de acciones propias por debajo de la par.
51: Art. 15.7	Cartera de valores: Reducción de capital con devolución de aportaciones.
52: Art. 15.7.a	Cartera de valores: Acciones liberadas.
53: Art. 15.7.d	Reducción de capital con devolución en metálico de aportaciones.
54: Art. 15.7.d	Reducción de capital con devolución en especie de aportaciones.
55: Art. 15.5.c	Gastos accesorios de adquisición de elementos patrimoniales.
56: Art. 15.8	Indemnizaciones devengadas por razón de siniestros.

Número consulta	Tema	Número consulta	Tema
57: Art. 15.8	Reinversión de incrementos patrimoniales: Gastos de reparación y mejoras.		ARTICULO 23. TIPO DE GRAVAMEN
58: Art. 15.8	Reinversión de incrementos patrimoniales.	93: Art. 23.1	Sociedades anónimas laborales: Tipo de gravamen.
59: Art. 15.8	Reinversión de incrementos patrimoniales: Cancelación de deudas.	94: Art. 23.2	Tipo de gravamen: Intereses y comisiones por préstamos.
60: Art. 15.8	Reinversión de incrementos patrimoniales.		ARTICULO 24. DEDUCCIONES DE LA CUOTA
61: Art. 15.8	Reinversión de incrementos patrimoniales: Permuta.		
	ARTICULO 16. VALORACION DE INGRESOS Y GASTOS	95: Art. 24.2.d	Deducción por doble imposición intersocietaria: Reservas procedentes de cuentas de regularización.
62: Art. 16.1	Diferencias de inventario: Reservas ocultas.	96: Art. 24.2.d	Deducción por doble imposición intersocietaria: Reservas procedentes de cuentas de regularización.
63: Art. 16.1	Diferencias de inventario: Diferencias continuadas de valoración.	97: Art. 24.4	Deducción por doble imposición internacional.
64: Art. 16.1	Diferencias de inventario: Diferencia de carácter excepcional.		ARTICULO 25. BONIFICACION EN LA CUOTA
65: Art. 16.1	Incorporación de los intereses intercalarios al valor del inmovilizado material.	98: Art. 25.6	Bonificación sobre los rendimientos de préstamos internacionales: Operaciones de refinanciación.
	ARTICULO 17. DETERMINACION DEL CAPITAL FISCAL	99: Art. 25.c	Bonificación sobre los rendimientos de préstamos internacionales: Pagos a través de sucursal en España.
		100: Art. 25.c	Bonificación sobre los rendimientos de préstamos internacionales: Traspaso de operaciones a sucursales en España.
	ARTICULO 18. COMPENSACION DE PERDIDAS		ARTICULO 26. DEDUCCION POR INVERSIONES
66: Art. 18	Compensación de pérdidas con cargo a resultados.	101: Art. 26	Deducción por inversiones en activos fijos nuevos: Vehículos de turismo.
67: Art. 18	Compensación de pérdidas por reducción de capital o aplicación de reservas.	102: Art. 26	Deducción por inversiones en activos fijos nuevos: Momento de cómputo.
68: Art. 18	Compensación de pérdidas por condonación de deudas.	103: Art. 26	Deducción por inversiones en activos fijos nuevos: Momento de cómputo.
69: Art. 18	Compensación de pérdidas por restitución de los socios.	104: Art. 26	Deducción por inversiones: Mantenimiento del derecho en la Sociedad absorbente.
70: Art. 18	Compensación de pérdidas: Restitución por condonación de deudas.	105: Art. 26	Deducción por inversiones: Transformación de una Empresa individual en Sociedad.
71: Art. 18	Compensación de pérdidas: Sociedades transparentes.	106: Art. 26	Deducción por inversiones: Sociedades de nueva constitución.
72: Art. 18	Aplicación de la compensación de pérdidas a Entidades no residentes.	107: Art. 26	Deducción por inversiones en activos fijos nuevos: Base de la deducción.
	ARTICULO 19. REGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL	108: Art. 26	Ejercicios en que se computa el mantenimiento o creación de empleo (régimen general).
73: Art. 19	Sociedades transparentes: Cartera de control y rendimientos por servicios prestados a las filiales.	109: Art. 26	Régimen excepcional, Leyes de Presupuestos años 1979 y 1980: Mantenimiento de plantilla.
74: Art. 19	Participación de Empresas públicas en Sociedades transparentes.	110: Art. 26	Régimen excepcional, Leyes de Presupuestos años 1979 y 1980: Incremento de plantilla.
75: Art. 19	Sociedades de mera tenencia y Sociedades inmobiliarias protegidas.	111: Art. 26	Régimen excepcional, Leyes de Presupuestos años 1979 y 1980: Momento de la deducción por creación de empleo.
76: Art. 19	Sociedades transparentes: Contabilización de las retenciones.	112: Art. 26	Régimen excepcional, Leyes de Presupuestos años 1979 y 1980: Momento de la deducción por inversión en activos fijos nuevos.
77: Art. 19	Sociedad transparente: Retención indebida sobre dividendos.	113: Art. 26	Deducción por inversiones mediante suscripción de valores mobiliarios: Canje o conversión de los títulos.
78: Art. 19	Sociedades transparentes: Distribución de reservas anteriormente constituidas.	114: Art. 26	Deducción por inversiones: Autocorrección.
79: Art. 19	Aplicación de la cuenta representativa de las retenciones practicadas a Sociedades transparentes.	115: Art. 26.3	Deducción por inversiones de Empresas exportadoras.
80: Art. 19	Imputación a los socios de pérdidas por regularización de la cartera de valores.	116: Art. 26.3	Deducción por inversiones de Empresas exportadoras.
81: Art. 19	Ejercicio de imputación por los socios de los rendimientos de Sociedades transparentes.	117: Art. 26.4	Deducción por inversiones: Adquisición de programas informáticos.
82: Art. 19.1	Sociedad que desarrolla una explotación económica y cartera de control.		ARTICULO 27. JURISDICCION COMPETENTE
83: Art. 19	Imputación de retenciones por los socios.		
	ARTICULO 20. REGIMEN DE DETERMINACION DE BASES		ARTICULO 28. INDICE DE ENTIDADES
	ARTICULO 21. PERIODO DE LA IMPOSICION Y DEVENGO DEL IMPUESTO		
			ARTICULO 29. BAJA PROVISIONAL EN EL INDICE DE ENTIDADES
	ARTICULO 22. IMPUTACION TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS		
84: Art. 22.1	Revisión de tarifas posibles: Retroactividad.		ARTICULO 30. SUJETOS PASIVOS OBLIGADOS A DECLARAR
85: Art. 22.1	Aportaciones al fondo de garantía de depósitos de Entidades bancarias.		
86: Art. 22.2	Criterios especiales de imputación.	118: Art. 30	Presentación de declaraciones.
87: Art. 22.2	Desfase en la imputación de los ingresos.		ARTICULO 31. LIQUIDACION A CUENTA
88: Art. 22.2	Amortización de los gastos de constitución.		
89: Art. 22.2	Gastos de modificación de estructura: Período de amortización.		
90: Art. 22.2	Gastos financieros diferidos.		
91: Art. 22.6	Imputación de las subvenciones de capital.		
92: Art. 22.6	Subvenciones otorgadas antes de 1 de enero de 1979.		

Número consulta	Tema
	ARTICULO 32. RETENCION EN LA FUENTE
119: Art. 32	Retenciones: Rendimientos de actividades profesionales.
120: Art. 32	Retenciones: Asistencia en la gestión.
121: Art. 32	Retenciones: Intereses en las operaciones a plazos.
122: Art. 32	Retenciones: Intereses y gastos de demora por efectos impagados.
123: Art. 32	Retenciones: Primas de reembolso en créditos.
124: Art. 32	Retenciones: Beneficios distribuidos por Sociedades transparentes.
125: Art. 32	Retenciones: Cuentas en participaciones con Entidades exentas.
126: D. T. 1.ª, 1	Previsión para inversiones: Inversión en elementos contruidos con medios propios.
127: D. T. 1.ª, 1	Plan de inversiones de la cuenta de la previsión para inversiones.
128: D. T. 1.ª, 6	Aplicación de la reserva para inversiones de exportación.
129: D. T. 1.ª, 7	Modificación de planes de inversiones anticipadas.
130: D. T. 1.ª, 7	Plan de inversiones anticipadas de la previsión para inversiones: Traspaso de cuentas de regularización.
131: D. T. 3.ª, 1	Renuncia a la condición de Sociedad de inversiones mobiliaria.
132: D. T. 3.ª, 2	Sociedades acogidas al régimen de los artículos 27 a 29 del Real Decreto-ley 15/1977.
133: D. T. 3.ª, 3	Sociedad acogida al régimen de los artículos 27 a 29 del Real Decreto-ley 15/1977: Operaciones realizadas a partir del año 1979.
134: D. T. 3.ª, 3	Sociedades inmobiliarias protegidas (Ley de 16 de diciembre de 1940): Régimen fiscal.
135: D. T. 3.ª, 3	Sociedades inmobiliarias protegidas (Ley de 16 de diciembre de 1940): Régimen aplicable a los socios.
136: D. T. 3.ª, 3	Sociedades inmobiliarias protegidas (Ley de 16 de diciembre de 1940): Capital mínimo.
137: D. T. 3.ª, 3	Sociedad inmobiliaria protegida (Ley de 16 de diciembre de 1940): Posibilidad de acogerse a la deducción por inversiones.
138: D. T. 3.ª, 3	Sociedad inmobiliaria protegida (Ley de 16 de diciembre de 1940): Dotación a la previsión para inversiones (FPI).
139: D. T. 3.ª, 3	Sociedades inmobiliarias protegidas (Ley de 16 de diciembre de 1940): Mantenimiento de la previsión para inversiones (FPI).

**16185** *CORRECCION de erratas de la Orden de 2 de abril de 1981 por la que se conceden a cada una de las Empresas que se citan los beneficios fiscales que establece la Ley 152/1963, de 2 de diciembre, sobre industrias de interés preferente.*

Padecidos errores de impresión en la inserción de la citada Orden, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 131, de fecha 2 de junio de 1981, se transcriben a continuación las oportunas rectificaciones:

En la página 12206, segunda columna, párrafo segundo, línea tercera, donde dice: «de la Ley 52/1963, de 2 de diciembre», debe decir: «de la Ley 152/1963, de 2 de diciembre».

En las mismas página y columna, párrafo tercero, en la línea segunda, donde dice: «...de cada tributo», debe decir: «...de cada tributo».

En la línea cuarta, donde dice: «Ministerio de 7 de marzo de 1965», debe decir: «Ministerio de 27 de marzo de 1965».

**16186** *CORRECCION de erratas de la Orden de 23 de abril de 1981 por la que se dispone el cumplimiento de la sentencia dictada por la Sala Quinta del Tribunal Supremo en el recurso contencioso-administrativo número 509.022.*

Padecidos errores de impresión en la inserción de la citada Orden, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 131, de fecha 2 de junio de 1981, se transcriben a continuación las oportunas rectificaciones:

En la página 12207, primera columna, en el encabezamiento de la Orden, cuarto renglón, donde dice: «curso contencioso-administrativo...», debe decir: «recurso contencioso-administrativo...».

En el primer párrafo de la Orden, en la tercera línea, donde dice: «...don uis Fernández...», debe decir: don Luis Fernández...».

En dicho párrafo, línea decimoséptima, donde dice: «...del Real Decreto de 7...», debe decir: «...del Real Decreto de 7...».

En el fallo de la Orden, donde dice: «allamos: ...», debe decir: «Fallamos: ...».

**16187** *CORRECCION de erratas de la Orden de 23 de abril de 1981 por la que se dispone el cumplimiento de la sentencia dictada por la Sala Quinta del Tribunal Supremo en el recurso contencioso-administrativo número 510.062.*

Padecidos errores de impresión en la inserción de la citada Orden, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 131, de fecha 2 de junio de 1981, se transcriben a continuación las oportunas rectificaciones:

En la página 12207, segunda columna, en el sumario de la Orden, cuarto renglón, donde dice: «curso contencioso-administrativo...», debe decir: «recurso contencioso-administrativo...».

En las mismas páginas y columna, en el primer párrafo, línea quinta, donde dice: «sabr revocación del Real Decreto...», debe decir: «sobre revocación del Real Decreto...».

En dicho primer párrafo, línea séptima, donde dice: «Cuerpo Facultativo Superior de a», debe decir: «Cuerpo Facultativo Superior de la».

En el fallo, primera línea, donde dice: «recurso contencioso-admini is», debe decir: «recurso contencioso-adminis».

En el tercer párrafo de la Orden, líneas primera y segunda, donde dice: «que e publicará en el «Boletín Oficial del Est d » e insertará n», debe decir: «que se publicará en el «Boletín Oficial del Estado» e insertará en».

## M<sup>o</sup> DE OBRAS PÚBLICAS Y URBANISMO

**16188** *RESOLUCION de 20 de mayo de 1981, de la Comisión de Planeamiento y Coordinación del Área Metropolitana de Madrid, por la que se hace pública la modificación del plan general del área metropolitana de Madrid y plan general de Alcorcón, como consecuencia del cambio de calificación de terrenos sitos en «Fuente del Palomar», actualmene rústicos de secano, a «Zona 9.ª Especial-Uso Cultural», par ala ubicación en los mismos de un Centro Nacional de EGB de 24 unidades, en Alcorcón.*

El Pleno de la Comisión del Planeamiento y Coordinación del Área Metropolitana de Madrid, en sesión celebrada el día 7 de mayo de 1981, acordó aprobar inicialmente la modificación del plan general del área metropolitana de Madrid y plan general de Alcorcón, como consecuencia del cambio de calificación de terrenos sitos en «Fuente del Palomar», actualmente rústicos de secano, a «Zona 9.ª Especial-Uso Cultural», para la ubicación en los mismos de un Centro Nacional de EGB de 24 unidades, según expediente promovido por la Corporación Municipal de Alcorcón, sometándose al trámite de información pública por plazo de un mes, de conformidad con lo establecido en el artículo 41 del texto refundido de la Ley del Suelo y 128 del Reglamento de Planeamiento.

Durante dicho período, cuantas personas se consideren interesadas podrán examinar el expediente en los locales de la Comisión del Área Metropolitana de Madrid (Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo) y e nel Ayuntamiento de Alcorcón, formulando cuantas alegaciones estimen pertinentes a su derecho.

Madrid, 20 de mayo de 1981.—El Secretario general, Heliodoro Giner Ubago.

## MINISTERIO DE EDUCACION Y CIENCIA

**16189** *ORDEN de 16 de julio de 1981 por la que se establecen las directrices que han de seguir los Planes de Estudios de los Institutos Nacionales de Educación Física.*

Ilmo. Sr. La nueva regulación jurídica de los Institutos Nacionales de Educación Física acometida por la Ley General de la Cultura Física y del Deporte de 31 de marzo de 1980, exige