



Los servicios públicos locales en el impuesto sobre sociedades*

Eugenio Simón Acosta

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra*

I. Antecedentes y contexto en el que se encuadra la bonificación de los servicios públicos locales

La bonificación que establece el art. 32.2 LIS forma parte de un conjunto normativo más amplio que constituye el régimen jurídico-tributario de los entes locales en el Impuesto sobre Sociedades. Este régimen ha sufrido algunos cambios a lo largo del tiempo. Nos interesan exclusivamente los antecedentes más próximos¹, que situamos en el TR del IS de 23-12-

1967, que declaraba sujetas a las Corporaciones administrativas y demás Entidades de Derecho Público por razón de sus explotaciones industriales, comerciales o mineras. Sin embargo, estaban exentos los Ayuntamientos, Diputaciones y demás entidades locales por los beneficios de las explotaciones de servicios de su competencia, aunque se municipalicen o provincialicen, en régimen de gestión directa o en forma de empresa privada, pero no cuando se exploten por el sistema de empresas mixtas (art. 10.1.B) del citado TR de 1967).

La exención de los servicios locales fue transformada en algunos casos en bonificación del 99% por la Ley del IS de 27-12-1978. Esta ley estableció tres regímenes tributarios distintos de las rentas o beneficios de las entidades locales:

a) Régimen de exención limitada a las Administraciones Públicas territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas. Esta exención no se apli-

caba a los rendimientos obtenidos de explotaciones económicas, ni a los rendimientos de su patrimonio cuando su uso se hallaba cedido, ni a los incrementos de patrimonio. En otras palabras, la exención solamente se refería a los beneficios derivados de actividades que no tuvieran la condición de explotaciones económicas. Además, la exención no alcanzaba nunca a los rendimientos sometidos a retención, lo que fue interpretado dando a las retenciones el carácter de cuota mínima no susceptible de devolución².

b) Régimen de bonificación, regulado en el art. 25 de la Ley, aplicable a los rendimientos obtenidos por las Administraciones

** El autor tiene en proyecto una monografía sobre el IS, en la que este trabajo se insertará como comentario al art. 32.2 de la vigente LIS.*

1.- SANZ GADEA se remonta hasta la Contribución de Utilidades y sitúa el origen de las exenciones de los entes locales en el art. 673 del TR del Régimen Local de 1955, aprobado por Decreto 24-6-1955; véase SANZ GADEA, Impuesto sobre Sociedades, vol. II, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991, pág. 1.509.

2.- La negación del derecho a la devolución de las retenciones podía hacer más oneroso el impuesto para las entidades exentas que para las entidades bonificadas, ya que sobre éstas no es establecida limitación alguna. Véase, en tal sentido, Res. TEAC de 19-10-1994, en CISS-JT, pág. 85-C-36.



Públicas territoriales, distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas, que se deriven de las explotaciones de servicios municipales o provinciales de su competencia, aunque se municipalicen o provincialicen en régimen de gestión directa o en forma de empresa privada, pero no cuando se exploten por el sistema de empresas mixtas.

- c) Régimen de plena sujeción, para las explotaciones económicas, rendimientos derivados de la cesión de uso del patrimonio e incrementos de patrimonio obtenidos por la entidad local, así como para la explotación de servicios de competencia local en régimen de empresa mixta u otras fórmulas organizativas con aportación de capitales privados.

Este régimen jurídico, con el que guarda gran similitud el actualmente vigente, fue objeto de una importante modificación en la Disp. Adic. 9ª de la Ley 30/1994, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. La exención plena que hasta entonces disfrutaban el

Estado y las Comunidades Autónomas se extendió a todas las Administraciones Públicas territoriales, así como a sus organismos autónomos de cualquier naturaleza. En segundo lugar, se concretaron los servicios de competencia municipal susceptibles de bonificación, que quedaron reducidos a los servicios de prestación obligatoria. Por tanto, los regímenes de tributación de los entes locales quedaron así configurados:

- a) Régimen de exención total, aplicable a la Administración territorial y sus organismos autónomos, con independencia de la naturaleza de las actividades o rentas percibidas³.
- b) Régimen de bonificación del 99 % para los rendimientos de los servicios de prestación obligatoria proporcionados por entidades no exentas sin participación de capital privado.
- c) Régimen de sujeción plena para los rendimientos de los servicios obligatorios prestados por entidades con capital privado, así como para los rendimientos de los demás servicios prestados a través de entidades con personalidad jurídica propia.

Queda así dibujada la situación con la que se encuentra la vigente Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que sigue este mismo esquema y establece, de un lado, la exención plena de las Entidades locales y de sus organismos autónomos y entidades autónomas de análogo carácter (art. 9º). De otra parte, el art. 32 regula la bonificación objeto de este estudio.

3.- Para que sea aplicable la exención es necesario que las rentas se perciban por la propia Entidad local o por un organismo autónomo o una entidad autónoma análoga. No tienen esta consideración las sociedades mercantiles, ni aun en el caso de que el 100% de las acciones o participaciones pertenezcan a la Entidad local y existan restricciones a la transmisibilidad de las acciones (Consulta DGT de 29/09/97).

II. Presupuesto de hecho de la bonificación

II.1. Elementos subjetivos

La interpretación sistemática del art. 32 con el art. 9º nos permite afirmar que la bonificación no se aplica cuando el perceptor de la renta es la propia entidad local o alguno de sus organismos autónomos. En estos casos hay exención plena.

La bonificación sólo tiene razón de ser cuando nos encontremos ante servicios locales gestionados por entidades distintas de organismos autónomos que tengan su propia personalidad jurídica diferenciada de la entidad local. Se trata, por lo tanto, de servicios locales cuya gestión ha sido encomendada a una entidad personificada⁴.

Pero no todas las entidades con personalidad jurídica que explotan servicios de competencia local gozan de la bonificación. Al margen de la exclusión de los organismos autónomos exentos, el art. 32 de la LIS exceptúa los servicios explotados por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado. Al mismo tiempo declara que la bonificación se aplica cuando los servicios se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las Comunidades Autónomas.

4.- La legislación actual es mucho más clara que la anterior, que exigía "gestión directa o en forma empresa privada". El art. 178 del Reglamento de 1982 interpretó la gestión directa como la realizada por el propio ente local o por una entidad autónoma personificada. Además la redacción original del art. 25 de la LIS de 1978 aludía a los rendimientos "obtenidos por las Administraciones", lo que propiciaba una imagen restrictiva de la bonificación objeto de crítica doctrinal: véase F. Javier MARTIN FERNANDEZ, "Régimen tributario de las empresas municipales", RHAL, nº 65, 1992, p. 261. Del mismo autor, "Las empresas municipales y el IS", CT, nº 54, 1985, págs. 71 ss.

La bonificación sólo tiene razón de ser cuando nos encontramos ante servicios locales gestionados por entidades distintas de organismos autónomos que tengan su propia personalidad jurídica diferenciada de la entidad local

II.1.1. Formas de gestión de servicios locales

Para delimitar estos conceptos, la doctrina suele acudir a la legislación local, donde se descubren dos formas de gestión de los servicios públicos locales: directa e indirecta.

Según el art. 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases del Régimen Local, la gestión directa adoptará una de las siguientes formas: a) gestión por la propia Entidad local; b) organismo autónomo local; y c) sociedad mercantil, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local. A su vez, la gestión indirecta puede ser: a) concesión; b) gestión interesada; c) concierto; d) arrendamiento; y e) sociedad mercantil y cooperativas legalmente constituidas cuyo capital social sólo parcialmente pertenezca a la Entidad local⁵.

De las formas de gestión directa, hay dos que quedan fuera de la órbita de la bonificación por estar exentas: la gestión por la propia entidad local y el organismo autónomo local. La tercera no plantea dudas

5.- "Artículo 85 LBRL.-

- 1) Son servicios públicos locales cuantos tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las Entidades locales.
- 2) Los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad.
- 3) La gestión directa adoptará alguna de las siguientes formas:
 - a) Gestión por la propia Entidad local.
 - b) Organismo autónomo local.
 - c) Sociedad mercantil, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local.
- 4) La gestión indirecta adoptará alguna de las siguientes formas:
 - a) Concesión.
 - b) Gestión interesada.
 - c) Concierto.
 - d) Arrendamiento.
 - e) Sociedad mercantil y cooperativas legalmente constituidas cuyo capital social sólo parcialmente pertenezca a la Entidad local."

¿Es empresa mixta aquella en la que concurre capital de otras entidades locales, o incluso de otros entes públicos, con el capital de la corporación local titular del servicio?

en cuanto a su carácter de sociedad bonificada.

Los problemas pueden aparecer en el ámbito de la gestión indirecta, en la que, como puede observarse, no existe un paralelismo perfecto entre la clasificación administrativa de las formas de gestión y los supuestos contemplados por la norma fiscal. Esta última es más sencilla, pues simplemente excluye las empresas mixtas y las empresas de capital íntegramente privado. Tratemos de solventar las dudas que plantean estos dos conceptos.

II.1.2. Empresas mixtas

En primer lugar, empresa mixta es un concepto que proviene del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (Decreto 17-6-1955). Se trata de sociedades mercantiles que limitan la responsabilidad de los socios (comanditarias, anónimas o limitadas), en las que concurren capitales de las Corporaciones locales y de los particulares para prestar servicios susceptibles de municipalización o provincialización (art. 102 a 112 RSCL). La LBRL ya no habla de la empresa mixta como forma de gestión. Suprimido el requisito de que los servicios sean susceptibles de municipalización o provincialización, la empresa mixta queda ahora integrada en las formas de gestión indirecta y, concretamente, en la última de las enumeradas por el art. 85: "sociedad mercantil y cooperativas legalmente constituidas cuyo capital social sólo parcialmente perte-

nezca a la Entidad local". Esta idea se confirma en el 295.3.e) de la Ley de la CA de Galicia 5/1997, de 22 de julio, de Administración local, que se refiere a este modo de gestión con los términos "sociedad de economía mixta en la que participe la Administración, por sí o por medio de una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas".

La primera conclusión es que las sociedades mercantiles de capital mixto que gestionan servicios locales no gozan de la bonificación.

Pero surgen otras preguntas: ¿es empresa mixta aquella en la que concurre capital de otras entidades locales, o incluso de otros entes públicos, con el capital de la corporación local titular del servicio? A la vista del art. 102 del Reglamento de Servicios de 1955, sí: "en las empresas mixtas, los capitales de las Corporaciones locales y de los particulares, o de aquéllas entre sí..." La misma conclusión se desprende del art. 85.4.e) la LBRL, pues las sociedades mercantiles y cooperativas que han venido a sustituir a la empresa mixta con aquellas cuyo capital social "sólo parcialmente pertenezca a la Entidad local". Lo mismo se desprende del art. 85.3.c) LBRL que considera gestión directa la de sociedad mercantil cuyo capital pertenezca "íntegramente a la Entidad local". Esto significa que la intervención de terceros, sean o no entes públicos, convierte a la sociedad en "empresa mixta" en el sentido del art. 32 de la LIS.



**LA FISCALIDAD
EN LAS
ADMINISTRACIONES
PÚBLICAS**



La propia LIS permite sustentar esta tesis. El art. 32.2 ha excluido de la bonificación a "las empresas mixtas y a las de capital íntegramente privado". Si hubiera querido extender la bonificación a las empresas de capital público, aun en el caso de concurrencia de aportaciones de varias entidades públicas, no habría mencionado las empresas mixtas, sino que habría exceptuado a las empresas con capital total o parcialmente privado.

Cabe admitir, sin embargo, una excepción: la empresa mixta en la que sólo concurren capitales de la Entidad local, del Estado y de las Comunidades Autónomas. El segundo párrafo del art. 32.2 LIS dice que "la bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las Comunidades Autónomas". Este precepto no exige que la dependencia sea exclusiva de una de las entidades señaladas y, atendida su finalidad, parece más razonable extender la bonificación a las entidades que dependen simultáneamente del Estado, de las Comunidades Autónomas y —añadimos nosotros— de la Entidad local titular del servicio.

La duda que deja en el aire este precepto es si también se bonifican las entidades que dependen indirectamente del Estado, Comunidades Autónomas y del Ente local. Por ejemplo, entidades que pertenezcan a organismos autónomos. Nuestra respuesta sigue siendo afirmativa, pues la ley solo requiere que la dependencia sea íntegra, lo que significa que no gozan de la exención las empresas mixtas en las que intervienen capitales o poderes de decisión (derechos de voto) privados o de otros entes públicos distintos del Estado, Comunidades Autónomas, Ente local

Nuestra conclusión sobre las empresas de capitales públicos de múltiple procedencia no encaja con algunas interpretaciones que consideran que la bonificación se aplica siempre que se trate de capital exclusivamente público

II.1.3. Consorcios

Nuestra conclusión sobre las empresas de capitales públicos de múltiple procedencia no encaja bien con algunas interpretaciones que consideran que la bonificación se aplica siempre que se trate de capital exclusivamente público. Con esta premisa, algunos extienden la bonificación a los servicios prestados mediante el sistema de consorcio. El consorcio no es propiamente una técnica de gestión de servicios públicos locales, sino una fórmula asociativa personificada, que tiene como objeto la satisfacción de fines de interés del ente local. El consorcio está regulado por el art. 110 del TRRL de 18-4-1986 que autoriza a las entidades locales a constituirlos "con otras Administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público concurrentes con los de las Administraciones públicas". Dice SANZ GADEA⁶ que "respecto de los Consorcios, entendemos que son una forma de gestión directa en que el capital privado no concurre, o si concurre es a través de entidades privadas carentes de ánimo de lucro. En consecuencia, entendemos aplicable la bonificación". También se adhiere a esta opinión SANCHEZ PEDROCHE⁷, aunque

6.- SANZ GADEA, Impuesto sobre Sociedades, vol. II, op. cit., pág. 1.509.

7.- SANCHEZ PEDROCHE, "La tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los entes locales, con especial referencia a las socie-

hay que añadir que estos trabajos se elaboraron bajo la vigencia de la Ley de 1978 que introducía en la bonificación la gestión directa, a la que estos consorcios o empresas de capital público podían asimilarse. La DGT opina, en contra de lo anterior, que el consorcio no tiene derecho a la bonificación cuando está integrado por entidades privadas⁸.

De acuerdo con el art. 110 del TRRL de 1986, los consorcios pueden utilizar, para la gestión de los servicios de su competencia, cualquiera de las formas previstas en la legislación de régimen local. Este es el punto de partida para determinar su régimen fiscal actual, en el que cabe diferenciar tres situaciones:

- a) El servicio lo presta directamente el consorcio. En este caso entendemos que resultaría aplicable la exención del art. 9 LIS, que se refiere no sólo a los organismos autónomos del Estado, CCAA y Entes locales, sino también a las "entidades autónomas de análogo carácter", entre las que cabe situar los consorcios, incluidos los constituidos con entidades privadas sin fin de lucro.

dades anónimas de gestión urbanística", Civitas REDF, nº 81, 1994, pág. 77.

8.- Consulta DGT 2-12-1998: "sin entrar a considerar si el objeto del consorcio se encuentra entre las competencias municipales o provinciales... para que el consorcio pueda gozar de la bonificación por prestación de servicios públicos municipales, esta bonificación no será aplicable al mismo por no ser todos los entes consorciados entes públicos o de capital íntegramente público."



- b) El servicio se presta en gestión directa por sociedad mercantil de capital exclusivo del consorcio. Dado que el consorcio se beneficia del mismo régimen de exención aplicable a la entidad local, podemos afirmar que existe una voluntad legal implícita de asimilarlos a todos los efectos. Por tanto la sociedad constituida por el consorcio gozará de la bonificación del 99 % del art. 32.2 LIS.
- c) El servicio se presta en régimen de gestión indirecta. Por las mismas razones, el consorcio está exento y la entidad que preste el servicio sigue el régimen que corresponda según que sea o no empresa mixta o de capital íntegramente privado.

II.1.4. Otras formas de gestión indirecta distintas de la sociedad mercantil

Excluidas de la bonificación las sociedades mercantiles de gestión indirecta, por su encaje en el concepto de empresa mixta, cabe cuestionar los restantes sistemas de gestión indirecta (concesión, gestión interesada, concierto y arrendamiento) a la luz del art. 32.2 de la LIS. Inmediatamente se aprecia que la bonificación no se aplica en función de la forma de gestión, sino que depende de que la entidad gestora sea o no calificable como empresa mixta o de capital íntegramente privado.

Cuando la empresa es de capital íntegramente privado no hay ninguna duda: no procede la bonificación. Pero, ¿qué sucede si concurren capitales públicos y privados? ¿Y si los capitales son exclusivamente públicos, aunque de varias entidades? ¿Y si son capitales aportados exclusivamente por el ente local titular del servicio?

Hay que diferenciar el caso de las entidades íntegramente depen-

dientes del Estado, Comunidades Autónomas y/o Ente local titular del servicio, que, como sabemos, gozan de la bonificación por mandato expreso del último párrafo del art. 32 LIS. El problema se plantea solamente cuando la entidad que presta el servicio depende, aunque sea parcialmente, de otros entes públicos o de particulares, tengan o no ánimo de lucro.

Salvado el supuesto anterior, la aplicación de la bonificación en las tres circunstancias apuntadas depende de que las entidades en cuestión sean consideradas o no empresas mixtas. Ya hemos dicho que el concepto legal de empresa mixta comprende sólo a las sociedades mercantiles en que interviene parcialmente el capital de la Entidad local (art. 103 RSCL). Si la entidad no es una sociedad mercantil y no es de capital íntegramente privado, la bonificación es aplicable.

Esta conclusión, es la que deriva del texto legal, por más que sea defendible una solución distinta *de lege ferenda*.

II.2. Elementos objetivos

La bonificación se aplica a la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 y en el apartado 1, letras a), b) y c), del artículo 36, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales.

II.2.1. Servicios de competencia local

Para que se aplique la bonificación no basta con que el sujeto pasivo reúna las condiciones subjetivas que hemos analizado en el apartado anterior. Esta idea, que

hoy no admite dudas, ha sido polémica en otros momentos. El requisito de que los servicios sean de competencia local apareció en el TR del IS de 1967 y se conservó en el art. 25 de la LIS de 1978. En la reforma del art. 25 LIS-78 operada por la Ley 30/1994, de 24-XI, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, se sustituyó "servicios de su competencia" por "servicios municipales o provinciales de prestación obligatoria".

En el texto del art. 673 del TR de Régimen Local de 1955 no se decía nada sobre la naturaleza del servicio. No obstante, como dice SANZ GADEA, "bien pronto se entendió que tal restricción era acorde con el espíritu de la Ley"⁹.

Durante el tiempo en que el beneficio fiscal se ha referido a "los servicios de su competencia", se han planteado problemas sobre la delimitación de tales servicios, dado que el art. 96 del TRRL de 1986 dice que la iniciativa de las entidades locales "podrá recaer sobre cualquier tipo de actividad que sea de utilidad pública y se preste dentro del término municipal y en beneficio de sus habitantes". Una interpretación expansiva de las competencias municipales, a la luz de este precepto, dejaría sin sentido la limitación impuesta por la norma tributaria. Por este motivo, la doctrina ha distinguido entre servicios que implican ejercicio de autoridad, servicios económicos y servicios asistenciales, o bien se han diferenciado los servicios de prestación obligatoria, los servicios reser-

9.- SANZ GADEA, Impuesto sobre Sociedades, vol. II, op. cit., pág. 1.509. La OM de 6-7-1948 estableció que era procedente la exención "si los beneficios producidos por la explotación de que se trate tienen su origen única y exclusivamente en explotaciones de servicios municipales y provinciales de la competencia específica de los Ayuntamientos y de las Diputaciones".



vados, y los demás¹⁰. SANZ GADEA sostenía que las rentas bonificadas eran las procedentes de servicios reservados en virtud de lo previsto por el art. 86.3 del LBRL¹¹. En ese contexto fue especialmente polémico el régimen tributario de los beneficios obtenidos por la explotación o cesión de la madera de los montes de propios¹².

10.- Un detenido estudio de la actividad prestacional de los entes locales, como marco del estudio de la bonificación del art. 25 de la LIS de 1978 puede verse en SANCHEZ PEDROCHE, "La tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los entes locales, con especial referencia a las sociedades anónimas municipales de gestión urbanística", op. cit., págs. 60 ss.

El TEAC resolvió en varias ocasiones "que según doctrina reiterada de este mismo TEAC y STS de 28-6-1982, para que las actividades municipales supongan derecho a la bonificación en cuota del 99%... resulta necesario que tales actividades sean de las denominadas de «asunción municipal propia», de acuerdo con lo establecido en el art. 25 de la Ley 7/1985... de tal modo que sólo las relacionadas en el apartado 2 del art. 25 darán derecho a la citada bonificación ya que, conforme a dicha legislación, son de competencia municipal plena" (Res. TEAC de 27-7-1994 y 6-9-1994, en CISS-JT, pág. 85-C-35). Según Macarena LLANSO, las consultas de la DGT de 12-1-95, 22-1-96, y 11-3-96 consideraban bonificados los servicios enumerados en el art. 25.2 de la Ley 7/1985 (LLANSO, "Bonificaciones", en la obra colectiva Comentarios al Impuesto sobre Sociedades, tomo I, Ed. Civitas, Madrid, 1998, pág. 1.224).

11.- SANZ GADEA (Impuesto sobre Sociedades, vol. II, op. cit., pág. 1.510), estimaba -vigente la LIS de 1978- que la bonificación no era aplicable a los rendimientos de servicios no reservados específicamente a la entidad local. El art. 86 de la LBRL dice: "Se declara la reserva en favor de las Entidades locales de las siguientes actividades o servicios esenciales: Abastecimiento y depuración de aguas; recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos, suministro de gas y calefacción; mataderos, mercados y lonjas centrales; transporte público de viajeros; servicios mortuorios. El Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus respectivas competencias, podrán establecer, mediante Ley, idéntica reserva para otras actividades y servicios."

12.- El TS declaró la exención de los cánones percibidos por el Ayuntamiento de particulares cesionarios de los derechos de tala (STS 23-11-1989). SANZ GADEA critica este fallo porque, según la legislación entonces vigen-

A partir de la reforma de 1994, el texto legal gana en claridad. La bonificación se aplica sólo a los servicios municipales o provinciales de prestación obligatoria¹³.

te, la exención de los Ayuntamientos no era total, sino que se exceptuaban las explotaciones económicas, las rentas de cesión de uso de bienes y los incrementos de patrimonio, donde encuentran claro encaje las rentas del caso de autos. Otra opinión merece a este autor la tesis del TEAC (Res. 15-4-1985) que rechaza la exención e incluso la bonificación, dado que no son rentas de servicios municipales, sino de explotaciones económicas (SANZ GADEA, Impuesto sobre Sociedades, vol. II, op. cit., pág. 1.510). Para una más amplia cita de jurisprudencia sobre la materia, véase SANCHEZ PEDROCHE, "La tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los entes locales, con especial referencia a las sociedades anónimas municipales de gestión urbanística", op. cit., pág. 79.

13.- Dice el art. 26 LBRL:

"1. Los Municipios por sí o asociados deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:

a) En todos los Municipios: Alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas.

b) En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además: Parque público, biblioteca pública, mercado y tratamiento de residuos.

c) En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además: Protección civil, prestación de servicios sociales, prevención y extinción de incendios, instalaciones deportivas de uso público y matadero.

d) En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes, además: Transporte colectivo urbano de viajeros y protección del medio ambiente.

2. Los Municipios podrán solicitar de la Comunidad Autónoma respectiva la dispensa de la obligación de prestar los servicios mínimos que les correspondan según lo dispuesto en el número anterior cuando, por sus características peculiares, resulte de imposible o muy difícil cumplimiento el establecimiento y prestación de dichos servicios por el propio Ayuntamiento.

3. La asistencia de las Diputaciones a los Municipios, prevista en el artículo 36, se dirigirá preferentemente al establecimiento y adecuada prestación de los servicios públicos mínimos, así como la garantía del desempeño en las Corporaciones municipales de las funciones públicas a que se refiere el número 3 del artículo 92 de esta Ley."

La ley actualmente vigente ha vuelto a extender la bonificación a todos los servicios de competencia municipal o provincial, pero concretando cuáles son esos servicios: los previstos en los arts. 25.2, y en las letras a), b) y c) del art. 36.1 de la LBRL.

Así pues, la bonificación se aplica exclusivamente a las rentas obtenidas por la prestación de los siguientes servicios municipales¹⁴:

- a) Seguridad en lugares públicos.
- b) Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas¹⁵.
- c) Protección civil, prevención y extinción de incendios.
- d) Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales¹⁶.
- e) Patrimonio histórico-artístico.

14.- No se aplica a otros servicios, aunque se ejerzan como competencia municipal. La DGT dice, en consulta de 21-1-1998 que "Dado que la prestación del servicio de limpieza de edificios públicos no se encuentra comprendido en el artículo 25.2 de la citada Ley 7/1985, de 2 de abril, aún cuando el mismo se preste dentro del ámbito de competencias del Municipio, las rentas derivadas de dicho servicio estarán sujetas a tributación por el Impuesto sobre Sociedades sin posibilidad de disfrutar de la bonificación".

15.- La bonificación no se extiende a la gestión del servicio de inspección técnica de vehículos pues, como dice la DGT en consulta de 10-10-1997, la competencia local se refiere a la ordenación y control del tráfico en las vías urbanas de titularidad del municipio, vigilancia por medio de agentes propios, regulación de los usos de las vías urbanas, retirada de los vehículos de las vías urbanas cuando obstaculicen la circulación, cierre de vías urbanas, etc.

16.- Sobre el régimen tributario de los servicios urbanísticos, véase el detallado estudio de SANCHEZ PEDROCHE, "La tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los entes locales, con especial referencia a las sociedades anónimas municipales de gestión urbanística", op. cit., págs. 49 a 119.

- f) Protección del medio ambiente.
- g) Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores.
- h) Protección de la salubridad pública.
- i) Participación en la gestión de la atención primaria de la salud¹⁷.
- j) Cementerios y servicios funerarios.
- k) Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social.
- l) Suministro de agua y alumbrado público; servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales¹⁸.



- II) Transporte público de viajeros.
- m) Actividades o instalaciones culturales y deportivas: ocupación del tiempo libre; turismo.
- n) Participar en la programación de la enseñanza y cooperar con la Administración educativa en la creación, construcción y sostenimiento de los Centros Docentes públicos, intervenir en sus órganos de gestión y participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.

medida en que proceden finalmente de la ejecución de competencias municipales, entre las que se consideran incluidas las mencionadas en las letras a) a e) de dicho escrito: la captación, tratamiento y distribución de agua potable, la ejecución de obras de sustitución, mejora o reparación de redes de distribución de aguas y las correspondientes a desvíos puntuales de tramos de la red de distribución existente debido a reurbanizaciones de determinadas zonas, así como las relativas a ejecuciones de obras para la instalación de nuevas redes de distribución de aguas promovidas por el Ayuntamiento o por particulares, que son traspasadas a este último. Sin embargo, no están bonificadas, por tratarse de rentas procedentes de actividades desarrolladas al margen del cumplimiento de competencias públicas, las procedentes de la instalación de conducciones generales de agua dentro de una finca privada." (Consulta de la DGT de 5-5-1998).

También se aplica la bonificación a los siguientes servicios provinciales:

- a) La coordinación de los servicios municipales entre sí para la garantía de la prestación integral y adecuada de los servicios de competencia municipal.
- b) La asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión.
- c) La prestación de servicios públicos de carácter supramunicipal y, en su caso, supracomarcal.

II.2.2. Rentas a las que se aplica la bonificación

Conocidos los servicios susceptibles de ser bonificados, es preciso determinar qué se entiende por renta derivada de la prestación de los mismos.

No se exige a las entidades bonificadas la dedicación exclusiva a la prestación de servicios de competencia municipal o provincial. Ello significa que, en caso de ejercer otras actividades, la bonificación sólo se aplicará a las rentas resultantes de adicionar los ingresos derivados de la prestación del servicio

17.- No incluye la asistencia sanitaria especializada, como tuvo ocasión de aclarar la DGT en consulta de 15-10-1997 en relación con los servicios provinciales de salud: "La participación en la gestión de la atención primaria de la salud es una materia de prestación obligatoria comprendida en el art. 25.2 de la LBRL. Los servicios de resonancia magnética se encuadran como prestación de atención especializada de la salud, no siendo materia de prestación obligatoria, por lo que no les resulta aplicable la bonificación del 99%. Todo ello con independencia de quiénes sean los destinatarios del servicio prestado."

18.- En relación con esta competencia y refiriéndose a entidad anónima de capital íntegramente municipal cuyo objeto social es la prestación del servicio de captación, tratamiento y distribución de agua potable, así como todas las operaciones anexas en relación al ciclo del agua, dice la DGT: "El apartado 2 del artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local establece las competencias que ejercerá el Municipio en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, entre las que señala en la letra l) el suministro de aguas, tratamiento de aguas residuales y alcantarillado. De acuerdo con lo anterior, la bonificación señalada será aplicable a la parte de cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas por la consultante que provengan exclusivamente de los servicios de abastecimiento, tratamiento de aguas y alcantarillado prestados en el ejercicio de las competencias municipales a que se refiere la letra l) del artículo 25 de la Ley 7/1985 antes citado" (Consulta de la DGT de 8-5-1997). Más tarde, la propia DGT concretó: "Las rentas derivadas de las actividades referidas en el nuevo escrito de consulta estarán bonificadas en la



público y restar los gastos específicamente imputables al servicio y la parte proporcional de los gastos generales.

La bonificación se aplica exclusivamente a las rentas obtenidas del ejercicio directo de la actividad en la que se concreta el servicio público local. Si esta actividad se realiza indirectamente a través de otras sociedades participadas, las rentas obtenidas por la matriz tienen la consideración de dividendos y, por tanto, no gozan del beneficio fiscal¹⁹. Tampoco gozan de la bonificación las rentas obtenidas por el ejercicio de otras actividades que no sean de competencia local, estén o no conexas o relacionadas con la actividad objeto de la bonificación²⁰.

Se cuestiona si la bonificación afecta a los intereses y a los demás rendimientos procedentes de activos financieros vinculados al ejercicio de la actividad. El TEAC ha dictaminado que los ingresos procedentes de la gestión ordinaria de los excesos de tesorería, generados en el desarrollo de la actividad, también gozan de la bonificación, dado que dicha gestión forma parte de la actividad global y unitaria de prestación del servicio de competencia local²¹.

19.- En este sentido se pronuncia la Consulta DGT de 10/10/97

20.- La consulta DGT de 10-10-1997 dictamina que la bonificación se aplica a los "rendimientos derivados del ejercicio de las actividades que constituyan el objeto social de la S.L., en cuanto correspondan al ejercicio de competencias en materia de ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística, promoción y gestión de viviendas, parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales. El resto de actividades de su objeto social no tendrán derecho a esta bonificación ya que no aparecen recogidas en la LBRL como materias de prestación obligatoria por parte del Municipio o Diputación correspondiente". Hoy habría que sustituir la referencia a servicios de prestación obligatoria por servicios del art. 25.2 de la LBLR.

21.- "CONSIDERANDO 4º: Que tal como manifiesta la entidad, del expediente no resulta

Parece ser distinta la opinión de la Dirección General de Tributos, expresada en consulta de 23-1-1994²², que estima sujetos y no bonificados los rendimientos de los excedentes de tesorería de un organismo autónomo administrativo, porque son rendimientos de capital mobiliario que no derivan de la explotación de un servicio de su competencia.

A la luz de la legislación vigente, la opinión de la DGT debería ser revisada, dado que ya no se establecen diferencias entre los distintos tipos de rendimientos. Actualmente se grava o se bonifica la base imponible, que no es otra cosa que el resultado contable corregido, sin establecer compartimentos estancos entre tipos de rentas (salvo en casos excepcionales, como es el de las entidades parcialmente exentas, entre las que ya no se encuentran las entidades locales: cfr. art. 143 LIS).

También se posicionaba en contra de la bonificación de los ingre-

que la misma tenga objeto social distinto del que corresponde a la prestación del servicio público de suministro de agua; que en la realización de la actividad propia de su objeto utiliza los recursos financieros de que dispone, colocando transitoriamente los sobrantes en instituciones financieras, obteniendo, en consecuencia, los ingresos correspondientes a estas imposiciones; que de los hechos documentados en el expediente no resulta que estos movimientos de fondos excedan de lo que puede considerarse como una prudente y ordenada gestión de tesorería; que esta utilización y disposición de recursos propios no constituyen ni puede ser considerada como un capítulo aparte y distinto del de meramente auxiliar y adjetivo a la consecución de la finalidad única que es la prestación del servicio público de suministro de agua, por lo que es ajustado a derecho que estos ingresos financieros reciban el mismo tratamiento fiscal que el que corresponde a los rendimientos de la explotación de servicio municipal que conforme a la Ley y al Reglamento disfrutan de una bonificación del 99% en la cuota correspondiente a los mismos; que procede, pues, en tal extremo, estimar la pretensión de la sociedad..." (Res. TEAC 4-2-92 y Res. TEAC 16-3-92, ambas en CISS-JT, 85/C-32).

22.- Citada por Macarena LLANSÓ, "Bonificaciones", *op. cit.*, pág. 1.227.

dos financieros GONZALEZ POVEDA. Este autor se apoyaba en el art. 25 de la LIS de 1978, según la cual se bonificaban "los rendimientos... que se deriven de las explotaciones". Basándose en este texto, decía el autor citado que "la bonificación alcanza exclusivamente a los rendimientos de las explotaciones, pero no a los incrementos de patrimonio ni a los rendimientos derivados de la cesión de uso de elementos patrimoniales"²³. Bajo la vigencia de la ley derogada, esta opinión se podía compartir sin dificultades en relación con los incrementos de patrimonio; pero no así con los rendimientos de bienes afectos a la explotación y cedidos en el marco de la gestión normal del negocio. El rendimiento de la colocación de los excesos de tesorería es un rendimiento de la explotación o de la gestión del servicio.

Actualmente el problema se plantea en términos similares, aunque ya no es defendible la exclusión de los incrementos patrimoniales producidos en bienes afectos al servicio o actividad, dado que ha desaparecido —como ya hemos dicho— la desmembración de la renta de las sociedades en función de su origen o naturaleza. Hoy se bonifican "las rentas derivadas de la prestación de los servicios" y entre ellas deben considerarse incluidas todas las rentas generadas por el desarrollo ordinario del negocio, que incluye la gestión eficiente de los excesos de tesorería y la enajenación de los activos fijos realizada con fines empresariales y no meramente especulativos.

Sin embargo no parece existir duda acerca de la aplicación de la deducción a las subvenciones recibidas para el ejercicio de la actividad de competencia local, en la

23.- GONZALEZ POVEDA, "Impuesto sobre Sociedades", *op. cit.*, pág. 449.

medida en que dichas subvenciones se integren en la cuenta de resultados y en la base imponible de la sociedad gravada.²⁴

II.2.3. Tasas frente a precios públicos

El hecho de que los servicios locales se puedan financiar mediante tasas o precios públicos ha permitido a algún autor relacionar el régimen tributario de las rentas de los servicios locales con la naturaleza de las percepciones devengadas por la prestación del servicio. Según SANZ GADEA, la tasa financia servicios excluidos de la disciplina del mercado y, por tanto, no prestados a través de una empresa o explotación económica. De ahí se deduce –en opinión del autor citado– que en esos casos no opera la bonificación, sino la exención subjetiva del art. 5.2.a) de la Ley 61/1978. Cuando se perciben precios públicos y el servicio es de competencia municipal o provincial, la bonificación entra en juego. Esta opinión es anterior a la vigente LIS, y –obviamente– a la reforma de julio de 1998 de la Ley de Tasas, pero las circunstancias siguen siendo análogas. Dice, además, SANZ GADEA que, *de lege ferenda*, el IS se debería aplicar cuando los recursos obtenidos tengan naturaleza de ingresos patrimoniales, de Derecho privado y precios públicos²⁵.

Sin negar el acierto de la propuesta *de lege ferenda*, en derecho constituido no nos parece tan claro el paralelismo entre percepción de tasa y la exención. La exención del art. 9 LIS se aplica por la naturaleza

El caso más típico de actividad bonificada es el del servicio prestado en régimen de gestión directa por sociedad mercantil de capital perteneciente a la entidad local

subjetiva del ente que presta el servicio: la entidad local y sus organismos autónomos y entidades autónomas de análogo carácter. Nada impide que un servicio de competencia local por el que se devenguen tasas pueda ser prestado a través de una sociedad mercantil de capital íntegramente local, en cuyo caso resultaría aplicable la bonificación.

El caso más típico de actividad bonificada es el del servicio prestado en régimen de gestión directa por sociedad mercantil de capital perteneciente a la entidad local, sistema por el que pueden gestionarse incluso los servicios que impliquen ejercicio de autoridad²⁶, por cuya prestación no pueden percibirse más que tasas²⁷.

La importancia práctica de las consideraciones precedentes se

26.- Art. 85.2 de la LBRL: "Los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad."

27.- Actualmente son tasas las prestaciones exigidas por servicios que no se presten o realicen por el sector privado (art. 20.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales).

debilita por el hecho de que el importe de las tasas no puede exceder del coste del servicio (art. 24.2 LRHL). Esto quiere decir que habitualmente no existirá beneficio gravable, aunque conviene destacar que esta afirmación no es general ni absoluta. No está legalmente prohibida la obtención de beneficios por la prestación de servicios y la realización de actividades financiadas con tasas²⁸. El beneficio puede producirse por dos motivos: a) Porque la ley admite que entre los costes financiados mediante tasas se incluyan "los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad". Estos gastos no serán siempre deducibles en la BI del IS. b) Porque el límite del coste del servicio opera fundamentalmente sobre previsiones presupuestarias razonables y no sobre la liquidación de resultados del servicio o actividad. Por tanto, no se puede excluir *a priori* que la entidad gestora obtenga beneficios ni, menos aún, que genere base imponible positiva en el IS.

III. Cuantía y técnica de cálculo de la bonificación

La bonificación se cifra en el 99% de la parte de cuota íntegra que corresponde a las rentas ya estudiadas.

La técnica de cálculo es sencilla, pero plantea problemas de concurrencia con otras deducciones o bonificaciones y sobre el modo de compensar las bases imponibles negativas.

28.- SANCHEZ PEDROCHE opina que el supuesto "será extraño en atención al art. 214 del TRRL que fija el rendimiento de las tasas con la práctica imposibilidad de que esos excedentes existan" ("La tributación en el Impuesto sobre Sociedades de los entes locales, con especial referencia a las sociedades anónimas municipales de gestión urbanística", op. cit., pág. 77, nota 97).



LA FISCALIDAD EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

24.- En este sentido la consulta de la DGT de 10-1-1997.

25.- SANZ GADEA, Impuesto sobre Sociedades, vol. II, op. cit., pág. 1.512. También sigue esta opinión UCCELAY SANZ, Ignacio: "Bonificaciones", en la obra colectiva Guía del Impuesto sobre Sociedades, Ed. CISS, Valencia, 1996, pág. 520.



En mi opinión, las deducciones por doble imposición son previas y preferentes a las bonificaciones, a pesar de que, según el art. 32.2 LIS, la bonificación se gira sobre la cuota íntegra (o la parte de cuota íntegra que corresponda). Esto es una novedad respecto del régimen anterior a la LIS de 1995. El art. 24 de la LIS-1978 establecía el orden para practicar las deducciones en cuota: las bonificaciones se aplicaban después de las deducciones por doble imposición²⁹.

Actualmente no se establece de forma expresa un orden de aplicación de las deducciones. Según el tenor literal de la ley, tanto las deducciones por doble imposición como las bonificaciones se giran sobre la cuota íntegra, lo que conduce a una acumulación de deducciones que en algún caso pueden exceder del importe de la cuota correspondiente a los rendimientos bonificados. Así lo interpretan algunos autores como UCELAY SANZ³⁰, o MURILLO GUIRAO, HERNAN CARRILLO Y RODRIGO CHAQUÉS³¹.

29.- En consonancia con ello, el art. 177.2 del RIS-1982 decía que "las bonificaciones se calcularán aplicando el porcentaje que en cada caso proceda a la parte de cuota que corresponda a los rendimientos netos e incrementos de patrimonio a que se refiere el apartado anterior minorada, en su caso, por las deducciones por doble imposición".

30.- Refiriéndose a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, dice: "No parece procedente la minoración, a efectos de determinar la cuota bonificada, de las deducciones por doble imposición de dividendos, que operaba en la anterior técnica liquidatoria." (UCELAY SANZ, "Bonificaciones", en Guía del IS, cap. XIX, CISS, 1996, pág. 514). Sobre la deducción que comentamos, este autor insiste en la misma opinión en la pág. 520 de su obra.

31.- "La bonificación se aplica a la parte de cuota íntegra que proceda de las mencionadas operaciones, pero sin que la misma se vea minorada en la deducción por doble imposición." (MURILLO GUIRAO, HERNAN CARRILLO Y RODRIGO CHAQUÉS, "Deuda tributaria", en ERNST & YOUNG, Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1987, pág. 444).

La aplicación simultánea y no sucesiva de las deducciones conduce al resultado absurdo de que la deducción pueda ser superior a la cuota.

El problema del orden de deducción se plantea cuando las mismas rentas bonificadas generan simultáneamente derecho a deducción por doble imposición internacional o doble imposición de dividendos, casos que probablemente sean poco frecuentes en la prestación de servicios públicos de competencia local. La aplicación simultánea y no sucesiva de las deducciones conduce al resultado absurdo de que la deducción pueda ser superior a la cuota. En tal caso no tiene sentido aplicar bonificación alguna, pues no existe cuota. Si se aplica la bonificación, el resultado puede ser que se minorara la cuota correspondiente a otras rentas no bonificadas: se produce una especie de ósmosis que traslada la bonificación a unas rentas que legalmente no la merecen.

Por tanto la solución debe ser otra. Cuando la ley se refiere a "la parte de cuota íntegra", no se refiere a la totalidad de la cuota íntegra resultante de aplicar el tipo a la base, sino a la parte de cuota íntegra resultante de aplicar las deducciones por doble imposición.

También cabe otra interpretación: que el sujeto pasivo tiene libertad para aplicar las deducciones y bonificaciones en el orden que estime oportuno, de donde pueden deducirse importantes consecuencias económicas. Esta es la tesis que defiende Macarena LLANSO, que aconseja aplicar en primer lugar las bonificaciones, dado que la parte no aplicada de la

deducción por doble imposición puede trasladarse a ejercicios sucesivos, mientras que la bonificación no aplicada en el ejercicio se pierde³².

La tesis de la libertad para elegir el orden de aplicación no se articula bien con la naturaleza ex lege de obligación tributaria. No es propio del tributo otorgar posibilidades de elección entre regímenes diferentes sin que exista una razón que justifique la coexistencia de tal variedad de efectos jurídicos. Es más correcto acudir a otros criterios hermenéuticos, como profundizar en la finalidad de las deducciones para deducir de la ley una solución unívoca. La sistemática legal apunta a la prioridad de la deducción por doble imposición. El criterio teleológico también permite llegar a esa conclusión, pues las deducciones por doble imposición son de carácter técnico, mientras que la bonificación se basa en una opción extrafiscal. Si la cuota a satisfacer se reduce a cero por aplicación de deducciones de carácter técnico o basadas en el principio de capacidad económica, parece razonable sostener que la bonificación no tiene razón de ser.

Cuestión diferente es la del carácter simultáneo o sucesivo de aplicación de las bonificaciones cuando concurren varias: por ejemplo una sociedad que explota un servi-

32.- Así lo defiende, en un encomiable comentario del art. 31 de la LIS, Macarena LLANSO, "Bonificaciones", op. cit., pág. 1.196.

cio local en Ceuta o Melilla. En este caso nos encontramos ante dos medidas de finalidad extrafiscal, que tienen justificación diferente o autónoma una de otra. Deben aplicarse simultáneamente y la cuota correspondiente a la actividad doblemente bonificada quedará reducida a cero si la suma de las bonificaciones excede de la parte de cuota íntegra correspondiente a dichas actividades. Así lo ha entendido la DGT en consulta de 13-11-1997³³.

Para calcular la bonificación hay que proceder del siguiente modo. En primer lugar habrá de determinarse la porción de cuota íntegra generada por las rentas bonificadas, a partir de los datos que ofrezca la contabilidad de la entidad (resultado bonificable), en el que se practicarán las correcciones oportunas mediante los ajustes que sean necesarios sobre los ingresos y gastos que se integran en el resultado bonificable, obteniéndose así la que podemos llamar base bonificable.

Si la base bonificable es negativa se compensará con otras rentas del ejercicio y, en la medida en que no se llegue a compensar, será base imponible negativa que se traslada a ejercicios posteriores.

Si la base bonificable es positiva, se compensará, en su caso,



con la base imponible negativa neta derivada del resto de actividades no bonificadas. De esta operación puede deducirse un saldo positivo, que será base imponible bonificable; o un saldo negativo, que será base imponible a compensar en ejercicios sucesivos.

Si existe base imponible positiva, tanto si es bonificable como si no lo es, se compensará con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores en la medida en que resulte procedente³⁴. Aquí se plantea la cuestión de si la compensación debe hacerse entre bases

homogéneas a efectos de calcular la bonificación: a falta de pronunciamiento expreso legal, parece que la respuesta debe ser negativa y que la base compensable (tanto si procede de bases bonificables o no) reduce proporcionalmente la base bonificable y la base no bonificable del ejercicio.

Si existe base bonificable, la cuota bonificable será el resultado de aplicar a dicha base el tipo de gravamen, y deducir la parte que corresponda de las deducciones por doble imposición. La bonificación se cifra en el 99% de la cuota bonificable. ■

33.- "Si, como manifiesta la entidad consultante en los antecedentes aportados, la totalidad de las rentas de la entidad derivan de servicios comprendidos en el ámbito de la bonificación y prestados en la Ciudad de Melilla, las bonificaciones contempladas en los citados artículos 31 y 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recaerán sobre la totalidad de la cuota íntegra definida en el artículo 27 de la citada Ley, por lo que, en consecuencia, su aplicación determinará que la suma de ambas exceda del importe de dicha cuota íntegra y que ésta quede reducida a cero. Lo expuesto resulta extensible a las bonificaciones contempladas en los apartados a) 1 y b) 2 del artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, vigentes hasta el 31 de diciembre de 1995." (consulta de la DGT de 13-11-1997).

34.- Existen dos posibilidades: que se entienda que el sujeto pasivo es libre de aplicar las bases negativas dentro de los siete años siguientes, en cuyo caso puede ser conveniente reservarse el derecho a compensar para ir aplicando las bases negativas sobre bases no bonificables. En nuestra opinión la opción libre, y de ello se derivan importantes consecuencias económicas: téngase en cuenta que la base negativa no imputada se traslada a los ejercicios siguientes en un plazo de diez años, mientras que la bonificación no

aplicada se pierde definitivamente. En sentido favorable a la opción y, por tanto, considerando que el sujeto pasivo puede planificar el disfrute óptimo de la bonificación, véase también Macarena LLANSÓ, "Bonificaciones", op. cit., pág. 1.198.