

HJ
4638
.M65
1997

**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA POLÍTICA, HACIENDA
PÚBLICA Y DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA
UNIVERSIDAD DE BARCELONA**

**La Norma ISO Contable como técnica de
aproximación entre la Normativa
Contable y la Normativa Tributaria**

*Tesis presentada por Enric Monfort Aguilar para optar al título
de Doctor en Ciencias Económicas.*

Dirigida por el Doctor Juan Francisco Corona Ramón.

Barcelona, septiembre de 1997



B.U.F. 2001
Diagonal 69
Tel. 402 10 00

AGRADECIMIENTOS

La realización de una tesis doctoral es la culminación de un proceso, donde se reflejan las inquietudes personales, compartidas con todas aquellas personas que, gracias a su estimable colaboración, convierten las ideas en una firme propuesta.

Por este motivo, y en primer lugar, agradezco la colaboración de mi director D. Juan Francisco Corona Ramón por sus estimables comentarios y recomendaciones durante todo el desarrollo de elaboración de esta tesis.

En segundo lugar deseo expresar mi más sincero agradecimiento al profesor D. Antoni Durán Sindreu, auténtico inspirador intelectual en la creación de la propuesta objeto de esta tesis, por la ayuda recibida y sus valiosos consejos y orientaciones.

En tercer lugar quiero agradecer, por su colaboración, a: D. Antonio Gómez Ciria, presidente del ICAC; D. Francisco Mélis, del Instituto de Estudios Fiscales; D^a María Luz Gómez, Departamento de Informática Tributaria; D. Enric Vergés, del Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Catalunya; D. Andrés Senlle, del Centro de Desarrollo de la Calidad; D. Alfonso Gota Losada; y D. David Ibáñez, de la Universidad Pompeu Fabra.

Asimismo agradezco, también, la constante ayuda de todo el personal de BCM Serveis Tributaris, la colaboración constante de Marta Pla Valls, y muy especialmente a mi socio Francesc Barnadas, por su comprensión y estímulo.

Igualmente, quisiera dar las gracias, de una forma especial, a Montse Minguell por su ayuda y extremada paciencia en la composición, diseño e impresión de todo el texto.

También quisiera agradecer el soporte de todos mis compañeros del Departamento de Hacienda Pública.

No quisiera dejar de recordar a todos mis familiares y amigos que, directa o indirectamente, han contribuido a la consecución final de esta tesis y de modo especial a mis padres por su ejemplo y estímulo continuos.

Finalmente y de forma muy especial, quisiera dedicar esta tesis a Oriol y Assumpta por haber creado, en todo momento, el entorno de sosiego necesario para llevar adelante este proyecto.

ÍNDICE TESIS

	Página
INTRODUCCIÓN A LA TESIS	11
CAPÍTULO 1.- PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN	34
1.0. INTRODUCCIÓN	35
1.1. FUNDAMENTOS TEÓRICOS	35
1.2. LOS PRINCIPIOS DE IMPOSICIÓN EN ESPAÑA	52
1.3. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y LA BASE IMPONIBLE	60
1.4. CONCLUSIONES	64
CAPÍTULO 2.- LA JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE	
SOCIEDADES	69
2.0. INTRODUCCIÓN	71
2.1. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN CIFRAS	72
2.1.1. Introducción	72
2.1.2. Incidencia recaudatoria	73
2.1.3. Tipología de los sujetos pasivos	75
2.1.4. La Base Imponible	77
2.1.5. La Cuota Íntegra	81
2.1.6. Análisis estadístico de los Ajustes Extracontables	83
2.1.6.1. Introducción	83
2.1.6.2. Evolución de las principales magnitudes que componen la base imponible	84

2.1.6.3.	Principales ajustes a la base imponible	85
2.2.	FUNDAMENTOS TEÓRICOS	97
2.2.1.	La problemática según la teoría hacendística	87
2.2.2.	La problemática del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las empresas.	100
2.2.3.	Posturas doctrinales y la propuesta de Estados Unidos	104
2.3.	LA JUSTIFICACIÓN DE LA EXISTENCIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	109
2.3.1.	Debe existir el Impuesto sobre Sociedades	109
2.3.2.	Argumentos a favor de su existencia	115
2.3.3.	Argumentos en contra de su existencia	119
2.3.4.	Argumentos basados en el gasto personal	125
2.3.5.	La determinación de la base imponible como elemento justificativo de la existencia del Impuesto	129
2.3.6.	La evaluación global del Impuesto sobre Sociedades en la actualidad	133
2.4.	CONCLUSIONES	135

CAPÍTULO 3.- EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO

	SOBRE SOCIEDADES	141
3.0.	INTRODUCCIÓN	142
3.1.	LA TARIFA III DE LA CONTRIBUCIÓN SOBRE UTILIDADES DE LA RIQUEZA MOBILIARIA	142
3.2.	LA ELABORACIÓN EN SUCESIVAS LEYES DEL TEXTO DE REFUNDIDO DE LA CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES DE LA RIQUEZA MOBILIARIA	145
3.3.	LA REFORMA TRIBUTARIA DEL MINISTRO DE HACIENDA MARIANO NAVARRO RUBIO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1957	148
3.4.	LA REFORMA TRIBUTARIA DE 11 DE JUNIO DE 1964 (SEGUNDA REFORMA TRIBUTARIA DE MARIANO NAVARRO RUBIO)	153
3.5.	CRISIS DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 11 DE JUNIO DE 1964	154
3.6.	EL PROYECTO DE LEY PARA REGULAR EL FRAUDE CONTABLE	156
3.7.	LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1978	157
3.8.	CONCLUSIONES	162

CAPÍTULO 4.- LA TRIBUTACIÓN COMPARADA

4.0.	INTRODUCCIÓN	167
4.1.	LA FISCALIDAD EN EUROPA Y OTROS PAÍSES DE INFLUENCIA	169

4.1.1.	Alemania	169
4.1.2.	Australia	175
4.1.3.	Austria	178
4.1.4.	Bélgica	182
4.1.5.	Canadá	185
4.1.6.	Dinamarca	188
4.1.7.	España	193
4.1.8.	Estados Unidos de América	196
4.1.9.	Finlandia.....	199
4.1.10.	Francia	201
4.1.11.	Grecia	205
4.1.12.	Holanda	207
4.1.13.	Irlanda	210
4.1.14.	Italia	213
4.1.15.	Japón	217
4.1.16.	Noruega	220
4.1.17.	Nueva Zelanda	222
4.1.18.	Portugal	225
4.1.19.	Reino Unido	228
4.1.20.	Suecia	231
4.2.	ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA	233
4.2.1.	La evolución en la imposición directa	233
4.2.2.	Propuestas de armonización en la UE	235
4.2.3.	La armonización del impuesto sobre la renta de las sociedades	236
4.2.4.	Algunos efectos económicos del proceso de armonización	239
4.2.5.	El informe Ruding	240
4.2.5.1.	Principales problemas que presenta la actual configuración de impuestos societarios en la UE	241
4.2.5.2.	Conclusiones y recomendaciones en relación a la determinación de la base imponible	241
4.2.5.2.1.	Principales diferencias fiscales entre Estados miembros de la Unión Europea	241
4.2.5.2.2.	Consecuencias de las diferencias fiscales entre los Estados miembros	242
4.2.5.2.3.	La recaudación del impuesto sobre sociedades amenazada por la competencia fiscal	243
4.2.5.3.	Recomendaciones sobre la base imponible	243

4.2.5.3.1.	La Base Imponible en el Impuesto sobre las Sociedades	244
4.2.5.3.2.	Determinación de los beneficios imposables	244
4.2.5.3.3.	Amortizaciones	244
4.2.5.3.4.	Activos inmateriales	245
4.2.5.3.5.	Leasing	245
4.2.5.3.6.	Valoración de stocks	245
4.2.5.3.7.	Provisiones	245
4.2.5.3.8.	Pensiones complementarias	246
4.2.5.3.9.	Deducibilidad de las contribuciones pagadas por o para los trabajadores expatriados o a cajas de pensiones extranjeros	246
4.2.5.3.10.	Gastos y cargas profesionales	246
4.2.5.3.11.	Gastos de las sedes centrales	246
4.2.5.3.12.	Infracapitalización	246
4.2.5.3.13.	Compensación de pérdidas	247
4.2.5.3.14.	Plusvalías de activos	247
4.3.	CONCLUSIONES	247

CAPÍTULO 5.- LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE

	SOCIEDADES	257
5.0.	INTRODUCCIÓN	258
5.1.	EL CAMINO DE LA REFORMA	258
5.1.1.	Antecedentes en Europa	258
5.1.2.	Antecedentes en España	265
5.1.2.1.	Justificación de la reforma del Impuesto sobre Sociedades	265
5.1.2.2.	Las Demandas y Ofertas sobre la Base Imponible	273
5.1.2.3.	Principios de la reforma	274
5.1.2.4.	Causas de la reforma	283
5.2.	CONSECUENCIAS DE LA REFORMA	288
5.2.1.	Aspectos generales introducidos por la reforma	288
5.2.2.	La incidencia de la Reforma Mercantil	292
5.2.3.	La reforma de la base imponible	297
5.2.3.1.	El valor probatorio de la contabilidad	297
5.2.3.2.	Posturas Doctrinales respecto de la Configuración de la Base Imponible	300

5.2.3.3. El principio de calificación contable y la problemática del art. 148	304
5.3. LA CONFIGURACIÓN ACTUAL DE LA BASE IMPONIBLE	308
5.3.1. Elementos destacados de la ley 43/1995 sobre la Base Imponible	308
5.3.2. Elementos destacados ausentes en la reforma del Impuesto sobre Sociedades	310
5.3.3. La Reforma del Impuesto sobre Sociedades y la formulación de una ISO contable	311
5.4. CONCLUSIONES	312
CAPÍTULO 6.- LAS RELACIONES ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD	317
6.0. INTRODUCCIÓN	318
6.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA	319
6.2. LOS PRINCIPIOS CONTABLES	324
6.2.1. El principio de prudencia y la base imponible	334
6.2.2. La Norma ISO Contable y los principios contables generalmente aceptados	335
6.3. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS COMO RECEPTORES DE LOS PRINCIPIOS CONTABLES	336
6.4. LA IMAGEN FIEL.....	345
6.5. LA CONTABILIDAD Y LA BASE IMPONIBLE EN LA LEY 61/78	348
6.6. LAS NORMATIVAS CONTABLES EUROPEA Y NORTEAMERICANA ..	352
CAPÍTULO 7.- EN ENTORNO DE LA PROPUESTA	356
7.0. INTRODUCCIÓN	357
7.1. EL ENTORNO DE LAS EMPRESAS	359
7.2. LAS NORMAS DE LA GESTIÓN DE LA CALIDAD TOTAL	368
7.2.1. Concepto de la Gestión de la Calidad Total	368
7.2.2. La necesaria formación en la calidad	371
7.2.3. La comunicación en la calidad	371
7.2.4. La contabilidad de costes y la calidad	373
7.2.5. El presupuesto	374
7.2.6. La contabilidad por responsabilidades	375
7.2.7. La Información contable y la Calidad	377
7.2.8. El departamento de contabilidad y la Calidad	379

7.3. LA DELIMITACIÓN DEL CONTROL INTERNO Y SU RELACIÓN CON LA NORMA ISO	382
7.4. EL INFORME CADBURY	386
7.5. EL INFORME COSO	391
7.6. LA CONTABILIDAD CREATIVA UNA POSIBLE AMENAZA	394
7.7. LOS MEDIOS DE COMUNICACIÓN Y LA INFORMACIÓN ECONÓMICA FINANCIERA	398

CAPÍTULO 8.- ARGUMENTOS Y OBJETIVOS DE LA

PROPUESTA	402
8.0. INTRODUCCIÓN	403
8.1. LOS ARGUMENTOS A FAVOR DE UNA PROPUESTA DE NORMA ISO CONTABLE	403
8.1.1. Introducción	403
8.1.2. Los Argumentos a favor de una propuesta de Norma ISO Contable	404
8.2. LA NORMA ISO CONTABLE: APROXIMACIÓN DE LA NORMA CONTABLE Y LA NORMA FISCAL	408
8.3. OBJETIVOS DE LA PROPUESTA	412
8.3.1. Aspectos generales de los objetivos	412
8.3.2. Los Objetivos Generales de la Propuesta	414
8.3.3. Objetivos de ámbito contable en la Propuesta de una Norma ISO Contable	418
8.3.4. Objetivos de responsabilidad global a toda la sociedad en la propuesta de una Norma ISO Contable	420
8.3.5. Objetivos de responsabilidad de la dirección general en la propuesta de una Norma ISO Contable	421
8.3.6. Objetivos de responsabilidad de los empleados en la propuesta de una Norma ISO Contable	421
8.3.7. Objetivos alternativos en la propuesta de una Norma ISO Contable	422
8.4. AGENTES IMPLICADOS	422
8.4.1. El accionista	424
8.4.2. El Consejo de Administración	426
8.4.3. Los empleados	430
8.4.4. Los auditores	432
8.4.5. Terceros interesados	436
8.4.5.1. Entidades financieras	436

8.4.5.2. Clientes y Proveedores	436
8.4.5.3. Futuros Inversionistas	436
8.4.5.4. Competidores	437
8.4.5.5. Consumidores finales	437
8.4.5.6. Entidades locales y Autonómicas	437
8.5. EL PROCESO DE INFORMACIÓN	438
CAPÍTULO 9.- FORMULACIÓN DE LA PROPUESTA	442
9.0. INTRODUCCIÓN	443
9.1. FACTORES INTERNOS Y EXTERNOS A TENER EN CUENTA EN LA FORMULACIÓN DE UNA NORMA ISO CONTABLE	444
9.1.1. Nivel de transparencia en la información al accionista	445
9.1.2. Relaciones actuales del accionista con el Consejo de Administración	445
9.1.3. Actitud del accionista en la Junta General de Accionistas	446
9.1.4. Grado de participación del accionista en la toma de decisiones	446
9.1.5. Sistemas de calidad implantados previamente	447
9.1.6. Medios técnicos utilizados por la empresa	447
9.1.7. Importancia de la calidad en la dirección de la sociedad	447
9.1.8. Compromiso de la sociedad con el medio ambiente	448
9.1.9. Imagen corporativa frente a terceros	448
9.1.10. Posicionamiento frente a la Hacienda Pública	449
9.1.11. Cumplimiento aspectos legales	449
9.2. FORMULACIÓN DE LA NORMA ISO CONTABLE	450
9.2.1. Introducción	450
9.2.2. Fases de la Norma ISO	451
9.2.3. Contenido de la Norma ISO Contable	453
9.3. EL MANUAL DE CALIDAD Y DE PROCEDIMIENTOS	504
9.3.1. Introducción	504
9.3.2. El Manual de Calidad	504
9.3.3. Procedimientos	508
9.4. EL PROBLEMA DE LA DIMENSIÓN DE LAS EMPRESAS	508
9.5. LAS LIMITACIONES DE LA PROPUESTA	510
CAPÍTULO 10.- EL FUTURO DE UNA NORMA ISO CONTABLE	512
10.0. INTRODUCCIÓN	513
10.1 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA NORMA ISO CONTABLE..	513

10.2. EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) Y LA FORMULACIÓN DE UNA NORMA ISO CONTABLE	515
10.3. LA NORMA ISO CONTABLE Y SUS IMPLICACIONES SOCIALES, CONTABLES, TRIBUTARIAS Y LEGALES	516
10.4. LAS RELACIONES DE LA NORMA ISO CONTABLE CON EL RESTO DE NORMAS DE CALIDAD	517
10.5. FUTURO DE UNA NORMA ISO	518
CONCLUSIONES	520
APÉNDICES	
BIBLIOGRAFÍA	

INTRODUCCIÓN A LA TESIS

A) Introducción y descripción del problema.

Con la publicación de la Ley 43/1995, de 28 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades, se ha producido un cambio en cuanto a las relaciones entre contabilidad y fiscalidad. El cambio al cual nos referimos, se centra en la aceptación de los principios contables como punto de partida en la configuración y determinación definitiva de la base imponible.

Para la consecución de una aceptación plena de los Principios Contables Generalmente Aceptados, se debería dejar al margen, por parte de la Hacienda Pública, el recelo de una correcta utilización del principio contable de Prudencia.

Esta aproximación de la disciplina tributaria a la contable no ha sido totalmente integrada, puesto que la Ley 43/1995 sigue estableciendo la necesidad de realizar determinados ajustes (extracontables) al resultado contable, con objeto de obtener un resultado fiscal atendándose a principios tributarios.

No hemos encontrado en la Ley 43/1995, ni en la exposición de motivos ni en su texto legal, una justificación clara y concreta de la existencia de los ajustes extracontables. Si dejamos a un lado, los motivos de recaudación, no acertamos a discernir otros motivos que fundamenten la separación entre resultado contable y resultado fiscal, obteniéndose ambas magnitudes en la contabilidad de las sociedades mercantiles.

Si nos adentramos en la casuística del Impuesto sobre Sociedades, veremos que las denominadas diferencias entre contabilidad y fiscalidad, están agrupadas en dos categorías: las diferencias *temporales*; justificadas básicamente, por distintos criterios de imputación temporal y las diferencias *permanentes*; justificadas por motivos de calificación y valoración que la norma tributaria considera, algunas partidas de gasto contabilizadas, como no deducibles.

Las primeras diferencias (temporales) revierten con el paso del tiempo mientras que las segundas (permanentes) no admiten su reversión futura.

Como conclusión a lo anteriormente expuesto, vemos que las únicas diferencias -entre las disciplinas contable y fiscal- son las permanentes. El problema radica, según nuestra opinión, en la posibilidad de desaparecer o traspasarse a la categoría de temporales, si se pudiese reducir el nivel de desconfianza, que suele predominar en las relaciones con los órganos de la Inspección de la Administración Tributaria.

Un primer objetivo de nuestra propuesta enmarcada en la formulación de crear una Norma ISO Contable, será dar solución al modo de eliminar las diferencias permanentes. Un segundo objetivo, consistirá en incorporar las normas de calidad a los procesos de elaboración de información financiera, pues entendemos que existe una escasa transparencia en la información suministrada generalmente a los accionistas debido a un exceso de celo de la legislación mercantil, además, de contemplar otros objetivos detallados en el apartado E de este resumen introductorio.

B) Literatura actual.

El objetivo propuesto en esta tesis, se enmarca en el estudio multidisciplinar de las siguientes áreas de conocimiento:

- a) Normas de Contabilidad General y Control de Gestión.
- b) Normas Tributarias del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Normas relativas al derecho de información del accionista.
- d) Normas de Calidad Total.

Pocos son los autores que han tratado el acercamiento de la fiscalidad a la contabilidad.

La propuesta va dirigida, principalmente, a justificar la posibilidad de una integración de ambas disciplinas mediante la incorporación de toda la literatura que describen las normas técnicas de gestión de la calidad total adaptadas a la contabilidad.

En este aspecto debemos mencionar que son muy escasas las publicaciones de mejora de la contabilidad, mediante el uso de normas de calidad en los procesos de información financiera.

La literatura actualmente publicada suele estar dividida en posturas tales como; decantarse a favor de tomar partido por la defensa de una Imagen Fiel sin la contaminación de las normas fiscales o, en el lado opuesto, la defensa de una base imponible con escasa injerencia de los principios contables generalmente aceptados, sobre todo, por las restricciones que supone la utilización

indiscriminada del principio de prudencia, llegando en opinión de autores destacados a ser utilizado como forma legal de anular la base imponible consiguiendo el objetivo de no tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

En relación a las publicaciones que desarrollan el estudio del derecho que tiene el accionista -de recibir una completa información de la contabilidad de la sociedad de la cual es propietario- constatamos también, la escasez de textos que hayan abordado la problemática desde una óptica de la transparencia de esa información y, sobre todo, podemos afirmar el recelo de la legislación mercantil que ampara a los miembros del Consejo de Administración, a no suministrar ningún tipo de información si con ello se perjudica el interés social de la compañía.

C) Metodología

La metodología seguida ha supuesto las siguientes etapas:

En primer lugar, se ordenó y clasificó la documentación relevante, tanto desde el punto de vista contable como fiscal.

En segundo lugar, se solicitó previa selección de numerosos textos, una parte de documentación mediante el desplazamiento personal a las siguientes entidades: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Departamento de Informática Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Colegio de Economistas de Cataluña (CEC), Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña (CCJCC) e Instituto de Auditores Internos de Cataluña (IAI), International Institute for Quality Develepoment (ICFIDE). En estas entidades se han consultado documentos y se mantuvieron entrevistas personales con sus máximos responsables. Destacamos especialmente las entrevistas: con el actual presidente del ICAC, Don Antonio Gómez Ciria; con el responsable del Departamento de Estadística del IEF, Don Francisco Mélis con la jefe de área del Departamento de Informática estadística del Ministerio de Economía y Hacienda, Doña María Luz Gómez, con el Secretario Técnico del ICJCC Don Enric Verges, con el Presidente de Centro de Desarrollo de la Calidad ICFIDE Don Andrés Senlle y finalmente con Don Alfonso Gota Losada, al objeto de contrastar con todas estas personas y otras muchas más que sería largo y engorroso de citar en estos momentos, la validez de las premisas de partida de nuestra tesis.

En tercer lugar, se consultaron varias bibliotecas de diversas Universidades.

Finalmente, procedemos a desglosar la metodología seguida a través del contenido de los capítulos que componen la tesis.

Capítulo 1: Los principios de la Imposición

El objetivo de este capítulo ha consistido en poner de manifiesto, la continua vulneración que realizan la mayoría de países de los principios de la imposición, a partir de los postulados del profesor Neumark y en concreto, en el caso español, las recomendaciones del profesor Enrique Fuentes Quintana. El Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo se han encargado de recordar la importancia de su respeto y cumplimiento.

Otro de los objetivos de este capítulo ha consistido en el análisis del principio de transparencia que debe presidir toda publicación de una norma tributaria, puesto que con esta tesis se persigue fomentar la transparencia de la información contable hacia el accionista y la supresión de las diferencias entre la contabilidad y fiscalidad.

Capítulo 2: La Justificación del Impuesto sobre Sociedades

La metodología utilizada en este capítulo ha seguido dos líneas de investigación:

Una línea de investigación ha sido el análisis y tabulación de las estadísticas del Impuesto sobre Sociedades en el periodo comprendido entre 1991 y 1995, respecto a la incidencia de los ajustes extracontables en la base imponible.

Llama la atención observar que el Ministerio de Economía y Hacienda hasta 1993, desconocía por completo qué tipos de ajustes realizaban las empresas y a cuanto ascendían en porcentaje o en número, respecto a la base imponible.

A partir de 1994, se empieza a disponer de un desglose por tipos de ajustes, siendo la conclusión que el volumen de ajustes es tan importante como disperso y confuso.

Se concluye también en este capítulo la necesidad por parte del Ministerio de Economía y Hacienda de profundizar y mejorar mucho los resultados obtenidos por las estadísticas dado lo incoherentes que resultan.

La otra línea de investigación ha consistido en el estudio de la justificación del Impuesto sobre Sociedades desde sus posturas a favor, en contra, o la solución de una integración total con el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas.

Una de las conclusiones a que se llega, en este capítulo segundo, es la necesidad de la existencia del Impuesto por dos motivos fundamentales, la dificultad de gravar la obtención del beneficio por parte de las personas físicas y los motivos de recaudación sobradamente conocidos.

Capítulo 3: La evolución histórica del Impuesto sobre Sociedades

El análisis realizado en la evolución del Impuesto sobre Sociedades ha permitido observar el distanciamiento que ha existido siempre entre la norma contable y la norma fiscal. Las sucesivas leyes publicadas desde la aparición de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria hasta la Ley 61/1978, ignoraban por completo los postulados contables en la determinación de la base imponible.

Destacar sin embargo que en 1976, se publicó un borrador denominado Proyecto de Ley para regular el Fraude Contable que formulaba la necesidad de calcular la base imponible a partir de la aceptación del resultado contable.

Las reformas sucesivas del Impuesto sobre Sociedades han supuesto una perpetuación de la incorrectamente denominada doble contabilidad por parte de las empresas, con los consiguientes costes que ello ha supuesto con motivo de seguir los principios contables y tributarios en paralelo. Finalmente, la publicación de la Ley 43/1995, ha permitido introducir un giro en la evolución dualista tradicionalmente seguida.

Capítulo 4: La Tributación comparada

La metodología seguida en el cuarto capítulo ha consistido en la descripción y análisis de los principales componentes de la base imponible, con el objetivo de comparar los distintos sistemas tributarios de los países comunitarios, así como, la de otros países considerados avanzados en la implementación de políticas contables y tributarias.

Los componentes comparados han sido los siguientes:

- 1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades:
 - 1.1. Tipo de gravamen.
 - 1.2. Ganancias de capital.
 - 1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales.
 - 1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero.
 - 1.5. Clasificación de las sociedades.
 - 1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta

- 2) Determinación de la base imponible:
 - 2.1. Ganancias de capital.
 - 2.2. Amortizaciones.
 - 2.3. Tratamiento de los dividendos.

- 2.4. Compensación de pérdidas.
- 2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas.
- 2.6. Consolidación de beneficios.

Los países estudiados son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Irlanda, Italia, Japón, Noruega, Nueva Zelanda, Portugal, Reino Unido y Suecia.

Una segunda línea de investigación, ha consistido en analizar las recomendaciones del Informe dirigido por Onno Ruding que propugna el acercamiento entre la denominada contabilidad comercial y la fiscalidad en cada uno de los países objeto de estudio. Las recomendaciones vertidas en el referido Informe, apuntan en la misma dirección que la propuesta de Norma ISO Contable.

Capítulo 5: La Reforma del Impuesto sobre Sociedades

El capítulo quinto es uno de los más extensos de la tesis en el que se realiza un completo estudio de los principios y causas de la reforma del Impuesto sobre Sociedades. El objetivo se ha centrado en evaluar el proceso seguido en la reforma y el por qué de sus limitaciones en la apuesta en el futuro de eliminar las diferencias entre el resultado contable y la base imponible.

Son muchos los autores que han avalado el avance conseguido con la reforma llevada a cabo por el Ministerio de Economía y Hacienda. No se debe olvidar que esta reforma venía impuesta de forma indirecta, por la reforma mercantil de 1989, verdadera impulsora de los cambios en el ámbito fiscal. Una vez más, son pocos los tratadistas que abogan por la aproximación de las normativas contable y fiscal, los argumentos aducidos son los diferentes objetivos que persiguen ambas normativas.

La viabilidad de la propuesta de ISO contable insiste en los sacrificios que surgen al intentar aproximar, en ambos lados, las disciplinas contable y fiscal y no sólo de uno, siendo habitual que la norma contable ceda a los imperativos tributarios.

Capítulo 6: Las relaciones entre contabilidad y fiscalidad

En este capítulo sexto, se pretende analizar la evolución histórica respecto a la implantación de un Plan General de Contabilidad obligatorio y autónomo de las normas tributarias debido a las distintas finalidades a que responden los datos empresariales: las finalidades *generales* y la finalidades *tributarias* y, por consiguiente, de los respectivos principios y normas que deben regir en un campo de competencia o en otro.

Además, se estudia la forma en que los principios contables enlazan con los principios tributarios, puesto que, el resultado contable es el punto de partida para la determinación de la base imponible (una de las grandes novedades de la Ley 43/1995 del IS).

Otro punto de análisis en éste capítulo, es el marco normativo contable español con motivo de la incorporación de España a la Comunidad Europea, que obligó a la armonización de nuestras normas contables con la cuarta y séptima Directivas. En este sentido la cuarta Directiva disponía de la obligatoriedad que las cuentas anuales ofrecieran la Imagen Fiel de los activos, pasivos, situación financiera, beneficio o pérdida.

Capítulo 7: El de la propuesta

Con el capítulo séptimo se inicia el desarrollo del proceso necesario para la creación de una Norma ISO Contable. Para ello, en primer lugar, se realiza una descripción del conjunto de normas que consideramos que influyen directamente en nuestra propuesta. Estas normas son las siguientes:

- Normas de calidad.
- Normas de control interno.
- Normas de control de gestión.
- Norma legales.

En segundo lugar, se ha realizado una investigación de los procesos de calidad y su relación con los procesos de elaboración de la información contable. Nuestro interés se justifica en la búsqueda de fundamentos teóricos, que avalen nuestra tesis, en los que se muestre la posibilidad de una aproximación entre la norma contable y fiscal mediante la utilización de técnicas de gestión de la calidad total, aplicadas a la contabilidad general.

El objetivo, una vez más, es demostrar que no siendo posible la supresión del Impuesto sobre Sociedades, estamos totalmente convencidos de la viabilidad del acercamiento entre las dos normas en colisión.

Las conclusiones de los Informes Cadbury en el Reino Unido y de la comisión Treadway (Informe COSO) en Estados Unidos, avalan en gran parte los planteamientos no ya de una Norma ISO Contable, por lo avanzado de la propuesta, sino en la recomendación de incorporar la transparencia como elemento básico de la información contable y la defensa del derecho de información del accionista.

Capítulos 8 y 9: Formulación de la propuesta

En los capítulos octavo y noveno se desarrollan ampliamente los medios necesarios para articular la propuesta de una Norma ISO Contable.

En primer lugar, se explican los argumentos del por qué de esta propuesta.

En segundo lugar, se detallan los agentes implicados en la propuesta de norma ISO Contable.

En tercer lugar, se describen los procesos de información financiera y los requisitos necesarios.

En cuarto lugar, se describen los factores internos y externos a tener en cuenta, previamente, a la formulación de la propuesta.

En quinto lugar, se realiza la formulación de la propuesta que consta, como es perceptivo, de 20 puntos de acuerdo a las Normas ISO internacionales.

Y, finalmente, se describen las limitaciones que, según nuestra opinión, consideramos como restricciones del modelo propuesto.

Capítulo 10: El futuro de una Norma ISO Contable

Se realiza una descripción de la apuesta de futuro que va a representar la novedosa formulación de una Norma ISO Contable. Basamos esta afirmación en que tradicionalmente la información contable ha tenido y tiene varios destinatarios, sin embargo uno sólo de ellos, el Ministerio de Economía y Hacienda ha tenido la potestad legislativa para modificar a su antojo aquella información contable que se contraponía a sus objetivos hacendísticos. Por este motivo, la propuesta va dirigida principalmente al accionista como principal destinatario de la información financiera y contable, con el doble objetivo de informar y lograr suprimir los niveles de desconfianza de la Administración Tributaria.

D) Argumentos de la justificación de la Propuesta

Nuestra intención es la de formular una norma de ámbito predominantemente mercantil que regule los procesos de elaboración y tratamiento de la información económica, comercial y financiera destinada en primera instancia al accionista y posteriormente al Consejo de Administración.

El progresivo acercamiento de la base imponible al resultado contable, atendiendo a la realidad económica y a la mejora de la calidad de la información financiera de las sociedades ha sido motivado, en gran parte, por las reformas legales en el ámbito contable -siendo el punto de partida la Ley 19/1989 de reforma mercantil-, las cuales, han supuesto la definitiva aceptación de: *-la contabilidad empresarial, las cuentas anuales e informe de gestión-* como documentos mercantiles de capital importancia, en aras a la transparencia informativa de las sociedades.

Ello ha culminado la integración legal del resultado contable dentro de la base imponible en el artículo 10.3 de la Ley 43/1995.

Si atendemos al principio de seguridad jurídica, se deberán tener en cuenta las intenciones de la Ley 43/1995, la cual en su exposición de motivos, expresa:

“El principio de transparencia exige que las normas tributarias sean inteligibles y que de su aplicación se derive una deuda cierta. Este principio se desprende del más general de seguridad jurídica”.

Podríamos añadir, que el artículo 148 de la Ley 43/1995, denota el recelo histórico de la Administración Tributaria hacia el contribuyente y las compañías mercantiles en nuestro caso, en contra del principio de buena fe y lealtad que deben presidir las relaciones entre la Administración y los administrados.

En relación a lo que venimos comentando, el informe de auditoría no puede ser una patente de corso que permita a las empresas tomar determinadas decisiones, si el mismo, no ha establecido unos mecanismo de control referentes a la información contable y financiera.

Mientras las sociedades no tengan en sus planes de negocio unos objetivos estratégicos como la mejora de la calidad en la información, se estará produciendo una brecha importante, y no por ello, se debe responsabilizar a los auditores de cuentas.

Seguidamente exponemos los principales argumentos de nuestra propuesta:

Un **primer argumento**, es la propia inexistencia en el ámbito normativo de una Norma ISO Contable en España que tenga por objetivo la transparencia de la información financiera suministrada al accionista.

En la actualidad, no existe un marco normativo concreto respecto a la información que debe recibir un accionista. La legislación mercantil regula el deber de información -en el artículo 212 del Texto Refundido- como un derecho, pero no especifica los canales para su consecución práctica. Lo mismo ocurre con las normas de control interno preocupadas por la consecución de unos objetivos

internos de la dirección, pero en muchos casos alejados del deseo de información del accionista. Sólo las norma de calidad se han acercado, de una forma muy pasajera y siempre con el cuidado de no tener que enfrentarse con la dirección general que suele ser la misma que demanda la implantación de normas de calidad.

Un **segundo argumento**, es la idea de creación de una Norma ISO Contable que obedece al postulado de eliminar las diferencias entre el resultado contable y la base imponible que existe en la actualidad.

Como exponemos en el capítulo quinto de nuestra tesis, existe una escasa diferencia entre el resultado contable y la base imponible -confirmado por la mayor parte de tratadistas- por ello, la oportunidad de crear una norma ISO Contable deberá permitir en la medida de lo posible, seguir trabajando en el acercamiento entre ambas disciplinas, atenuando la desconfianza por parte de la Administración tributaria respecto de los datos presentados por las empresas.

Un **tercer argumento**, es la de establecer una norma que a su vez sirva de complemento a las normas de calidad y a las normas de control interno. Esto permitirá conocer los límites de interrelación entre las normas implicadas y eliminar las posibles injerencias que en la actualidad se están produciendo.

Las normas de calidad no suelen estar relacionadas con el departamento contable y lo mismo ocurre pero a la inversa con las norma de control interno. Del conocimiento de ambas normas, surge la idea de complementar con una nueva norma contable el acercamiento de la calidad en la contabilidad.

Un **cuarto argumento** consiste en la solicitud de mejorar los medios utilizados por la empresa para elevar el nivel de conocimiento por parte del accionista.

Concretamos que, según nuestra opinión y experiencia profesional, la Legislación mercantil debería regular los mecanismos necesarios y suficientes para contribuir en el conocimiento total de la empresa, además de proteger el buen uso de la información suministrada. Entendemos que la Legislación mercantil vigente protege en mayor medida las acciones del Consejo de Administración, en lugar del accionista, muchas veces ignorante de las políticas internas de las sociedades. Esta potestad del consejo limita en gran medida el derecho que todo accionista tiene para obtener una mayor información no sólo de la contabilidad sino de cualquier otro aspecto relacionado con la actividad de la empresa.

Un **quinto argumento**, se encuentra en la divulgación a través de la Norma ISO Contable del cumplimiento estricto de los principios de contabilidad generalmente aceptados y, con ello, evitar la aplicación del artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Relacionado con el segundo argumento, el estricto cumplimiento de los principios de contabilidad son unos de los pilares básicos para la creación de la Norma ISO Contable. Cualquier desarrollo contable, que no prevea su aplicación, puede ser definido como de externo a la contabilidad y de dudosa legalidad.

Un **sexto argumento**, consiste en analizar si las normas de calidad intentan una aproximación de los clientes y proveedores a las empresas, la Norma ISO Contable intenta esa misma aproximación concretizada, entre los accionistas y el Consejo de Administración, juntamente, con la dirección y los empleados.

La referida aproximación vendrá conseguida por el mismo accionista cuando en cada Junta General solicite, si lo cree conveniente, un mayor detalle de la información suministrada por el propio Consejo de Administración.

La Norma ISO Contable pretende que de su lectura, el Consejo de Administración se anticipe al accionista y elabore un informe detallado de la situación real de la sociedad. Será a partir de ese informe cuando el accionista prestará su conformidad, detallando aquellos aspectos que considere deben mejorar.

Un **séptimo argumento**, estriba en conseguir definir el nivel de calidad de información acorde con las premisas establecidas por los accionistas.

La posición del accionista es clave en el proceso de inicio de una Norma ISO Contable. En la medida en que se definan todos y cada uno de los objetivos, se podrán ir estableciendo los mecanismo de control y seguimiento por parte del Consejo de Administración, conjuntamente, con la dirección general de la sociedad.

Un **octavo argumento**, es la elaboración de un Manual de Calidad y de procedimientos, centrado en la mejora de la elaboración de los circuitos de información económica y financiera, en función de los niveles jerárquicos de cada entidad y una mejor divulgación de las funciones del departamento contable que se iniciará en las empresas con la puesta en marcha de una Norma ISO Contable.

El Manual de Calidad y la lista de procedimientos será como sucede en las normas de calidad, el libro de apoyo en forma de redacción escrita, dónde se darán cabida a las directrices solicitadas por el accionista. Sin el apoyo de todas las partes implicadas, su confección no justificará el esfuerzo realizado. Deberá ser una obra de consulta dinámica, adaptada año tras año, a las particularidades de cada departamento referentes a temas contables.

Un **noveno argumento**, se justifica en la propia Norma ISO Contable, pues estará dirigida a todas las empresas y en particular, a las empresas no sometidas a verificación contable por auditores de cuentas, debido a la carencia de un sistema de validación externa de la información financiera y no financiera.

Las empresas no sometidas a verificación contable han de ser las principales destinatarias de la propuesta de Norma ISO Contable. La ausencia de un control externo podría estar permitiendo, en determinados casos, continuos abusos por parte de quien ostente la dirección de la sociedad, siendo su actividad desarrollada al margen del conocimiento del accionista.

Un **décimo argumento**, la creación de una Norma ISO Contable, debería poder permitir una nueva delimitación de las responsabilidades entre la dirección general de las empresas y los auditores de cuentas.

Se insiste en que la voluntad, de esta nueva norma, debe permitir una redefinición del papel de los auditores. Las responsabilidades que se les suelen imputar tienen su origen, en su gran mayoría, en la falta de controles por parte de la propia empresa, o en caso de existencia, su continua violación por parte de empleados poco honestos y necesitados de unos elevados recursos económicos a costa de la empresa.

Undécimo argumento, el conocimiento tardío de situaciones fraudulentas o de abuso de poder por parte de determinados miembros del Consejo de Administración, como agentes responsables de la dirección de las empresas, hace necesario la incorporación de terceras personas representantes de los accionistas mediante la creación, a través de la Norma ISO Contable, de un Comité en el seno del consejo, al objeto de evitar una toma de decisiones no acordes con la estrategia global de la sociedad.

Se deberá crear en el seno del Consejo de Administración de la empresa un Comité de Calidad que tendrá entre sus funciones; vigilar el estricto cumplimiento de las directrices señaladas por la Junta General de Accionistas y la calidad de la información contable elaborada por los distintos departamentos implicados, además de, supervisar las decisiones -que a lo largo de todo un ejercicio económico- vaya tomando el Consejo de Administración.

Es sobradamente conocido, los escándalos de determinados consejeros que con amplios poderes han llevado a la ruina, a más de una sociedad, por el exceso de confianza del resto de consejeros y la ignorancia total de los accionistas.

El Comité ha de permitir reducir el riesgo en la toma de decisiones interesadas y en algunos casos fraudulentas.

E) Objetivos Generales y Contables de la propuesta

Los objetivos que a continuación se detallan, de forma esquemática, se han formulado con una doble intención, por un lado, conseguir satisfacer las necesidades de los accionistas y, por otro, el acercamiento de las normas contables en las normas fiscales y viceversa.

MODALIDAD OBJETIVO	IMPLICACIÓN DIRECTA A	IMPLICACIÓN INDIRECTA A
Generales	La Dirección de la Sociedad	Todos los Empleados
Contables	Normas Contables	Normas Tributarias
De Responsabilidad	Todos los Empleados	Audidores y Comité de Calidad
Alternativos	La Sociedad	Terceros Interesados

De este breve resumen se detallan, a modo de introducción, los dos primeros objetivos, es decir, los Generales y Contables:

E.1. Objetivos Generales de la Propuesta

La propuesta de una Norma ISO Contable pretende establecer, los mecanismos necesarios para garantizar una transparencia de la información a suministrar a los propietarios de cualquier empresa, con los siguientes objetivos generales :

1. Establecimiento de los niveles de calidad de información económica y financiera establecida a priori por los accionistas.
2. Definición de los niveles de seguridad en cuanto a las informaciones estratégicas que pudieran afectar a la continuidad de la empresa.
3. Establecimiento de normas de implicación y desarrollo respecto de todos los empleados que desempeñen funciones en la empresa.

4. Fijación de la materialidad en unidades monetarias dependiendo del tipo de transacciones efectuadas y de acuerdo al proceso de elaboración de datos con contenido económico.
5. Delimitar el Derecho del Accionista en cuanto al uso de la Información recibida.
6. Delimitación de las responsabilidades del Auditor
7. Delimitación de las responsabilidades del Consejo de Administración.
8. Delimitación con respecto a las normas de calidad.
9. Evaluación de las directrices fijadas por los accionistas.
10. Seguimiento del manual de calidad y listado de procedimientos establecido para el cumplimiento de la Norma ISO Contable.
11. Obtención de la Certificación por el organismo correspondiente de la Norma ISO Contable.

A continuación realizamos una breve descripción de cada uno de los objetivos detallados anteriormente.

En cuanto al punto 1 de la calidad, nos estamos refiriendo a la necesidad de definición por parte del accionista del nivel de información que desea recibir, para ello es necesario conocer el grado de detalle en determinadas partidas de la contabilidad, la periodicidad de los informes, el tipo de vocabulario (técnico o sencillo), qué aspectos interesan profundizar y en qué partidas, si el tipo de información ha de ser totalmente financiera o por el contrario, debe incluir información no financiera explicada mediante porcentajes o gráficos, etc.

En cuanto al punto 2 de los niveles de seguridad, nos estamos refiriendo a la necesidad de realizar una distinción en función del capital poseído por cada accionista, al objeto de tener un conocimiento de los temas considerados estratégicos o reservados y evitar su trasvase a terceras personas, con el consiguiente perjuicio para la continuidad del negocio. Así mismo, se deberán establecer los canales de distribución de la información y determinar las personas que están autorizadas a recibir información y hasta qué nivel.

En cuanto a las normas del punto 3 de implicación y desarrollo, nos estamos refiriendo, al detalle de la funciones que deberán desempeñar cada empleado, una vez el accionista haya consignado el nivel de información necesitada. Todo empleado debe conocer las reglas del juego y su nivel de responsabilidad en cada una de ellas. Sino existen unas mínimas normas de

desarrollo de funciones, se producirán duplicidades y vacíos simultáneamente en los trabajos.

En cuanto al punto 4 de fijación de la materialidad, la dirección precisa conocer en pesetas el nivel de detalle o el margen de error a la hora de confeccionar informes hacia el accionista. Todo no puede ser conocido ni explicado, por ello es necesario definir un intervalo cuantificado en pesetas que sirva de punto de referencia a los encargados de elaborar la información financiera.

En cuanto al punto 5 de delimitación del uso de la información recibida por parte del accionista, se exige una vinculación a la empresa, de la cual es propietario y evitar una divulgación a terceros de aspectos estratégicos y confidenciales.

En cuanto al punto 6 de delimitación de la responsabilidad de los auditores, es necesario tener en cuenta la posibilidad de que existan empresas no sometidas a verificación contable, sin embargo en el supuesto de su existencia, se deberá establecer acuerdos de colaboración con los auditores de la empresa, para analizar los puntos comunes en la elaboración de la información contable no directamente vinculada a los estados financieros, al objeto de establecer las oportunas delimitaciones y evitar la duplicidad o ausencia de controles.

En lo relativo al punto 7 de las responsabilidades del Consejo de Administración, es necesario revisar todas y cada una de sus funciones al objeto de redefinir algunas de ellas e ir implementando las medidas oportunas por parte del accionista, que deberá incorporar nuevas personas en el seno del consejo como representantes suyos.

El punto 8 de delimitación con las normas de calidad, creemos que no existirán problemas en tanto en cuanto se definan claramente, las funciones del departamento contable. Si la empresa tiene o está en vías de obtener una certificación ISO de normas de calidad, se deberá estudiar y analizar los puntos en común al objeto de conseguir las sinergias necesarias y dirigirlas al mismo fin de calidad tanto de producto como de información.

En lo referente al punto 9 de evaluación de las directrices fijadas por los accionistas, es necesario tener conocimiento del grado de desarrollo de las directrices establecidas. En el supuesto de detectar debilidades se deberá conocer el motivo y justificación del por qué de su incumplimiento, así como las medidas correctoras establecidas.

En el punto 10 se menciona la importancia del manual de Calidad que será necesario redactar con las principales directrices y normas, con el fin de proporcionar una guía metodológica base de continua consulta y ayuda en el supuesto de dudas, en el proceso de elaboración de la información.

Finalmente el punto 11 hace referencia a la obtención de la certificación. El fin último de toda Norma ISO es la acreditación por personas expertas en procesos de información, del correspondiente certificado que acredite el esfuerzo de todos los empleados y accionistas, en la consecución del objetivo de una mejora en la calidad de la información financiera y no financiera.

Los objetivos anteriormente detallados, fundamentan su existencia en la voluntad de formular un modelo teórico, partiendo de las premisas aportadas por las Normas ISO de calidad y las Normas de control interno, que permita garantizar al destinatario principal (el accionista) una fiabilidad y confianza en la información suministrada.

E.2. Objetivos de Ámbito contable en la Propuesta

Si anteriormente hemos descrito una serie de objetivos generales que persiguen la formulación de una Norma ISO Contable, podemos añadir otros objetivos que consideramos podrían perfectamente conseguirse y que justifican la elaboración de esta tesis doctoral, siendo éstos, el acercamiento de las normas contables a las normas fiscales y viceversa, mediante la aceptación y correlativa supresión de las principales diferencias, origen de los ajustes extracontables en la determinación de la base imponible.

El fin que se persigue, es flexibilizar ambas disciplinas contables y tributarias, tomando los aspectos positivos de cada una de ellas.

Ello comportará en nuestra opinión, el empezar a cambiar determinados aspectos, sobre todo del lado de la norma tributaria, aceptando en definitiva los postulados contables generalmente aceptados y los usos comerciales habitualmente seguidos por las empresas.

Objetivos contables propuestos:

1. Aceptación de las amortizaciones contables practicadas por la empresa, en base a criterios económicos y financieros, mediante el debido soporte documental y correcta contabilización y periodificación.
2. Aceptación de la dotación contable efectuada por la empresa en concepto de provisión por saldos de dudoso cobro atendiendo, no a la antigüedad del saldo sino al impago cierto, justificado y de difícil cobrabilidad, incluyendo los Entes públicos como deducibles fiscalmente en los supuestos de morosidad que exceda de la fecha de pago establecida en el contrato.

3. Aceptación de la dotación contable realizada por la empresa, en concepto de provisión de riesgos y gastos en base a criterios económicos y financieros justificados documentalmente, siempre que cubran riesgos futuros e inciertos.
4. Aceptación de los donativos pagados por la empresa siempre que estén debidamente documentados y, como condición sine qua non, que la entidad receptora del donativo justifique fehacientemente su ausencia total de ánimo de lucro o dedicación exclusiva a fines sociales.
5. Aceptación de cualquier gasto contable como deducible fiscalmente, siempre que reúna las condiciones de estar bien documentado, correctamente imputado y que tenga relación de forma directa o indirecta con la actividad principal de la empresa.
6. Aceptación por parte de la empresa como gastos no deducibles contablemente, las multas y sanciones efectuadas por cualquier ente público por haber incumplido determinados aspectos de la legislación vigente.
7. Aceptación por parte de las normas contables que las empresas puedan realizar el cálculo de las ventas de inmovilizado material e inmaterial, mediante el procedimiento establecido en el artículo 15 apartado once de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
8. Aceptación por parte de las normas contables del principio de valor liquidativo de la participación del accionista, a los efectos de mejorar la información a suministrar al accionista.
9. Aceptación por parte de las normas tributarias de las reglas de valoración a precios de mercado sólo en operaciones realizadas por las empresas fuera de España. Admitiéndose el precio acordado entre las partes independientes, en el mercado interior.
10. Aceptación por parte de las normas tributarias del endeudamiento medio entre filial y matriz, si se justifica documentalmente su correcto destino financiero.
11. Aceptación por parte de las normas tributarias de la exoneración de los incrementos producidos en la enajenación de activos materiales en las mismas condiciones que las empresas de reducida dimensión.

Como principal argumento, común a los puntos anteriormente citados, manifestamos que si la empresa demuestra que en la elaboración de la contabilidad se han establecido unos mecanismos que garantizan la transparencia

y honestidad de los balances entregados a los accionistas, implicaría la tendencia a eliminar las denominadas partidas no deducibles actualmente vigentes en la legislación del Impuesto sobre Sociedades, salvo las excepciones citadas en el punto 7 anterior, relativo a las multas y sanciones.

Otro aspecto a tenerse en cuenta, se fundamenta en la coexistencia de ambas normativas de acuerdo siempre a las Políticas Económicas que puede tener el Ministerio de Economía y Hacienda adaptadas a las necesidades de convergencia en el entorno europeo.

Es decir, proponemos mediante la aplicación de la Norma ISO Contable, la desaparición pura y simple de las diferencias permanentes en el proceso de comprobación efectiva por parte de la inspección tributaria. Debido a que las denominadas diferencias temporales, como su propio nombre indican, convergen con el paso del tiempo.

Si el anterior objetivo pudiera parecer inalcanzable se debería tener en cuenta las palabras de una de las personas que en España más han estudiado el Impuesto sobre Sociedades, el profesor Alfonso Gota²⁵⁸ Losada artífice con sus palabras de nuestra propuesta como tesis doctoral de la formulación de una norma ISO Contable.

“Ciertamente, si todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades fueran libres, es decir, no dependientes de otros sujetos pasivos, honrados, veraces y con un grado de prudencia acorde con el de la Administración Tributaria, la base imponible sería igual al beneficio contable”

Las anteriores palabras definen claramente la posibilidad por difícil que parezca, de que la empresa elabore con un sentido de honradez, en sí misma, la contabilidad y elimine la desconfianza que generalmente impera en toda relación contribuyente-estado.

F) Contenido de la Propuesta de Norma ISO Contable

De forma esquemática, citamos a continuación el contenido de los 20 puntos de nuestra propuesta de Norma ISO Contable.

²⁵⁸ Gota Losada, A. La Base Imponible, Concepto y determinación coeditado por la escuela de Hacienda Pública y Coopers and Lybrand, tomo 3 Recoletos Cia, Madrid 1995, pág.65.

1.- Política de calidad

Los Accionistas conjuntamente con la Dirección deben definir una política de calidad de la información contable acorde con los principios básicos de la propia empresa y con las expectativas de los accionistas; esta política de calidad en la información contable ha de ser entendida y aplicada por todo el personal de la empresa. Acordes con la política de calidad, la Dirección también debe definir los objetivos de calidad, éstos han de ser alcanzables, concretos y deben ser revisados periódicamente por el Comité de calidad en el seno del Consejo de Administración.

2.- Sistema de Calidad

La Dirección debe definir, documentar, establecer y mantener un Sistema de calidad de la Información Contable.

3.- Los Accionistas y el Consejo de Administración

Los accionistas deberán nombrar los miembros integrantes del consejo y definir sus funciones en colaboración con los miembros del comité de calidad de información, nombrados en Junta General de Accionistas. Es Responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración, el seguimiento y cumplimiento de los niveles de calidad de información definidos por los accionistas. La función principal del consejo es la de controlar los objetivos definidos de política de empresa a desarrollar por la dirección general.

4.- La Dirección General

La Dirección general es responsable de establecer, documentar y mantener al día los procedimientos para controlar y verificar el diseño de los Sistemas de Calidad de la Información y, de éste modo, asegurar a los miembros del Consejo de Administración que se están cumpliendo los objetivos especificados. Las funciones principales de la Dirección general son las de planificar los recursos humanos y medios técnicos adecuados para una correcta asignación de actividades. Los procesos de información contable deben ser verificados y validados de forma periódica por los responsables asignados a cada departamento

5.- El Departamento Contable

El Departamento contable es el encargado de la salvaguarda de todos los documentos que componen el Sistema de Calidad de la Información financiera, así como, debe dar a conocer al resto de departamentos sus objetivos de calidad y la necesidad de cooperación entre todos ellos. Su función principal es la de garantizar la honestidad y fiabilidad de los registros contables.

6.- El Comité de Calidad en la Norma ISO Contable

El Comité de Calidad es el encargado de observar el Sistema de Calidad de la Información implantado en la sociedad, tal como se ha definido y documentado, comparándolo con las necesidades, objetivos y políticas vigentes del negocio. Los integrantes de este comité, a su vez formaran parte del Consejo de Administración. Entre sus funciones se encuentran la redacción y confección del Manual de Calidad y revisión de los procedimientos como herramientas básicas de todo Sistema de Calidad.

7.- El control de los Sistemas de Información

El Sistema de Calidad de la Información requiere definir los documentos que deben estar sometidos a control, qué documentos y datos han de ser aprobados y revisados por el personal o departamentos competentes antes de su distribución y que se establezca una distribución sistemática, de manera que se asegure que todos los documentos se encuentran en lugares apropiados y en el último estado de revisión.

8.- La evaluación de las fuentes de Información

Las fuentes de información son determinantes en la calidad de un informe financiero. Por tanto, es de máxima importancia establecer y documentar la puesta al día de los procedimientos que permitan asegurar una fiabilidad en las fuentes utilizadas.

9.- El control de la información financiera para los accionistas

El cumplimiento de la Norma ISO Contable debe asegurar a los accionistas que la información entregada por el Consejo de Administración y supervisada por el Presidente no carece de debilidades

significativas y configura una base totalmente fiable para la toma de decisiones.

10.- El control de los procesos de información

Todo proceso de elaboración de información requiere de una seguridad basada en que todas las exigencias sean cumplidas no sólo en la emisión final de informes sino también, en los detalles de selección, configuración documentación, consulta, archivo y entrega final a su destinatario.

11.- La contabilidad y los procesos de información

Los registros contables, atendiendo al cumplimiento de la norma, deberán servir de garantía necesaria y suficiente para la consecución del acercamiento entre resultado contable y base imponible. Para ello es necesario una total transparencia e integridad de las personas responsables en la llevanza de la contabilidad.

12.- La responsabilidad de los empleados

Todo empleado será responsable de conseguir con los medios puestos a su alcance, los objetivos generales de la sociedad, con los niveles de información explicitados por los accionistas. Así mismo, deberán solicitar la formación necesaria para la consecución de la mejora continua de los procesos contables.

13.- El control de las no conformidades

Las no conformidades por las informaciones realizadas deben ser evaluadas, identificadas y recogidas documentalmente.

14.- Acciones correctoras y preventivas

La norma requiere que se defina una sistemática para tomar las acciones correctoras ante las no conformidades del proceso de información e iniciar las acciones preventivas.

15.- Manipulación, almacenamiento y entrega

La dirección de la sociedad deberá establecer, documentar y mantener los procedimientos necesarios para prevenir daños en la consulta y archivo de datos y la protección en la entrega de documentación contable o financiera.

16.- Registros de calidad

Los registros de calidad de información son aquellos documentos que genera cada actividad de la empresa y mediante los cuales se puede evidenciar la implantación de un sistema de calidad.

17.- Las funciones de la auditoría

Se solicita que se evalúe periódicamente el Sistema de Calidad mediante las auditorías; las cuales han de ser planificadas, realizadas por personal cualificado y los resultados deben documentarse mediante los Informes de auditoría.

18.- Formación

Deben evaluarse periódicamente las necesidades de Formación del personal y establecer planes de formación acordes con dichas necesidades.

19.- El control de la información estratégica

Toda información financiera o contable considerada como estratégica deberá disponer de los oportunos controles de salvaguarda de archivos que impidan el conocimiento por parte de terceras personas no autorizadas.

20.- La estadística

Se recomienda la utilización de Técnicas estadísticas en el control de procesos de información contable

G) Limitaciones de la Propuesta

Existe, según nuestro entender, una limitación importante al establecimiento de una Norma ISO Contable en función del grado de descentralización de la toma de decisiones.

La limitación viene impuesta por motivos de una plena objetividad en la elaboración de cualquier información contable.

Es necesario una división clara entre la propiedad del patrimonio de la empresa y la gestión de la misma. En el supuesto de la convergencia del capital y la gestión en una misma unidad de negocio, la independencia estaría en entredicho sin duda alguna.

Con la anterior afirmación queremos establecer una limitación importante, siendo la de no recomendar el establecimiento de una Norma ISO Contable en sociedades que no esté garantizado la independencia entre gestión y propiedad.

Todo intento teórico de formulación en la mejora de la calidad de información, puede verse entredicho, al considerarse que se estaría en cierta forma juzgando algo que de por sí todos conocemos : la honradez y buena fe de las personas. Alguien podría pensar que la sinceridad junto con la honestidad es inherente al comportamiento humano y por ello no debe controlarse, pero también el engaño y la falsedad forman parte de las actitudes humanas.

La creencia en elevar el nivel de transparencia en la información elaborada por el Consejo de Administración y a su vez por los empleados, es la base principal de nuestra propuesta.

Capítulo 1

PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN

Quien pretenda suscitar hoy el problema del impuesto justo ante un círculo de personas competentes, puede estar seguro de que más de una de ellas esbozará una sonrisa; y en gran medida se exponen a que le clasifiquen entre los ingenuos y demagogos...

BERILIRI

1.0. INTRODUCCIÓN

Previo al estudio de la justificación de la existencia del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, es necesario y al mismo tiempo del todo obligado, efectuar una revisión de los principios de la imposición que nos permiten asentar los criterios y fundamentos de la necesidad de los impuestos. En concreto el Impuesto sobre Sociedades, está basado en la capacidad de pago, no de las personas físicas, como socios, sino en la supuesta capacidad de pago de las sociedades capitalistas creadas a la sazón de evitar o “limitar” la responsabilidad de aquellas personas que sólo responden con su aportación. De hecho Launfenburger¹ ya manifestaba que la concentración de capital de las sociedades era mayor por su poderío económico que el de los socios si éstos manejaran la empresa como individuos.

El Impuesto sobre sociedades afecta a los accionistas, cuya responsabilidad es limitada sólo en relación a las deudas de la sociedad, pero no en relación a su responsabilidad fiscal. Sin embargo, la que es verdaderamente limitada es la capacidad de este accionista para acceder a la información financiera de la sociedad en la que ha invertido y para conocer su base imponible bajo las exigencias del principio de imposición de la transparencia fiscal.

Detallaremos en este capítulo los principios de la imposición para ver, en capítulos posteriores, la compatibilidad de nuestra propuesta de una Norma ISO Contable -que es el tema central de esta Tesis-, con los principios de la imposición en general y con tales principios en la particular situación de España. Destacaremos, a este respecto, la relación del principio de transparencia tributaria con la situación del accionista minoritario.

1.1. FUNDAMENTOS TEÓRICOS

Referirse a la teoría de la imposición implica referirse a los principios básicos de la misma. La ineludible referencia, ya clásica, en la materia no es otra que la obra del Profesor Fritz Neumark aparecida en 1970² y publicada en castellano bajo el título precisamente de *Principios de la Imposición*. La importancia del Profesor Neumark y de su obra no sólo abarca a los fundamentos teóricos del tema sino que ha sido relevante su participación en el diseño de la Europa fiscal, a través de su desempeño como Presidente del Comité de Armonización Fiscal de la CEE entre 1960 y 1962 y por medio del conocido

¹ LAUFENBURGER, H. «La imposición a la renta». *Tratado de Finanzas*. Tomo I, El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

² NEUMARK, F. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, 2ª ed., Madrid, 1994.

Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE, popularizado como Informe Neumark.

De todos modos, la preocupación por los principios rectores de la elaboración de un sistema de imposición acorde con ciertos valores permanentes de justicia es un tema, naturalmente, muy anterior a la obra antes mencionada.

Por un lado, ya desde la perspectiva de la especulación filosófica, la vertiente aristotélico-tomista había introducido exigencias vinculadas al fin de justicia sobre la práctica de la imposición de su época. Por otro lado, desde la perspectiva práctica, aparecen las contribuciones del cameralismo y los escritos mercantilistas. Ambas vertientes son resumidas ya por Adam Smith en el Libro V de *La Riqueza de las Naciones*.

Tanto la vertiente especulativa como la pragmática han estado movidas por la preocupación de establecer principios conforme a los cuales se diseñe “buenos impuestos”. En este marco aparecen las cuatro reglas clásicas de Adam Smith, los seis principios tributarios de Von Justi, los cuatro principios fundamentales de Ludwig Carl y la sistematización de criterios de Adolph Wagner³.

El tema de los principios de la imposición ha estado permanentemente presente en la literatura hacendística desde la publicación de la obra de A. Smith y ha sido continuo motivo de debate entre posiciones encontradas. De hecho resulta ineludible la presencia de juicios de valor al mencionar el sentido, la utilidad y la magnitud de las cargas tributarias que los gobiernos imponen sobre los ciudadanos. A la vez, los propios juicios de valor que adquieren consenso en un momento histórico determinado, se ven alterados por los cambios de la realidad económica, social y política en el devenir histórico.

Las dos décadas posteriores a la segunda guerra mundial han sido testigos de un variado y amplio desarrollo fiscal. En todas partes, desde variados sistemas políticos y diferentes estructuras socioeconómicas, han proliferado reformas del sistema tributario como parte de proyectos de reforma social o planes de desarrollo económico.

El impulso a esta tendencia universal de reforma fiscal, que necesariamente plantea una exigencia de nueva reformulación sobre los principios de la imposición, se origina en el creciente papel del sector público durante esos años, así como la tendencia hacia la integración de las economías nacionales y el proceso de descolonización, con el consiguiente surgimiento de nuevos estados necesitados de recursos para su propia organización y para atender a los planes de desarrollo.

³ CANALS MARGALEF, J. y CORONA RAMÓN, J. *Avances teóricos actuales de la ciencia de la hacienda pública*. Instituto de Estudios Fiscales, Monografía N° 55, Madrid, 1989.

Aquella exigencia sobre la nueva formulación de los principios de la imposición nace de la pretensión de estructurar sistemas tributarios racionales, en donde los impuestos son instrumentos al servicio de objetivos: sin definir con precisión los fines que se pretende alcanzar no es posible evaluar el sistema tributario que se ha de utilizar como instrumento para tal logro.

Así, las reformas fiscales han pretendido construir un cuadro tributario coherente que, además, sirviera de referencia para detectar inconsistencias de los impuestos existentes y permitiera orientar la propuesta de los ajustes correctores.

En este contexto se reactualiza la vieja controversia sobre los principios de la imposición. La obra de Neumark ordena con rigor lógico los principios de un sistema tributario ideal, como marco de referencia para orientar las reformas fiscales contemporáneas. Es importante insistir, no obstante, en que los principios de la imposición son un producto surgido dentro de determinadas circunstancias históricas. No puede hablarse de ellos en un sentido intemporal y universal, sino que su utilidad y vigencia tienen unas coordenadas de espacio y tiempo particulares y definidas. En este sentido, se puede afirmar que los principios sistematizados por Neumark tienen básicamente un marco contemporáneo europeo.

Sin embargo, hay una metodología general en la obra de Neumark que es la que otorga consistencia lógica a los principios especificados, más allá de su temporalidad y contextualidad europea. El método lógico utilizado consiste en explicitar, en primer lugar, los fines a los que sirven los impuestos; de ellos en segundo lugar, se derivan los principios de la imposición, los que a su vez permiten en tercer lugar, deducir un sistema tributario ideal del cual, finalmente, se concluye una estructura de los impuestos.

Neumark agrupa los “nuevos” principios de la imposición en cuatro grandes categorías definidas por sus finalidades:

- I) Principios presupuestarios-fiscales.
- II) Principios político-sociales y éticos.
- III) Principios político-económicos.
- IV) Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios.

El profesor Enrique Fuentes Quintana reordena la clasificación de Neumark con la intención de asociar más estrechamente la relación lógica entre los fines y los principios de la imposición. Establece cinco finalidades presentes en la sistematización de Neumark:

“Un fin ético: la justicia; tres fines económicos: la eficacia en la asignación de los recursos, la estabilidad y el desarrollo económicos; un objetivo operativo: la eficacia de la técnica tributaria. De esas cinco

finalidades arrancan los 18 principios que Neumark atribuye a la imposición.”

Si bien una jerarquización entre los fines de la imposición es necesariamente arbitraria y sujeta a debate, hay dos fines a los que en general se ha atribuido mayor significación: por un lado, los impuestos deben ser suficientes para financiar el gasto público; por otro lado, los impuestos deben ser justos. El primero de los fines mencionados agrupa los principios político-financieros y presupuestarios. El segundo, los principios político-sociales.

Neumark, en su obra mencionada, atribuye a la suficiencia la categoría de fin primario y, por lo tanto, concede la primacía a los principios político-financieros.

El Profesor Fuentes Quintana, en la introducción a la versión castellana del ensayo de Neumark, se basa en los planteamientos postkeynesianos de la imposición para fundamentar que los principios que Neumark denomina político-financieros o presupuestarios deben relacionarse al fin de la estabilidad económica, ya que de otro modo carecerían de sentido.

Esto se debe a que decir que el Estado cobra impuestos para financiar sus gastos resulta una obviedad que no explica porqué el Estado necesita impuestos para financiarse. ¿No podría acaso financiarse creando dinero? La respuesta conocida a este planteamiento es que, si el Estado creara dinero para financiar sus gastos en una situación de la economía próxima al pleno empleo, el aumento del gasto público no financiado por impuestos generaría inflación. En consecuencia, la lógica del impuesto consiste en disminuir la demanda privada con una detracción de recursos que permita financiar la producción pública. Esto quiere decir que, para determinar el nivel de imposición de un país, es necesario no sólo conocer el nivel del gasto público sino también la presión de la demanda sobre el producto interno, a modo de establecer qué reducción de la demanda es necesaria para hacer posible ese gasto público, en situación de equilibrio económico.

Se deduce de lo anterior que si se otorga la primacía a los principios político-financieros de la imposición, ello implica reconocer la primacía del objetivo de la estabilidad económica entre los fines de un sistema tributario.

A la vista de estos planteamientos, el Profesor Fuentes Quintana contradice a Neumark en cuanto a la primacía entre los fines del sistema tributario, atribuyéndosela al fin de justicia antes que al fin de la estabilidad, con lo que considera que los principios político-sociales se anteponen a los principios político-presupuestarios. Estima que esto se ve avalado tanto históricamente como en la actualidad. Históricamente, ha sido precisamente la justicia lo que originó los primeros escritos sobre principios de la imposición. Tal preocupación sigue

siendo preeminente en la actualidad, como lo demuestra el Informe de la Comisión Carter⁴, del cual hemos extraído una de sus conclusiones:

“El fin primero y principal del impuesto es obligar a compartir equitativamente la carga del Estado por todos los individuos y familias que en él se integran y conviven. A menos que el reparto de la imposición se acepte como justo, se debilitan y pueden llegar a desplomarse los cimientos y el armazón político y social de un país. La historia recoge incontables ejemplos de las severas consecuencias de la imposición injusta. Si el contribuyente estima que la carga se ha distribuido en forma desigual, buscará el medio de evadir el impuesto. Cuando la honradez se desprecia como estupidez, resulta imposible la autoliquidación por parte del contribuyente, multiplicándose innecesariamente los costes de la represión. Estamos persuadidos de que una escrupulosa justicia tributaria tiene primacía sobre cualquier otro objetivo que pueda oponérsele”.

En relación al fin de justicia nos encontramos con los principios de imposición que Neumark denomina político-sociales y que son cuatro:

1. Principio de generalidad de la imposición: todas las personas tipificadas en relación al gravamen deben ser efectivamente sometidas al impuesto.
2. Principio de igualdad de la imposición: las personas que se encuentren en situaciones similares frente al impuesto deben ser tratadas fiscalmente de la misma forma (equidad horizontal) y las que se encuentran en situaciones diferentes deben recibir tratamientos fiscales diferentes (equidad vertical).
3. Principio de proporcionalidad o principio de imposición por capacidad de pago personal e individual: la distribución de la carga tributaria debe hacerse según la capacidad de pago de las personas.
4. Principio de redistribución tributaria de la renta y el patrimonio: la distribución de la carga tributaria debe ser progresiva, conforme al criterio de equidad vertical.

El núcleo de los principios político-sociales corresponde a la *capacidad de pago*. Las exigencias fiscales de este principio conducen a un sistema tributario basado en tres indicadores: la renta (definida en el sentido integral), el patrimonio y las ventas.

En estos tres indicadores de la capacidad de pago se basan los principales impuestos: el impuesto personal sobre la renta y el impuesto sobre la renta de las sociedades, respecto al primero de los indicadores; el impuesto personal sobre el patrimonio neto y el impuesto de sucesiones se refieren al segundo de los indicadores y el impuesto sobre el volumen de ventas, al tercero.

⁴ Comisión Carter: Informe de la Real comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975.

El mismo principio, por otro lado, desautoriza otros tributos, como el impuesto de producto, el impuesto sobre transmisiones y los referidos a consumos específicos, ya que éstos no reflejan la capacidad de pago.

Vamos a detenernos un momento en el concepto de renta imponible en el Impuesto Sobre sociedades.

El estudio del concepto de la renta con propósitos fiscales obliga previamente a distinguirlo de otros afines. La renta, como expresión y medida de la capacidad de pago, es un concepto distinto al elaborado por el Derecho privado a efectos de determinados contratos y también es diferente a los conceptos económicos de renta nacional, etc.

La renta a efectos del Impuesto sobre Sociedades es un concepto residual, porque para su determinación es preciso restar las cantidades pagadas a los factores de la producción (trabajo y capital en sentido amplio). Así concebida, la renta de las sociedades, coincidiría con la renta del empresario. Sin embargo, en la casi totalidad del Derecho comparado se resta la retribución del capital prestado, pero no la del capital aportado (capital social), de forma que la base imponible por Impuesto sobre Sociedades se aleja bastante de la renta del empresario.

No debe tampoco ignorarse que las sociedades no sólo obtienen rentas de explotación, sino que muchas de ellas logran rentas como titulares del factor capital, como ocurre con los dividendos, intereses, cánones, rentas, royalties, etc., que pueden obtener. De ahí que modernamente, se haya producido una corriente unificadora del concepto de renta fiscal, de naturaleza idéntica, tanto se trate de personas físicas como de sociedades, si bien ha de destacarse que sus componentes son distintos, porque en las personas físicas predominan las rentas de trabajo personal, en tanto que en las sociedades predominan las rentas de explotación.

J. C. Wintrey⁵ es contrario a la teoría unificadora, pues manifiesta que sería más apropiado denominar al gravamen como impuesto sobre beneficios, concepto mucho más amplio que permite incluir cualquier tipo de renta o ganancia obtenida por las sociedades.

Es necesario remontarse a la persona para así tratar de definir la renta como la base del impuesto personal progresivo. No es suficiente con sumar algebráicamente todos los rendimientos netos, la renta es algo más. La búsqueda de ese concepto nuevo, superador del concepto limitado de producto neto o rendimiento neto, constituye uno de los capítulos más interesantes y fuente de innumerables trabajos de hacienda pública.

⁵ WINTREY, J.C. *Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

Aunque volveremos en otro capítulo al estudio del concepto de la base imponible, en la actualidad es difícil encontrar algún país con una definición clara y concreta del concepto de renta en relación al Impuesto sobre Sociedades.

Siguiendo con el análisis de los principios de la imposición, el principio de redistribución genera exigencias fiscales que, según Neumark, se puede clasificar en negativas y positivas. Describe como negativas a aquéllas que establecen el postulado de la disminución paulatina, hasta su supresión, de los impuestos sobre transmisiones y de aquéllos que gravan los consumos específicos, la exención del impuesto a las ventas de bienes que cubren necesidades vitales y la reforma en la forma de financiación de la seguridad social. Por otra parte, denomina como positivas a las que reclamarían una progresividad realista en los impuestos a la renta y a las sucesiones, así como un trato fiscal a los gastos de capacitación que facilite la movilidad social.

Una correcta definición de la capacidad de pago debe ser apoyada por la generalidad e igualdad con que se aplican los impuestos con que aquélla se instrumenta. Neumark subraya los mecanismos habituales con que se elude la imposición, tales como las exenciones y desgravaciones, la desigual valoración de la base imponible a que pueden conducir ciertos procedimientos indirectos, la desigual aplicación de los impuestos en zonas o regiones de un país, la desigualdad de cálculo en las deducciones e imputaciones para determinar la renta o el beneficio fiscal.

Relacionados con los fines de eficacia en la asignación de recursos, estabilidad económica y desarrollo económico, nos encontramos con los principios de imposición político-económicos. Neumark los subdivide en dos categorías: tres principios de política económica y otros tres principios del proceso político-económico. En la reclasificación, en función de los fines, del Profesor Fuentes Quintana, a la primera categoría se la denomina de orden económico, en tanto que en la segunda se incluyen los principios de imposición presupuestario-fiscales. Atendiendo a esta última clasificación tenemos:

Principios de política económica atendiendo al orden económico:

5. Principio de obviar las medidas tributarias dirigistas.
6. Principio de minimizar las intervenciones tributarias en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos.
7. Principio de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia.

Principios atendiendo al proceso de orden político-económico:

1) *Principios de imposición político-presupuestarios:*

8. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales: los ingresos tributarios deben cubrir de forma duradera el gasto público.
9. Principio de capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de incrementación): el sistema impositivo debe estar en condiciones de aportar recursos para gastos públicos extraordinarios.

2) *Otros principios del proceso político-económico:*

10. Principios de flexibilidad activa de la imposición: el sistema fiscal se debe diseñar para asegurar la estabilidad macroeconómica de la moneda y el empleo.
11. Principio de flexibilidad pasiva (“incorporada”) de la imposición: la estructura del sistema impositivo debe procurar amortiguar las fluctuaciones del ciclo económico a corto plazo sin mermar el crecimiento a medio y largo plazo.
12. Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento: además de lo recién señalado en cuanto a no entorpecer el crecimiento, dentro de lo posible el sistema impositivo debe favorecer el crecimiento, estimulando el ahorro y la inversión.

En los sistemas capitalistas de economía mixta, la presencia del sector público resulta necesaria en función de lo que la teoría económica llama los fallos del mercado. Pero esto presupone respetar al mercado como asignador eficaz de recursos, lo que fundamenta en Neumark la señalización de los tres principios de orden económico. De ellos se derivan varias exigencias impositivas.

El principio de evitar el direccionismo fiscal exige que los gravámenes no alteren la competencia y la asignación de recursos que ella genera, con discriminaciones en favor de uno u otro subsector de la economía, violentando los principios de generalidad, igualdad y capacidad de pago.

El principio de minimizar la intervención tributaria, para Neumark, debe subordinarse a los principios político-sociales y a los presupuestarios. Del principio de minimizar el intervencionismo se deriva la preferencia por impuestos generales al consumo frente a los impuestos específicos, así como la búsqueda de coincidencia entre las magnitudes fiscales y las económicas.

El principio de evitar las distorsiones a la competencia equivale al viejo principio de “neutralidad impositiva” ante productos semejantes o substitutivos, ante procedimientos alternativos de producción, ante formas organizativas de las empresas o ante métodos de financiación. De aquí se desprenden orientaciones tales como la descalificación del impuesto plurifásico sobre las ventas, la de los impuestos específicos sobre algunos consumos o la de los impuestos de producto. El logro de esta “neutralidad fiscal” se vincula con una de las áreas prácticas abordadas por el propio Neumark, como es la armonización fiscal en la CE.

Los principios referidos al proceso económico se vinculan esencialmente con los fines de estabilidad y desarrollo. En particular, los principios político-presupuestarios se remiten al fin de la estabilidad macroeconómica, en el sentido de que el gasto público debe poder ser financiado con los impuestos o en caso contrario se convertirá en causa de desestabilización. Estos dos principios, el de suficiencia y el de capacidad de adaptación, exigen que el sistema impositivo posea una amplia base. Según Neumark, esto se podría lograr básicamente con tres impuestos: sobre la renta, sobre los beneficios empresariales y sobre las ventas.

La política de estabilización se completa, desde el punto de vista tributario, con otros dos principios de imposición: los referidos a la flexibilidad activa y pasiva. La flexibilidad activa, en particular, exige que el sistema tributario se convierta en una fuerza de contribución automática a la estabilización de la economía. Adquieren gran significación, en función de este objetivo, la magnitud de la presión fiscal, así como la amplitud de la base imponible y la sincronización entre el ingreso de la renta y el pago del gravamen correspondiente a los impuestos sobre la renta y los beneficios societarios.

El fin de asegurar la eficacia técnica u operativa del sistema impositivo alimenta los restantes seis principios de imposición sistematizados por Neumark: los principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios.

13. Principio de congruencia y sistematicidad de las medidas tributarias: el cuadro de impuestos debe definirse en consecuencia con los principios antes mencionados, cuidando de evitar la doble imposición y los “huecos” impositivos.

En los sistemas impositivos actuales se puede señalar que los impuestos sobre el patrimonio, sobre las donaciones y sobre las plusvalías inmobiliarias representan “huecos” significativos.

14. Principio de la transparencia tributaria: se exige que el sistema tributario otorgue certeza y comprensibilidad para el contribuyente. Neumark denuncia que determinados aspectos legislativos referidos a la imposición tienden a oscurecer este principio, con lo cual se deja paso a la arbitrariedad fiscal.

15. Principio de practicabilidad de las medidas fiscales: el diseño apropiado de un sistema impositivo requiere tener en cuenta debidamente tanto el grado de desarrollo del sistema económico al que se pretende gravar, como la estructura y funcionamiento de la Administración fiscal que ha de conducirlo.
16. Principio de continuidad de las normas jurídico-tributarias: se relaciona con la eficacia operativa del sistema impositivo y naturalmente no se refiere a que las normas que lo regulen no se modifiquen. Lo que se exige es que el coste de los cambios que se introduzcan sea efectivamente compensado por las mejoras que se obtengan. Para ello las reformas deben ser graduales, generales y sistemáticas. Se debe evitar las reformas apresuradas u oportunistas.
17. Principio de economicidad de la imposición: se debe lograr los fines establecidos para la política tributaria con el mínimo coste de los impuestos. Habitualmente se divide la función de costes de los impuestos en dos grupos: los costes de administración fiscal y los costes soportados por los contribuyentes, o costes “ocultos”. Con respecto al coste de la administración fiscal, Neumark señala el mayor coste de los impuestos directos sobre los indirectos y el crecimiento de la función de costes al multiplicarse las exenciones o bonificaciones y al elevarse los tipos de gravamen.
18. Principio de comodidad de la imposición: el sistema tributario debe ser cómodo en su funcionamiento; por ejemplo, en los plazos de presentación de las declaraciones a Hacienda y en el pago.

Nos interesa destacar aquí el principio de la transparencia tributaria. Conforme al mismo, el sistema fiscal debe otorgar certeza y comprensibilidad para el contribuyente. Esto significa que el contribuyente debe saber cual es su base imponible, a qué tipo de gravamen se verá sometido y cuál es, en definitiva, la cantidad con la que debe contribuir.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades, lo anterior implica un doble conocimiento por parte del contribuyente: por un lado, cuál es la legislación fiscal y sus reglamentos instrumentales; por el otro, cuál es la situación financiera de la empresa en la que ha invertido. Normalmente, la posesión de ambos tipos de conocimiento requiere formación, como requisito para la comprensión sobre el gravamen. A su vez, dicha comprensión es la única forma de que, aún contando con la información, el contribuyente pueda tener certeza de su obligación fiscal.

En la situación normal del pequeño ahorrador que se convierte en accionista minoritario de una sociedad anónima, tanto las Normas fiscales como las Normas contables son una materia ajena a su comprensibilidad. Las primeras son dominio de los juristas, en tanto que las segundas son dominio de los contables. Por otra parte, el Consejo de Administración de la sociedad no tiene incentivos particulares para esforzarse en que el accionista disponga de la formación y de la información necesaria.

En tales condiciones, el principio de transparencia tributaria difícilmente pueda tener vigencia efectiva. Tal como se detallará en capítulos posteriores de esta Tesis, nuestra propuesta de una Norma ISO contable no solamente respeta los principios de imposición sino que viene a crear mejores condiciones para la satisfacción de alguno de ellos, como es el caso del principio de la transparencia tributaria.

En base a los fines y principios sistematizados, Neumark deduce un sistema impositivo ideal. El mismo puede descomponerse en dos categorías: por un lado, están los impuestos básicos del sistema, que se basan en los tres índices de la capacidad de pago antes comentados; por el otro, los impuestos complementarios, que procuran amortizar los costes de ciertos bienes y servicios públicos prestados por el Estado.

Desde el punto de vista de la recaudación, el sistema tributario ideal se apoya en tres de los impuestos básicos: la renta personal y los beneficios societarios, como impuestos directos, y el volumen de ventas como impuesto indirecto. Para Neumark, teniendo en cuenta los principios político-sociales y económicos, los impuestos directos deben aportar más recursos al sistema que el indirecto: los directos deberían aportar el 50% en tanto que el impuesto sobre el volumen de ventas debería aportar 40%. Los impuestos patrimoniales, que también integran el núcleo básico, tienen una finalidad más determinada por los postulados de justicia y redistribución que por su aporte recaudatorio. Estos impuestos, conjuntamente con los complementarios, (de naturaleza indirecta y destinados a amortizar costes de prestaciones públicas), deben aportar el 10% faltante del total de la recaudación.

El impuesto sobre la renta personal ideal debería tener las siguientes propiedades:

- a) Generalidad.
- b) Amplitud de su base imponible.
- c) Progresividad.
- d) Retención para impuestos en el origen de las rentas.

Por su parte, el impuesto sobre los beneficios societarios ideal debería tener las siguientes características:

- a) Atender a los beneficios distribuidos, evitando la doble imposición de dividendos.
- b) Generalidad.
- c) Tipo de gravamen proporcional, relacionado con el tipo máximo sobre la renta personal.

El impuesto ideal sobre el patrimonio neto debe abarcar la misma generalidad que el impuesto a la renta personal y aplicarse con tipos reducidos, dado su carácter y finalidad.

El impuesto ideal de sucesiones debe descomponerse en dos impuestos: sobre la herencia y sobre las adquisiciones hereditarias. Los tipos de gravamen deben considerarse como parte de una política global de redistribución, considerando simultáneamente el resto de los impuestos que afectan en el mismo sentido.

Por último, el impuesto ideal a las ventas puede estructurarse de dos maneras: el impuesto al valor añadido o el impuesto monofase minorista. En ambos casos deberían ser generales y admitir un tipo de gravamen o bien único o a lo sumo con un tipo general y otro aumentado en función de la capacidad de pago.

El sistema tributario ideal no tiene las pretensiones academicistas o de un perfeccionismo utópico. Su finalidad es práctica: definir el patrón de medida, el modelo de comparación para juzgar los sistemas tributarios efectivamente vigentes y guiar las propuestas de reformas fiscales.

El juicio de los sistemas vigentes, a la luz de los principios de la imposición, conduce a identificar un conjunto de centros principales de problemas fiscales.

Es imprescindible tener en cuenta que la propia naturaleza del sector público es conflictiva por sí misma y, además, ella pone en evidencia la existencia de conflictos, tanto sociales como económicos, entre grupos e intereses de la comunidad.

Tal como se señala en la literatura de la economía pública⁶, la oferta de bienes públicos se enfrenta a un fallo del mercado y se dice que la misma es conjunta o que el consumo de los bienes públicos es no rival, en el sentido de que el consumo del bien público por un individuo no impide el consumo del mismo bien por parte de otro individuo, inclusive no impide la simultaneidad del consumo de ambos individuos sobre el mismo bien. También afecta a los bienes

⁶ MUSGRAVE, R.A. y MUSGRAVE, P.B. *Hacienda Pública teórica y aplicada*. Instituto de Estudios Fiscales, 5ªed., Madrid, 1992.

públicos otro fallo del mercado debido a la imposibilidad de exclusión, en el sentido de que no es posible impedir por medio de un precio positivo que un individuo consuma el bien público si no paga por ello.

Puesto que el consumo de los bienes públicos es no rival y no es posible excluir de su consumo vía precios, los bienes públicos que el Estado produce y ofrece se ven afectados por el problema del “usuario gratuito” (*free-rider*). Esto implica que es natural que cada grupo o sector de consumidores de bienes públicos intente que el coste de producción de los mismos sea soportado por otros. Si el coste de tales bienes públicos es financiado con impuestos, resultará lógico que el comportamiento del “usuario gratuito” se manifieste en un conflicto de intereses sobre la política impositiva, de modo de consumir el bien público aprovechando que otros lo financien con sus impuestos.

Esta realidad hace que Neumark destaque la naturaleza de conflicto y beligerancia del ámbito fiscal para los diferentes actores sociales. En consecuencia, el diseño del sistema tributario no nace pacíficamente de la lógica, tomando como premisas los principios de la imposición. Entre el sistema ideal y el sistema efectivamente vigente, se ubican los grupos de presión, que condicionan la política impositiva con la defensa de sus propios intereses.

En opinión del Profesor Fuentes Quintana, la aplicación de los principios de la imposición de Neumark a la realidad fiscal europea produce tres zonas principales de conflicto:

- 1) El conflicto de la generalidad e igualdad del sistema tributario.
- 2) El conflicto de la progresividad.
- 3) El conflicto de la ventaja económica.

En relación al primero de los conceptos, considera que el ataque a la generalización se ha realizado desde cuatro frentes:

- a) La inexistencia de algunos de los impuestos básicos.
- b) La reducida e inapropiada definición de la base imponible.
- c) La proliferación de variados estímulos fiscales.
- d) La infravaloración de la base imponible.

Un caso muy notorio y especialmente conflictivo de inexistencia de una figura tributaria en algunos sistemas impositivos de Europa es el del impuesto al patrimonio. Los casos de Francia, Italia y el Reino Unido ponen en evidencia que negar la vigencia de un impuesto tan claramente vinculado a la capacidad de pago genera una división en la sociedad.

Es que, tal como lo ha revelado la polémica pública en los tres casos comentados, la aspiración de una distribución equitativa de la carga tributaria

obliga a que el impuesto al patrimonio sea una tercera base ineludible junto a las correspondientes a los gravámenes sobre la renta y el gasto.

Respecto al segundo frente de ataque a la generalidad e igualdad de la imposición, el problema se centra en la forma en que se define la base imponible de la renta. Los sistemas fiscales europeos han tendido a aproximarse al concepto de *renta integral*, tomado por Neumark como base ideal. Pero tal aproximación ha sido más teórica que efectiva, como lo demuestra el muy dispar tratamiento fiscal de las ganancias de capital.

Sobre la proliferación de los estímulos fiscales, hace notar el Profesor Fuentes Quintana que se debe a sus características de facilidad política para el otorgamiento, su discreción frente a la opinión pública debido a la inexistencia de presupuesto de gastos fiscales, su variedad y su carácter de privilegio, que conduce a que, dado un precedente, se generalice luego a otros sujetos pasivos.

Finalmente, el problema de la subestimación de la base imponible está condicionado por deficiencias informativas y técnicas de los sistemas aplicados por la Administración tributaria. Neumark insiste en los defectos propios de los sistemas de *"forfait"* (ajuste). No obstante y en particular para las economías latinas, las diferencias en la determinación de la base imponible, la búsqueda de sistemas de estimación que las reduzcan y la mejor cantidad y calidad de la información disponible por la Administración tributaria, se convierten en prioridades en función de la generalidad e igualdad impositiva.

La segunda de las zonas de conflicto puntualizadas por el Profesor Fuentes Quintana es la referida a la progresividad. Aquí se presenta la *paradoja de la progresividad*, que consiste en que, por un lado, se acepta ampliamente el fin de justicia con sus principios de imposición político-sociales en tanto que, por otro, se evidencia una sostenida reducción de la progresividad de los impuestos en las sociedades capitalistas desarrolladas a lo largo de los últimos años. El hecho adquiere gravedad a la luz de las obligaciones de la Hacienda pública en función de una política redistributiva equitativa, consecuente con los preceptos constitucionales y los postulados políticos de la mayor parte de los Estados contemporáneos. Es evidente que la *paradoja de la progresividad* conduce a una fuente de conflictos teniendo en cuenta los principios que definen la convivencia política de los países occidentales.

La última de las zonas de conflicto entre el sistema impositivo ideal y los sistemas efectivamente vigentes en Europa se centra en el conseguir ventajas económicas con armas fiscales. Como clara contraposición con los principios de imposición referidos al orden económico, existe una gran variedad de intentos de producir, por medio de la discriminación fiscal, ventajas económicas para productos, empresas, sectores o subsectores económicos, sectores sociales o países.

La Hacienda Pública está sujeta a la presión de los grupos de intereses, dado que los contribuyentes desean obtener privilegios fiscales. La concesión de tales privilegios producen distorsiones en el mercado, afectan la economía del sector público y la economía nacional y, además, encarecen la administración de los impuestos.

La realidad y la magnitud que exhiben las zonas de conflicto entre el sistema impositivo ideal de Neumark y los sistemas efectivamente vigentes denuncian la existencia de una crisis de la imposición.

Como expresa el Informe de la Comisión Carter antes citado:

“Si el contribuyente estima que la carga se ha distribuido en forma desigual, buscará el medio de evadir el impuesto..., resulta imposible la autoliquidación por parte del contribuyente, multiplicándose innecesariamente los costes de la represión”.

La crisis de la imposición no es otra cosa que la contestación social del impuesto: los ciudadanos no admiten el impuesto con el mismo grado de aceptación que manifiestan ante otras normas e instituciones públicas.

Naturalmente que esto indica una inconsistencia lógica entre, por un lado, los postulados políticos explicitados en las constituciones de los diversos países, así como en los discursos y programas políticos de la generalidad de los partidos, (referidos tanto a una sociedad más justa como a la suficiente provisión de bienes públicos que la propia sociedad demanda), y por otro lado, la conducta social de múltiples contestaciones contra el pago voluntario de los impuestos. Es precisamente esta ausencia de consistencia lógica la que denuncia Fritz Neumark en *Los Principios de la Imposición*.

Esta obra es la síntesis culminante de la literatura hacendística hasta el momento de su publicación. Desde fines de la Segunda Guerra Mundial hasta principios de los años 70, los temas dominantes de los tratadistas en la materia estuvieron vinculados al fin de justicia y a la equidad en la distribución de la carga tributaria. El enfoque de esta preocupación fue variando desde la equidad vertical hacia la equidad horizontal⁷.

Posteriormente, en el transcurso de la década de los años 70 la teoría de la imposición retomaría temas que habían concentrado la atención de eminentes economistas de la primera mitad del siglo, como la interferencia de los impuestos en la asignación eficiente de los recursos vía mercado. El concepto en torno al cual giraba el debate hasta los primeros años de la década del 50 fue el exceso de

⁷ SHOUP, C.S. *Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

gravamen como atentatorio contra la eficiencia paretiana⁸. En cambio la preocupación posterior giró, no sobre la comparación entre impuestos, sino sobre cómo diseñar un buen impuesto en función de la eficiencia paretiana. Esto se ha manifestado en el desarrollo de la teoría de la imposición óptima, con un fundamento esencialmente microeconómico. Este giro en la teoría de la imposición no ha dejado de provocar críticas por la poca aplicabilidad práctica de sus conclusiones, así como por la falta de referencia a los principios de imposición de flexibilidad, activa y pasiva, y de equidad horizontal⁹.

No obstante, más allá de las visiones más mecanicistas o lineales y de las aplicaciones simplistas para fundamentar posiciones ideológicas neoliberales, la teoría de la imposición óptima ofrece un marco analítico útil para tratar la cuestión tributaria. En efecto, los principios político-sociales que sirven al fin de justicia, el principio de suficiencia o los principios de practicabilidad y comodidad, junto con los principios que reflejan la valoración del mercado en la asignación de recursos, son perfectamente compatibles con la noción de un sistema fiscal óptimo.

La cuestión radica en que tales principios no adquieren su vigencia aisladamente sino combinados. Esto se fundamenta en los conocidos *trade-off* que se verifican entre los mismos, tal como reseñaremos brevemente a continuación.

La relación de intercambio entre eficiencia y equidad es ampliamente conocida: la redistribución de la renta entre individuos no puede hacerse a un coste de eficiencia nulo, en los términos del Segundo Teorema de la Economía del Bienestar.

En general, los aspectos técnicos de la instrumentación impositiva de la justicia social, especialmente de su aspecto de equidad vertical, no son neutrales en relación a los restantes principios de imposición.

Existe una relación de contradicción entre la equidad y la simplicidad en la gestión tributaria cuando se introducen deducciones de difícil cálculo y tarifas de complicadas combinaciones de tipos marginales. La propia cuantificación de la capacidad de pago presenta un *trade-off* entre equidad y simplicidad.

La instrumentación de la equidad vertical por vía de la diferenciación impositiva genera distorsiones respecto a la equidad horizontal.

También hay una relación entre los principios de eficiencia y simplicidad, tal como apuntó Shomo Yitzhaki, dada la necesidad de aumentar la complejidad para disminuir el exceso de gravamen. Las proposiciones de reforma del impuesto

⁸ HICKS, J. R. *Value and Capital*. Clarendon, Oxford, 1955.

⁹ CANALS MARGALEF, J. y CORONA RAMÓN, J. *Op. cit.*

sobre sociedades que se basan en el análisis de la dispersión de los tipos marginales efectivos presuponen consideraciones semejantes.

La relación entre el principio de suficiencia de la recaudación y el principio de eficiencia es obvia, dada las distorsiones tributarias en la totalidad de los mercados en que se genera los hechos imponibles, que serán mayores cuanto mayor pretenda ser la recaudación.

El intercambio substitutivo entre el principio de suficiencia recaudatoria y el principio de equidad presenta claros matices de antagonismo.

La relación conjunta entre los principios de suficiencia, equidad y eficiencia en el conocido efecto recaudatorio de la inflación.

La relación entre el principio de flexibilidad, en su carácter de ajuste cíclico, con los restantes principios presenta variadas manifestaciones del problema que comentamos.

En el caso de su relación con el principio de equidad, se puede destacar que los intentos de adecuar temporalmente los ingresos impositivos al ciclo económico alteran el patrón de equidad inicial del sistema.

La vinculación entre flexibilidad y suficiencia en el caso de la inflación, ya que ésta produce incremento de la recaudación por desplazamientos nominales de categoría impositiva.

El intercambio substitutivo entre flexibilidad y eficiencia a causa del crecimiento económico por el efecto procíclico de los impuestos progresivos sobre los tipos medios de gravamen.

La relación del principio de flexibilidad con el principio de complejidad, notoria por las diferencias entre un impuesto "a tanto alzado" y otros impuestos más consistentes con el ciclo económico pero de evidente mayor complejidad de gestión, tal como manifiesta Garde Roca.

Como ya hemos dicho, los sistemas fiscales vigentes se enfrentan a serios problemas. El fraude fiscal es un efecto y causa que justifica en determinadas ocasiones la carencia de aceptación global del sistema tributario en la sociedad.

Al mismo tiempo, la necesidad de asegurar los ingresos suficientes para financiar el gasto público, ha implicado, como tendencia, que los sistemas impositivos se esmeraran en recaudar a cualquier coste, con un perjuicio tanto para la eficiencia como para la equidad impositiva.

Imaginar soluciones a la crisis de la imposición sólo puede basarse, si se quiere garantizar cierta consistencia lógica, en la aceptación como premisa de los

finés que se quiere servir, para deducir de ellos los principios de imposición que han de fundamentar la estructura de los gravámenes. Ello no puede hacerse consistentemente si no se tiene en cuenta el *trade-off* que existe entre los propios principios.

1.2. LOS PRINCIPIOS DE IMPOSICIÓN EN ESPAÑA

Ya una sentencia del Tribunal Constitucional de dos de febrero de 1981 mencionaba: “ Los principios generales del derecho, incluidos en la Constitución, tienen carácter informador de todo el ordenamiento jurídico, tal como afirma el artículo 1.4 del Título Preliminar del Código Civil.

El orden jurídico español hace mención explícita de ciertos principios de imposición, tanto en la Constitución de 1978 (CE) como en la Ley General Tributaria (LGT) de 1963. Sin embargo, como veremos, no distingue lógicamente entre *finés* y *principios*, tal como acabamos de ver en el capítulo anterior, y tampoco abarca la amplitud de conceptos contenidos en los 18 *Principios* de Neumark. Puede adelantarse que quizás esto puede resultar lógico para la CE, pero no puede decirse lo mismo respecto de la LGT, cuya finalidad específica es justamente el ordenamiento exhaustivo del régimen tributario formulando los principios básicos y normas generales del conjunto de los tributos.

El problema subyace en la interpretación de las normas tributarias tal como afirma el profesor Ferreiro Lapatza¹⁰: “ El panorama es sombrío cuando las normas que tratan de regular un sistema ya de por sí complicado (el tributario) no son elaboradas con la ayuda de una adecuada técnica jurídica y en la dispersa, desordenada y cambiante normativa o incoherencias con el resto del ordenamiento jurídico del que forzosamente forma parte”.

Resulta ilustrativo indicar los principios recogidos en la legislación española comparativamente con la clasificación de los *Principios* de Neumark ordenada según sus fines. Los Profesores E. Albi Ibañez y J. L. García Ariznavarreta mencionan siete principios del sistema fiscal español¹¹:

¹⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J. *Gaceta Fiscal*, N° 64. 1992.

¹¹ ALBI IBAÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J. L. *Sistema fiscal español - I. Imposición directa, 1996-97*. Ariel, 11ª edición revisada y puesta al día, Barcelona, 1997.

• El principio de capacidad económica (CE art. 31.1 y LGT arts. 3 y 26.1.c).
• El principio de igualdad (CE arts. 1.1, 9.1 y 14).
• El principio de generalidad (CE art. 31.1 y LGT art. 3).
• El principio de progresividad (CE art. 31.1 y LGT arts. 3, 4 y 54).
• El principio de justicia (CE arts. 1.1 y 31.1 y LGT art. 3).
• El principio de legalidad (CE arts. 31.3 y 133.1 y LGT arts. 2, 9 y 10).
• El principio de seguridad jurídica (CE art. 9.3 y LGT arts. 7, 16 y 19).

Una clasificación muy semejante se obtiene de la norma fundamental de nuestro orden jurídico, la CE, desde una visión empresarial elaborada por I. Ibáñez García¹²:

• Principio de legalidad o reserva de Ley (Arts. 31.3 y 133).
• Generalidad tributaria (Art. 31.1).
• Capacidad económica (Art. 31.1).
• Seguridad jurídica (Art. 9.3).
• Igualdad (Arts. 31.1, 14, 9.2 y 138.2).
• Justicia tributaria (Arts. 31.1 y 1.1).
• Solidaridad y coordinación (Arts. 2, 138.1, 156 y 158).
• No confiscación (Art. 31.1).

José Ignacio Rubio de Urquía¹³ considera que el texto de la CE determina no sólo el *Principio de generalidad*, sino también la *obligatoriedad*, a la que considera como un principio independiente de aquél. Sin embargo, se puede considerar que la obligatoriedad no es un principio de imposición en el sentido en que lo considera la teoría, sino que es simplemente una propiedad inherente a la naturaleza de los tributos.

Efectivamente, la LGT en su art. 26 precisa tres categorías de tributos: tasas, contribuciones especiales e impuestos. El hecho imponible es diferente para cada categoría de tributo. Así, para las tasas, se trata de financiar una prestación de servicios o actividades públicas gravando a los usuarios directos e identificables. Las contribuciones especiales tienen como hecho imponible un beneficio o aumento de valor de los bienes a raíz de las externalidades positivas derivadas de la construcción de obras públicas. Finalmente, los impuestos se exigen sin ninguna clase de contraprestación y el hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica.

¹² IBÁÑEZ GARCÍA, I. «Una aproximación a los principales principios que deben informar el sistema tributario». *Carta Tributaria*, N° 104, Madrid, diciembre 1989.

¹³ RUBIO DE URQUÍA, J.I. *Enciclopedia Fiscal - El ordenamiento tributario general. C.E.*, Tomo I, Ed. CISS, 1996.

Si bien la LGT no define explícitamente el concepto de tributo, se puede inferir que se trata de:

“Una prestación pecuniaria de carácter coactivo establecida por el Estado u otro ente público, de acuerdo con los procedimientos establecidos en el ordenamiento jurídico y con la finalidad u objetivo primordial de financiar gastos públicos”¹⁴.

La coacción es inherente a los tributos y no un principio de imposición que sirva a un fin predeterminado, como no sea la suficiencia recaudatoria para financiar los gastos públicos. No puede considerarse, entonces, a la obligatoriedad como un principio de imposición diferente en el sentido en que lo venimos considerando.

Ibáñez García omite en su clasificación el principio de progresividad, explícitamente mencionado en la CE, por considerarlo íntimamente asimilado al principio de igualdad.

Lo que este último autor denomina como principio de no confiscación, que no existe en la clasificación de Albi Ibáñez y García Arisnavarreta, en realidad no tiene la categoría de un principio de imposición autónomo, sino que se refiere a una restricción del calificativo “*justo*” que la constitución aplica al conjunto del sistema tributario. Es una limitación global del sistema impositivo que no opera sobre cada figura tributaria particularmente considerada, de modo tal que, cuando se cumple el conjunto de los principios que la CE establece, resulta constitucionalmente imposible imputar al sistema tributario el carácter de confiscatorio¹⁵.

Con la excepción del agregado referido a la coordinación fiscal entre el Estado Español, las CCAA y las Corporaciones Locales, (Principio de Solidaridad y coordinación), los restantes principios son iguales en ambas clasificaciones citadas.

Continuando con la clasificación de principios de imposición según los fines que pretenden servir y comparándola con las clasificaciones recién expuestas, podemos hacer las siguientes observaciones.

En primer lugar el objetivo de que el sistema impositivo sea justo no es un principio en igualdad jerárquica con los otros, sino que es una finalidad del sistema fiscal del cual se derivan los principios político-sociales. El propio texto de la CE refleja la diferencia de naturaleza entre el fin de justicia, que se exige del

¹⁴ ALBI IBÁÑEZ, E. y GARCÍA ARIZNAVARRETA, J.L. *Op. cit.*

¹⁵ RUBIO DE URQUÍA, J.I. *Op. cit.*

sistema tributario como un calificativo inherente a él, y los principios que rigen la estructura de los tributos al servicio de aquel fin:

“Art. 31.1 ...mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Los principios de capacidad económica, igualdad, generalidad y progresividad, presentes en el orden jurídico español, se corresponden exactamente con los cuatro principios político-sociales de Neumark, que sirven al fin ético de justicia.

La capacidad económica es considerada por la doctrina como el presupuesto lógico para elaborar los principios de justicia fiscal, es decir, los de igualdad y no confiscación. De hecho en busca de una lógica tributaria el Estado busca la manifestación de riqueza material en cada individuo. La capacidad económica es entendida por el legislador en un doble sentido, por una lado el aspecto positivo que todo individuo atendiendo a un nivel de renta económica deberá contribuir. Por otro lado, tal como indica el profesor Sáinz de Bujanda existe el aspecto negativo, de tal forma que la norma debe velar para que no se sometan a tributación situaciones carentes precisamente de esa capacidad económica.

El propio Tribunal Constitucional ha indicado en una sentencia del 20 de julio de 1981 que la problemática relación entre los principios de igualdad y progresividad íntimamente ligados al de capacidad económica debe solucionarse mediante:

“La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica de cada uno y el establecimiento de un sistema justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.”

Respecto al principio de igualdad, es quizás uno de los principios más citados por la mayoría de hacendistas, pues contiene en sí mismo la justificación en palabras del defensor del pueblo¹⁶: “La generalidad de la doctrina está de acuerdo en que el principio de igualdad requiere el previo cumplimiento del principio de generalidad. Si por este último principio todos los ciudadanos concurren al levantamiento de las cargas públicas, la justicia exige que el reparto de los tributos se haga por igual a los contribuyentes”.

Uno de los principios más difíciles de evaluación es el de No Confiscación, principio muy discutido ante la dificultad del propio Estado de conocer con cierta exactitud los niveles de propiedad y renta de cada

¹⁶ RUIZ-GIMÉNEZ CORTÉS, J. Informe a las Cortes Generales 1983.

contribuyente. Tras la publicación de la Ley de Hacienda Locales, en concreto la figura tributaria del Impuesto sobre Actividades Económicas puso de manifiesto que, en determinados casos, el impuesto puede ser perfectamente confiscatorio en negocios pequeños de estructura familiar y sin prácticamente obtención de beneficios, aunque no olvidemos que este impuesto grava el mero ejercicio de una actividad, circunstancia ésta que agrava aún más el problema de la confiscación.

Ya la Cortes de Cádiz, preámbulo de nuestra carta magna, indicaba que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos en proporción a sus haberes*”, párrafo posteriormente modificado por el de “*de acuerdo con su capacidad económica.*”

Los principios de seguridad jurídica y legalidad pueden considerarse ambos como expresión del principio 14 de Neumark, el *Principio de transparencia fiscal*, perteneciente al grupo de los principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios, que sirven al fin de eficacia técnica u operativa del sistema tributario, en la clasificación comentada del Profesor Fuentes Quintana. Si bien en la norma constitucional el contenido supera al concepto de transparencia fiscal, debido a que se refiere a las garantías generales que otorga la CE¹⁷, traducido al plano tributario se refiere a la interdicción de la arbitrariedad, haciendo que el contribuyente tenga certeza y comprensibilidad sobre sus derechos y obligaciones fiscales.

Hablar de seguridad jurídica, en relación al Impuesto sobre Sociedades es tener presente la continua publicación de leyes y reales decretos a lo largo de la aparición de ahora vieja Ley 61/78 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. En palabras de José María González¹⁸:

“Los estudiosos del Impuesto sobre Sociedades han tenido pocos momentos de sosiego desde que la Ley 61/78 apareció a finales de 1978. En los últimos 11 años, en el BOE se han publicado una serie de medidas urgentes y leyes que por la necesidad de tapar agujeros a los denominados “ingenieros financieros” y por otro lado, la necesidad de adecuar continuamente la fiscalidad a la realidad de cada momento mediante la publicación de Reales Decretos, hacen en definitiva que concluyamos que difícilmente se pueda hablar de seguridad jurídica.”

¹⁷ CE, “Artículo 9.3.- La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”

¹⁸ GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J. M. Prólogo de la obra *La empresa Valor contable - Valor Fiscal sus discrepancias*. Autor: Eduardo Garbayo Reus. Madrid, 1994.

Sin duda el continuo parcheo legislativo en que se han visto inmersos determinados impuestos en España, obliga como afirma el profesor Latorre, “*para que el contenido de las leyes pueda ser conocido no basta con se publiquen, sino que es preciso, como ya decía Montesquieu, que sean concisas, simples y precisas*”. Es esencial que las palabras de la ley despierten en los hombres las mismas ideas. Se hace precisa en definitiva una labor de simplificación de las normas fiscales en aras al mandato previsto en la Ley General Tributaria y evitar la utilización indiscriminada del Real Decreto, tan utilizado en la etapa socialista. Tal como afirma Javier Pérez Royo¹⁹ “El Decreto-Ley es una figura desconocida para la mayor parte de las constituciones vigentes en Europa”.

El principio de legalidad también conocido como de reserva de ley o de legalidad tributaria está contenido en los arts. 31.3 y 133 de la Constitución y varios autores lo han interpretado como, el vacío contenido en una Ley, o la necesidad que la cada ley regule *todos* los elementos materiales y formales de la relación tributaria. En España, la jurisprudencia del tribunal supremo²⁰ constituye un punto de referencia, el cual permite afirmar que la interpretación de las normas siempre dará paso a la aparición de situaciones de fraude de ley tales como la concesión de determinados beneficios a empresas STS 17/06/1981, la obligación de retener STS 29/09/86 o el disfrute de exenciones o bonificaciones en el supuesto del herencias o pago de contribuciones especiales.

El propio Neumark se refiere al principio de juridicidad o legalidad de los impuestos como uno de los principios que en la actualidad ya no tienen vigencia para la situación europea y afirma que él considera incluido el sentido de este antiguo principio en el *Principio de transparencia fiscal*. La exigencia de la legalidad de los impuestos representaba, en cambio, una necesidad en la situación de los Estados de Europa de finales del S. XVIII y principios del S. XIX y también la representa en la situación actual de ciertos países en desarrollo.

Dado que, como venimos diciendo, los principios de seguridad jurídica y de legalidad pueden considerarse como expresiones particulares del principio de transparencia tributaria, puede afirmarse con toda lógica que el principio de transparencia tiene rango constitucional en España.

Tal como dijimos al tratar este principio en los fundamentos teóricos de los principios de la imposición, corresponde reflexionar sobre la vigencia efectiva del principio de transparencia fiscal en el caso del accionista minoritario ante Impuesto de Sociedades. Pero es importante destacar que en el caso español esto

¹⁹ PÉREZ ROYO, F. *Las Fuentes del Derecho*. Tecnos, 1986.

²⁰ Derecho Administrativo la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Editorial Centro de estudios Ramón Areces, 1989.

equivale a reflexionar sobre la salvaguarda de los derechos constitucionales del accionista minoritario en esta materia.

Las sociedades de responsabilidad limitada fueron creadas para movilizar económicamente los recursos atesorados por los pequeños ahorristas, pero procurando resguardar a éstos ante el hecho de que aportan capital careciendo de responsabilidad en la gestión. En las grandes sociedades anónimas de nuestro tiempo, el capital social se compone de una minoría de accionistas mayoritarios en cuanto al capital social, quienes realmente controlan los destinos de la empresa, y una multitud de accionistas minoritarios individualmente pero que, con frecuencia, poseen en conjunto la amplia mayoría del capital social.

Estos accionistas efectivamente tienen una responsabilidad que está limitada, en cuanto a las obligaciones económicas de la sociedad, a la cantidad de los recursos aportados al capital social. Su responsabilidad fiscal frente al Impuesto sobre Sociedades con frecuencia -como veremos en capítulos posteriores de esta Tesis-, los expone a una responsabilidad mayor, bajo la realidad de la doble imposición de los dividendos, pagados primero como Impuesto de Sociedades y luego como Impuesto a la Renta Personal. Sin embargo, su capacidad hipotética de acceder a la información que fundamenta las decisiones empresarias y sobre las que deben pagar impuestos, está restringida por la complicada realidad de las normas legales y contables, que hacen que la información significativa permanezca oculta para él.

El rango constitucional que tiene el principio de transparencia fiscal en España hace más importante aun la búsqueda de soluciones a este problema. A ello concurre nuestra propuesta de una Norma ISO Contable que, aproximando los principios fiscales y contables, garantice el acceso a la información financiera de un modo comprensible para el accionista minoritario, haciendo que adquiera a la vez certeza sobre su responsabilidad impositiva.

Por lo que se refiere al principio de Solidaridad y coordinación, según Ibáñez García, Albi Ibáñez y García Ariznavarreta lo tratan no como un principio de imposición sino como parte de la estructura del poder tributario. Esto se refiere a la distribución, en el ámbito territorial, de la potestad de establecer impuestos entre el Estado nacional, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, dada la configuración política que la CE reconoce para el Reino de España.

La no consideración de la solidaridad como un principio de imposición se justifica si se tiene en cuenta que el texto constitucional no tiene ninguna referencia explícita en ese sentido, sino solamente referencias genéricas contenidas en los arts. 138.1 y 156.1. Sin embargo corresponde señalar que el significado del tema se vincula con el *Principio de suficiencia de los ingresos fiscales*, correspondiente a la categoría de los principios de imposición presupuestario-fiscales de Neumark.

Si seguimos la lógica de Neumark respaldada, entre otros, por Fuentes Quintana, cabe juzgar el ordenamiento del sistema fiscal español a la luz del modelo constituido por los fines y sus correspondientes principios de imposición derivados. No es ocioso recordar que tal sistematización no se refiere a principios de imposición teóricos intemporales y universales, sino que la conceptualización de Neumark tiene el contexto temporal y espacial de la Europa contemporánea. Dada la pertenencia de España a la Unión Europea y las perspectivas de una mayor integración en ese ámbito, se justifica plenamente el uso de los *Principios de Imposición* de Neumark como patrón de medida para juzgar la idoneidad de nuestro sistema tributario.

La primera y más obvia conclusión es que la legislación de España sólo recoge explícitamente seis de los dieciocho principios que deberían inspirar un sistema impositivo ideal. Además, no existe ningún principio referido explícitamente al grupo de los principios de imposición político-económicos. La única categoría reconocida en términos completos es la de los principios de imposición político-sociales y éticos, es decir, los correspondientes al fin de justicia. Un asunto diferente, claro está, es que eso implique su efectiva vigencia.

En efecto, una lectura atenta de la jurisprudencia, a través de las Sentencias tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo, conduce a la conclusión de que nuestro ordenamiento tributario tiene inclinación a no respetar los principios de Derecho incluidos en la CE, puesto que resulta frecuente que tales sentencias ordenen a los poderes públicos que acomoden los preceptos de la legislación impositiva a las exigencias que impone la constitución²¹.

Finalmente hemos de hablar de la continua batalla que mantiene la administración tributaria contra el fraude fiscal. En este aspecto concreto, es donde más se necesita de una clara definición de los conceptos integrantes en toda relación jurídico-tributaria. La prueba de ello la tenemos en las sucesivas adaptaciones y modificaciones de la Ley General Tributaria²², las cuales han tenido como premisa fundamental la vigilancia de la no vulneración de las normas tributarias sobre los derechos y garantías de los contribuyentes reconocidos en la Constitución Española e invocados, frente a los altos tribunales de justicia, en todas las situaciones de litigio que se producen entre el Estado, por un lado, y el ciudadano que se considera afectado, por otro.

²¹ IBÁÑEZ GARCÍA, I. *Op. cit.*

²² Modificación parcial Ley General Tributaria mediante la publicación de Ley 10/1985 de 26 de abril y Ley 25/1995 de 25 de julio.

1.3. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y LA BASE IMPONIBLE

En referencia a la aplicación de los principios de imposición, respecto de la base imponible, vamos a abordar seguidamente la relación existente entre el principio de reserva de ley y la determinación de la base imponible objeto de nuestra Tesis.

Inicialmente es necesario examinar si la base imponible, de acuerdo con los postulados del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto²³, cumple con el principio de reserva de ley, según lo dispuesto por la propia Ley General Tributaria²⁴, la doctrina del Tribunal Constitucional y la doctrina científica.

La Ley General Tributaria nos dice con una claridad meridiana que la base imponible, como uno de los elementos estructurales del tributo, debe ser necesariamente regulada por ley.

En el mismo sentido, la doctrina del Tribunal Constitucional²⁵ configura el contenido del principio de reserva de ley en materia tributaria, interpretando los artículos 31 y 133 de la Constitución, ya señalados en el capítulo anterior, que la ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia de tributación: la creación “ex novo” de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no puedan dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria. La doctrina denomina a esta reserva de ley, con el calificativo de relativa²⁶, ya que se refiere sólo a la creación “ex novo” del tributo y al establecimiento de los elementos esenciales del mismo. Para el Tribunal Constitucional, con referencia al artículo 31.3 de la CE (“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”), el principio de reserva de ley no tiene carácter absoluto, siendo la flexibilidad²⁷ del constituyente la nota dominante en esta materia.

²³ Ley 43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades.

²⁴ Art. 10 de la LGT: “Se regularán, en todo caso, por Ley: a) la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria”.

²⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero.

²⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993.

²⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Op. cit.* Pág. 90.

También la doctrina ha sentado el criterio de que la reserva de ley respecto de una determinada materia impide que la misma sea regulada mediante reglamentos independientes. Ello no significa que el reglamento no pueda regular en absoluto dichas materias; puede hacerlo, pero para ello es preciso que exista la habilitación legal expresa. En este sentido el reglamento aparece como una norma que complementa a la ley. Igualmente la doctrina científica se encarga de matizar y acotar el concepto de reserva de ley, a la luz de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, en el sentido de su relatividad y en contra del carácter absoluto del mismo, ciñéndose únicamente a la creación "ex novo" del tributo y a los elementos esenciales del mismo²⁸. La exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, es decir, a todas las normas que pueden regular un tributo.

En nuestra opinión, la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación al concepto y determinación de la base imponible, cumple con los requisitos del principio de la reserva de ley, ya que el artículo 10.3 es lo suficientemente explícito para determinar legalmente el contenido de la base imponible, en el que se parte de un resultado contable de acuerdo con el Código de Comercio y se le corrige de acuerdo con los preceptos de la propia Ley del Impuesto. Vemos que el núcleo contable y fiscal de la base imponible cumple estrictamente con el principio de reserva de ley.

Y en cuanto al ámbito reglamentario -Plan General de Contabilidad y normas contables de desarrollo, esencialmente- la cobertura legal es constitucionalmente correcta, ya que existe un Código de Comercio y una Ley de Sociedades Anónimas que habilitan tal desarrollo reglamentario.

El citado desarrollo reglamentario no está exento de cierta polémica jurídica en cuanto a la habilitación de que dispone el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para dictar normas de obligado cumplimiento en materia contable que desarrollen el Plan General de Contabilidad, especialmente en las normas de valoración y de elaboración de las cuentas anuales, según lo previsto en la Disposición Final Quinta del Real Decreto que aprueba el PGC. Ello cobra especial interés si tenemos en cuenta que las Resoluciones del mencionado Instituto, no sólo serán de obligado cumplimiento por parte de las empresas destinatarias del Plan General de Contabilidad sino que también deberían aplicarse por la propia Administración tributaria, a tenor de lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley del IS²⁹.

²⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. *Op. cit.* Págs. 88 a 100.

²⁹ La doctrina más autorizada -especialmente, Gota Losada- entiende que las normas emanadas del ICAC no son técnicamente reglamentos ejecutivos. En la redacción del artículo 10.3 de la LIS, el legislador transcribió una cláusula de estilo con las palabras "... y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.", (refiriéndose al desarrollo del Código de Comercio y de las Leyes de SA y SL), no previendo el alcance de la misma en el sentido de

En el ámbito jurisprudencial, debemos mencionar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 1994, declarando la nulidad de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC, sobre normas de valoración del inmovilizado inmaterial, por considerar el Tribunal que el ICAC está ejerciendo una potestad reglamentaria para la que carece de competencia, ya que la potestad reglamentaria únicamente la puede ejercer el Gobierno según el artículo 97 de la Constitución^{30 31}.

Autores como Ignacio Cruz Padiá³² se preguntan sobre las consecuencias de la ratificación, por el Tribunal Supremo, de la nulidad de la Resolución del ICAC. Ello tiene dos vertientes, la primera es con referencia a los contratos de arrendamiento financiero (objeto de la Resolución del ICAC de 21/1/1992), cuya legalidad fiscal queda salvada a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, en cuyo Capítulo XIII del Título VIII (Regímenes Especiales) queda desarrollado el régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero; y en cuanto al régimen transitorio, la Disposición Transitoria octava de la Ley 43/1995, permite la aplicación de la legalidad anteriormente vigente (Disposición Adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito) para los contratos de arrendamiento financiero celebrados antes de la entrada en vigor de la LIS (1º de enero de 1996). La segunda, se refiere a la situación en la que pueden quedar las demás Resoluciones del ICAC, por los criterios aplicados a la luz de ellas por la normativa mercantil del PGC y con las repercusiones sobre los resultados contables y, en consecuencia, las bases imponibles del IS.

Sin perjuicio del mantenimiento de las resoluciones judiciales y administrativas firmes, en aras del principio de seguridad jurídica, debería aprobarse por el Gobierno, mediante Real Decreto, la recopilación de todas las Resoluciones del ICAC actualmente publicadas y en vigor, para salvar la legalidad futura de tales disposiciones. Ello comportaría la revisión de todos los actos administrativos y sentencias judiciales que no hayan adquirido firmeza y que estuvieran afectadas por la citada normativa del ICAC.

incluir a las Resoluciones del ICAC como auténticas normas de desarrollo de carácter reglamentario.

³⁰ El recurso contencioso-administrativo fue interpuesto por la "Asociación Española de Leasing", a quién favoreció la citada resolución judicial.

³¹ FALCÓN TELLA, R. «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades». *Revista Técnica Tributaria*, Nº 33, abril/junio 1996.

³² CRUZ PADIAL, I. «Impuesto sobre Sociedades. Fiscalidad versus Contabilidad», *Revista Técnica Tributaria*. Asociación Española de Asesores Fiscales, Nº 33, abril-junio, 1996.

La aprobación del PGC en 1990, especialmente su Disposición Adicional quinta, no pudo llegar a prever la trascendencia que la normativa contable iba a tener con la reforma del Impuesto sobre Sociedades, en la determinación de un elemento esencial del tributo como es la base imponible. Igualmente, podía haberse modificado el rango normativo de todas las disposiciones contables, como auténticos reglamentos que son del Código de Comercio.

J. M. López Geta³³, en relación a las Resoluciones del ICAC, centra su crítica en la incertidumbre y extraña sensación que produce el que una norma de obligado cumplimiento pueda ser aprobada por el Presidente de un Organismo Autónomo (ICAC), exceptuándose del procedimiento común para la elaboración de disposiciones de carácter general. Este autor, aboga para que desde la esfera administrativa se produjeran las necesarias iniciativas para evitar situaciones como la planteada.

Para cerrar con la problemática del encaje de la normativa mercantil y contable dentro del Impuesto sobre Sociedades y concretamente para la determinación de la base imponible, aportamos la opinión crítica del artículo 10.3 de la Ley que realiza Angel Esteban Marina³⁴, en el sentido de que el citado artículo va a incidir negativamente en la gestión del IS y su aplicación provocará conflictos con los contribuyentes, siendo los efectos y las características del mismo, los siguientes: a) es innecesario; b) quebranta la tendencia histórica manifestada en casi un siglo de vigencia del impuesto; c) puede ser ilegal en la medida que infringe determinados artículos de la Ley General Tributaria (9, 10 y 47); d) puede caer en la ilegalidad si los Tribunales, en el futuro, refrendan la tesis sustentada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 19 de enero de 1994, respecto al valor normativo de las resoluciones del ICAC; y e) no existen precedentes ni normativa similar en el Derecho comparado.

La anterior opinión negativa y contraria a la redacción actual del artículo 10.3 del IS, representa la tendencia doctrinal de algunos altos cargos del Ministerio de Economía y Hacienda, que defienden la separación e independencia de las leyes fiscales respecto de las leyes mercantiles, lo cual se cumple en todos los Estados de economías avanzadas.

La doctrina expuesta en los dos párrafos anteriores, goza del beneplácito del profesor Ferreiro, para quién "se ha tirado por la borda una norma abstracta y general tan sencilla como la que identificaba la base con ingresos y gastos

³³ PASCUAL PEDREÑO, E. «Incidencia de la Reforma Mercantil en las relaciones entre contabilidad e Impuesto sobre Sociedades». *Revista Impuestos*, 1996.

³⁴ ESTEBAN MARINA, A. «Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible». *Carta Tributaria*. Nº. 239/240, enero/febrero 1996.

necesarios, norma elaborada y perfilada pacientemente en más de un siglo por el legislador, la doctrina y los tribunales”.

1.4. CONCLUSIONES

En este capítulo hemos tratado, primero, los fundamentos teóricos de los principios de la imposición y, luego, la situación de los mismos en el caso español.

La ineludible referencia en materia de principios de imposición es la clásica obra del Profesor Fritz Neumark, aparecida en 1970, y publicada en castellano con la introducción del Profesor Fuentes Quintana.

La problemática de un sistema impositivo “bueno” es tratada desde hace siglos, tanto por una vertiente especulativa como por otra de carácter pragmático. Desde Adams Smith hasta nuestros días ha sido tema de debate entre posiciones encontradas en la literatura hacendística, debido a que resulta ineludible la presencia de los juicios de valor en su tratamiento.

Los principios de la imposición según Neumark:

En las últimas cinco décadas se ha producido un gran desarrollo fiscal, replanteándose así el debate sobre los principios de la imposición. Es que tales principios no poseen carácter intemporal y universal, sino que responden a contextos históricos determinados. La obra de Neumark posee un carácter paradigmático en el contexto europeo contemporáneo. Pero más allá de esa particularidad histórica, su método alcanza un nivel de generalidad. La lógica aplicada supone definir, en primer lugar, los fines a los que sirven los impuestos; en segundo lugar, derivar de los fines los principios generales que regirán la imposición; en tercer lugar, deducir de los principios adoptados un sistema tributario ideal; por último, concluir con una estructura impositiva lógicamente fundamentada.

Neumark agrupa los principios en cuatro categorías:

- I) Principios presupuestarios-fiscales.
- II) Principios político-sociales y éticos.
- III) Principios político-económicos.
- IV) Principios jurídicos-tributarios y técnico-tributarios.

El Profesor Fuentes Quintana reordena los principios sistematizados por Neumark con la intención de asociar más estrechamente cada principio con el fin lógico al que sirve. Según su proposición se trata de cinco finalidades: una de naturaleza ética: la justicia; tres de carácter económico: eficacia en la asignación

de recursos, estabilidad y desarrollo económico; finalmente, un fin operativo: la eficacia de la técnica tributaria.

Neumark otorga la primacía a los principios político-financieros, lo que implica reconocer la primacía al objetivo de la estabilidad económica. Fuentes Quintana objeta ese orden de prioridades y sostiene, por el contrario, que la primacía corresponde al fin de justicia y, por ende, a los principios político-sociales. Agrupamos los 18 principios de imposición sistematizados por Neumark según la reclasificación propuesta por Fuentes Quintana.

En relación al fin de justicia, tenemos los principios político-sociales siguientes:

Principios político-sociales:

1. Principio de generalidad de la imposición.
2. Principio de igualdad de la imposición.
3. Principio de proporcionalidad o de imposición por la capacidad de pago.
4. Principio de redistribución de la renta o de progresividad impositiva.

El núcleo de los principios político-sociales corresponde a la *capacidad de pago*. Las exigencias fiscales que se deducen de aquí conducen a tres indicadores del sistema tributario: la renta integral, el patrimonio y las ventas.

La renta a los efectos del Impuesto sobre sociedades es un concepto residual, que se obtiene tras restar los pagos a los factores productivos. Sin embargo, en la casi totalidad del derecho comparado se resta la retribución al capital prestado pero no la del capital social aportado. Además, dado que muchas sociedades también tienen rentas como titulares de capital, (dividendos, royalties, etc.), se ha producido una tendencia unificadora de la renta fiscal, tanto de personas físicas como de sociedades.

Relacionados con los fines de eficacia en la asignación de recursos, estabilidad y desarrollo económico, tenemos los principios de imposición político-económicos. Agrupándolos según la reclasificación de Fuentes Quintana resulta:

Principios de política económica atendiendo al orden económico:

5. Principio de obviar las medidas tributarias dirigistas.
6. Principio de minimizar las intervenciones tributarias en las esfera privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos.
7. Principio de evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la competencia.

Principios del proceso político-económico:

- 1) *Principios de imposición político-presupuestarios:*
 8. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales.
 9. Principio de capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de incrementación).
- 2) *Otros principios del proceso político-económico:*
 10. Principio de flexibilidad activa de la imposición.
 11. Principio de flexibilidad pasiva (“incorporada”) de la imposición.
 12. Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento.

El fin de asegurar la eficacia técnica u operativa del sistema impositivo alimenta los restantes seis principios de imposición sistematizados por Neumark: los principios jurídico-tributarios y técnicos tributarios:

13. Principio de congruencia y sistematicidad de las medidas tributarias.
14. Principio de transparencia tributaria.
15. Principio de practicabilidad de las medidas fiscales.
16. Principio de continuidad de las normas jurídico-tributarias.
17. Principio de economicidad de la imposición.
18. Principio de comodidad de la imposición.

En base a estos principios Neumark deduce el sistema impositivo ideal, compuesto, por un lado, de los impuestos básicos basados en los tres índices de la capacidad de pago, y por el otro, de los impuestos complementarios en función de amortizar bienes y servicios públicos.

El sistema tributario ideal se apoya en tres impuestos básicos: la renta personal y los beneficios societarios (directos) y las ventas (indirecto). Los directos deberían aportar el 50 % de la recaudación y el indirecto debería aportar

un 40 %. Los impuestos patrimoniales, (también básicos), conjuntamente con los complementarios, (indirectos), deben aportar el 10 % restante de la recaudación.

El sistema tributario ideal tiene por objetivo servir de patrón de medida para juzgar los sistemas reales y guiar su reforma. Se debe tener en cuenta que la naturaleza del sector público es conflictiva y pone en evidencia los conflictos de intereses existentes en la sociedad. El consumo de los bienes públicos es no rival y está sujeto al problema del “usuario gratuito”. Si el coste de tales bienes es financiado con impuestos, entonces es lógico el conflicto de quienes procurar aprovecharse del consumo del bien público financiado con impuestos que pagan los otros.

En opinión del Profesor Fuentes Quintana, la aplicación de los principios de la imposición de Neumark a la realidad fiscal europea produce tres zonas de conflicto:

1. El conflicto de la generalidad e igualdad del sistema tributario.
2. El conflicto de la progresividad.
3. El conflicto de la ventaja económica.

El ataque a la generalidad se ha realizado desde cuatro frentes:

- a) La inexistencia de algunos de los impuestos básicos.
- b) La reducida e inapropiada definición de la base imponible.
- c) La proliferación de variados estímulos fiscales.
- d) La infravaloración de la base imponible.

El problema sobre la definición de la base imponible se centra en que los sistemas fiscales europeos han tendido hacia el concepto de renta integral, pero eso ha sido más teórico que efectivo. En cuanto a la subestimación de la base imponible, el problema surge de deficiencias informativas y técnicas de los sistemas aplicados por la Administración tributaria.

En la segunda zona de conflicto puntualizada, surge la paradoja de la progresividad: mientras se acepta ampliamente el fin de justicia y sus correspondientes principios de imposición político-sociales, simultáneamente se evidencia una sostenida reducción de la progresividad impositiva.

La tercera de las zonas de conflicto se centra en el conseguir ventajas económicas con armas fiscales.

La realidad y magnitud de los conflictos entre el sistema impositivo ideal y los realmente vigentes evidencia una crisis de la imposición, que no es otra cosa que la contestación social del impuesto.

Los principios de imposición no adquieren su vigencia aisladamente sino combinados. Esto se fundamenta en los conocidos *trade-off* que se verifica entre los mismos: la relación de intercambio entre eficiencia y equidad; la relación entre el principio de suficiencia y el principio de eficiencia; el intercambio substitutivo entre el principio de suficiencia y el de equidad; la relación conjunta entre los principios de suficiencia, equidad y eficiencia en el efecto recaudatorio de la inflación; la relación entre el principio de flexibilidad, en su carácter de ajuste cíclico, con los principios de equidad, de suficiencia en el caso de la inflación, de eficiencia a causa del crecimiento económico y con el principio de complejidad.

Los principios de imposición en España:

Hemos visto también en este la situación de los principios de imposición en España, cuya expresión jurídica se encuentra en la Constitución de España y en la Ley General Tributaria.

Además de los artículos referidos a garantías generales que son de aplicación en el ámbito tributario y de los referidos a la estructura política de la Nación española, con el reconocimiento de las autonomías y la coordinación tributaria entre el Estado, las CCAA y las Corporaciones Locales, los dos principales artículos de la CE que recogen los principios de tributación son los siguientes:

El artículo 9.3 fundamenta los principios que en la literatura española se denominan de legalidad y de seguridad jurídica. Ambos corresponden al Principio de imposición de transparencia tributaria, en la sistematización de Neumark.

Por su parte, el artículo 31.1 recoge el fin de justicia y los cuatro principio de imposición político sociales correspondientes: capacidad económica, igualdad, generalidad y progresividad.

En la normativa referida a la reserva de ley del poder tributario y su correlación con la referida a los principios de coordinación y solidaridad, podemos ver la presencia del principio de suficiencia recaudatoria en función de los gastos públicos del Estado, las CCAA y las Corporaciones Locales.

En resumen, de los dieciocho principios de la imposición de Neumark, encontramos solamente seis recogidos claramente en el sistema fiscal español. Pero, además, es necesario puntualizar que con frecuencia la legislación tributaria específica ha evidenciado una tendencia a no respetar los principios de derecho garantizados por la CE, según consta en las Sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo.

El principio de transparencia fiscal y el accionista:

Hemos destacado la situación del accionista ante el principio de transparencia tributaria, el cual exige certeza y comprensibilidad para el contribuyente.

Este principio reclama que el accionista tenga certeza sobre el gravamen con que debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que el sistema impositivo -y el IS en particular-, sea comprensible para él. Pero la realidad de complicadas Normas fiscales y contables, que además no coinciden entre sí, sumadas a la conducta habitual del Consejo de Administración que no hace transparente la gestión empresarial, convierten en letra muerta para el accionista la buena intención del principio de transparencia.

En el caso particular de España esto tiene el agravante jurídico - político de que implica una negación de derechos de constitucionales, ya que el principio de transparencia está representado por los principios de seguridad jurídica y legalidad, ambos explícitos en el texto de la CE.

La propuesta de una Norma ISO contable que se sostiene en esta Tesis pretende contribuir a superar este problema.

Capítulo 2

LA JUSTIFICACIÓN DEL

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

¿Cuándo tendremos el valor de señalar que en nuestra estructura impositiva el impuesto de sociedades es muy difícil de justificar?

RONALD W. REAGAN

¿Si alguna justificación hay a este impuesto sobre sociedades son las nóminas de los funcionarios que lo controlan cada fin de mes! ¿Hay otra justificación?

EDUARDO SANZ GADEA

2.0. INTRODUCCIÓN

A lo largo de este Capítulo 2 expondremos el tema de la justificación del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades en tres apartados.

En el primero analizaremos la realidad del Impuesto sobre Sociedades desde la mera elocuencia de las cifras.

En el segundo describimos los fundamentos teóricos de este Impuesto y la polémica en cuanto a su doctrina. Subdividiremos el análisis de los fundamentos teóricos en tres aspectos:

1. La problemática según la teoría hacendística.
2. La problemática del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las empresas.
3. Posturas doctrinales y propuestas formuladas en Estados Unidos.

En el punto referido a la problemática según la teoría hacendística concentraremos la exposición del debate doctrinal entre los defensores del Impuesto sobre Sociedades como un gravamen autónomo del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, y aquellos otros que, por el contrario, se oponen al Impuesto sobre Sociedades y propugnan la integración total con el IRPF y, finalmente una línea intermedia que se ha ido desarrollando que corresponde a la integración parcial entre ambos Impuestos.

Asimismo consideraremos los postulados doctrinales alternativos, que proponen sustituir el Impuesto sobre la Renta por el Impuesto sobre el Gasto, con diversos grados y variantes en cuanto a la reforma del Impuesto.

Sobre la problemática del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las empresas se reitera la cuestión del efecto de este Impuesto en la toma de decisiones de ahorro e inversión, tanto en sus fundamentos teóricos como en su evidencia empírica. De hecho este es uno de los fundamentos que avala la problemática ya conocida de la doble imposición de los dividendos.

Al finalizar este apartado incluimos, dada su relevancia, las propuestas de la "Curva de Laffer", discutiendo su contenido teórico y sus fundamentos empíricos. Se señala que, más allá de sus fundamentos, lo interesante a destacar fue su compromiso en relación a la política económica desarrollada durante el mandato del presidente norteamericano Ronald Reagan que mantuvo la necesidad de tener en cuenta las propuestas de Arthur Laffer.

En el tercer apartado abordamos la temática de la justificación de la existencia del Impuesto sobre Sociedades. Para ello se ha utilizado la siguiente guía metodológica de estudio en base a los siguientes seis aspectos que consideramos, según nuestro entender, de interés:

1. Debe existir el Impuesto sobre Sociedades.
2. Qué argumentos a favor de su existencia se conocen.
3. Argumentos en contra de su existencia.
4. Argumentos basados en la creación de un Impuesto basado en el gasto personal.
5. La determinación de la base imponible como elemento justificativo de la existencia del Impuesto sobre Sociedades.
6. La evaluación global del Impuesto sobre Sociedades en la actualidad.

Remarcaremos, finalmente, que si aceptamos la existencia del Impuesto de Sociedades como un gravamen sobre la renta total neta del período que se considere, no deberían existir diferencias entre la base imponible y el resultado contable. Como veremos más adelante, los ajustes fiscales al resultado contable tienen, subyacentemente, un fundamento de desconfianza de Hacienda sobre la honestidad de los estados contables.

Lo cierto es que si los estados contables fueran confeccionados con honestidad y sinceridad, con una metodología que garantizara la transparencia en la información, entonces la base imponible sería el propio resultado contable.

La propuesta de un norma ISO contable que sostenemos en esta tesis pretende coadyuvar a la aproximación entre las normas fiscales y las normas contables de modo que la base imponible pueda ser el resultado contable sin que ello perjudique la erario público, sino al contrario, que constituya una ayuda simplificadora en la liquidación del impuesto.

2.1. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN CIFRAS

2.1.1. Introducción

El Impuesto sobre Sociedades es un gravamen básico dentro de la imposición directa en todos los sistemas tributarios, si bien su importancia radica más en el papel que las sociedades desempeñan en la vida económica que en la propia incidencia recaudatoria del mismo³⁵. Precisamente por ello, cualquier intento de modificar la normativa aplicable a dichas entidades requiere conocer el

³⁵ FUENTES QUINTANA, E. *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*. Imp. Rufino García Blanco, Madrid, 1986.

comportamiento de éstas a fin de poder evaluar con el mayor rigor posible los efectos cuantitativos de tales cambios. Razón, pues, de más si lo que se plantea es una reforma más general del Impuesto aunque ésta tenga un carácter continuista que no rupturista.

En todo caso, esa cuantificación siempre apriorística que debe acompañar la adopción de cualquier medida tributaria choca con un obstáculo de gran relevancia al circunscribirnos al Impuesto sobre Sociedades: la vinculación entre los sujetos pasivos del mismo y la actividad económica, de tal suerte que, como a continuación se verá, esa incertidumbre que coexiste en el devenir económico condiciona en gran medida la evolución de los distintos parámetros del Impuesto haciendo que los mismos carezcan de una cierta estabilidad, con lo cual las comparaciones temporales de diferentes magnitudes del IS deben efectuarse con notable precaución.

Pues bien, un análisis, forzosamente breve, de cual ha sido la evolución experimentada por las magnitudes más relevantes del IS a lo largo de los últimos años³⁶, examen que, por otra parte, no puede ir más allá de 1994, habida cuenta tanto el plazo de declaración del Impuesto como la necesaria fase de procesamiento de la información obtenida de las liquidaciones para su posterior tratamiento estadístico, requiere detenerse en una serie de epígrafes que, para el interés de nuestra tesis son los siguientes:

- Importancia cuantitativa del IS en el sistema fiscal español.
- Declarantes del IS.
- Base imponible.
- Cuota íntegra.

2.1.2. Incidencia recaudatoria

Aun cuando desde una perspectiva teórica existen posiciones encontradas sobre lo adecuado o no de la existencia de un impuesto sobre el gravamen de las personas jurídicas, que serán analizadas en el próximo capítulo tercero de nuestra tesis, el hecho cierto es que tal figura impositiva constituye, como apuntábamos anteriormente, un tributo básico dentro de la estructura tributaria de los distintos países.

Por ello, parece oportuno preguntarse cual es la incidencia, en términos cuantitativos, del Impuesto sobre Sociedades dentro del sistema fiscal español antes de avanzar en el análisis de diversas magnitudes asociadas al mismo.

³⁶ Memoria de la Administración Tributaria 1995, Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, 1997.

Dadas las características de este tributo y su íntima conexión con la actividad económica la recaudación que por él obtiene el Estado se ve afectada, con el lógico desfase que conlleva el período de liquidación, por los resultados de las sociedades y de ello es un buen reflejo el comportamiento que viene experimentando la recaudación del IS en los últimos años. Así, desde 1987 hasta 1990 se asiste a un crecimiento ininterrumpido de aquélla, alcanzando en este último año un máximo histórico: 1.432.994 millones de pesetas. Desde entonces, la caída de esta variable se ha venido sucediendo, siendo de 1.132.187 en 1993³⁷ y 1.088.785 millones en 1994³⁸. Como muestra el gráfico 2.1, esta evolución se ha visto acompañada de una pérdida de importancia de la recaudación del IS en el global de la imposición directa desde el aludido ejercicio de 1990 en que registro un porcentaje máximo del 28,71 por 100. Cuatro años más tarde dicha alícuota fue de tan sólo el 19,1 por 100.

RECAUDACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

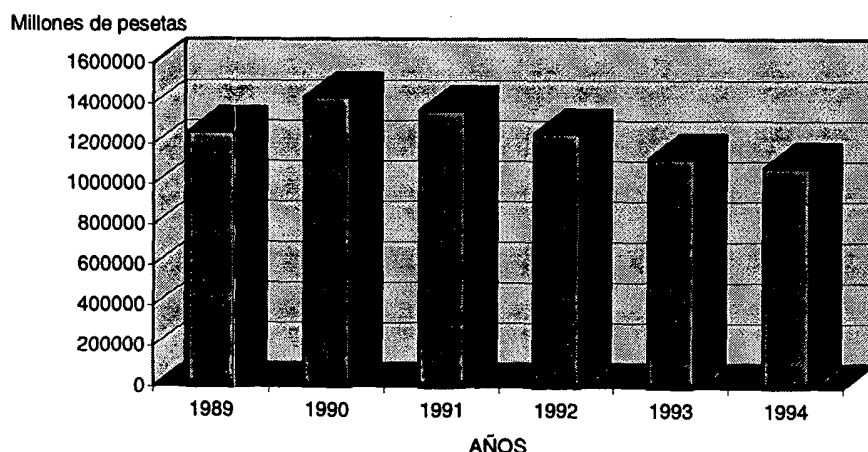


Gráfico 2.1. Evolución de la recaudación por el impuesto sobre sociedades.

Respecto al conjunto de ingresos fiscales el comportamiento del IS sigue un proceso semejante al antes citado. Así, pasa de representar³⁹ un 6,7 por 100 en

³⁷ Memoria de la Administración Tributaria, ejercicio de 1993. Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda.

³⁸ Memoria de la Administración Tributaria, ejercicio de 1994. Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda.

³⁹ Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado 1997 (Ministerio de Economía y Hacienda 1996).

1987 a un 8,8 por 100 en 1990 cayendo en los últimos ejercicios hasta el 6,8 por 100 en 1992.

Pese a este reducido peso específico, el Impuesto sobre Sociedades sólo es superado en importancia recaudatoria por el IRPF, el IVA y los Impuestos Especiales.

Si se efectúa una valoración comparativa con la participación que, en términos cuantitativos, tiene este Impuesto en los sistemas fiscales de otros países de la O.C.D.E. se observa que, desde 1989, la incidencia del IS en el total de ingresos fiscales es superior en España a la media, no sólo de los Estados Miembros de la citada Organización sino también de nuestros socios comunitarios, pues sólo en tres naciones, Australia, Japón y Luxemburgo, el reseñado porcentaje supera el 10 por 100 (en el país asiático fue del 20 por 100 en 1994, si bien tal porcentaje muestra una clara tendencia decreciente desde 1988).

2.1.3. Tipología de los sujetos pasivos

Una vez reflejada la posición que, desde la perspectiva de los ingresos, ocupa el Impuesto sobre Sociedades en el sistema tributario veamos con más detalle cuál ha sido el comportamiento de dicha figura tributaria en los últimos años según los últimos datos disponibles⁴⁰.

Parece casi obligado que al reflexionar sobre aspectos cuantitativos de una figura impositiva nos preguntemos, en primer lugar, cuántos son y qué características reúnen los declarantes de la misma. Pues bien, trasladando estos interrogantes al impuesto que nos ocupa señalar, inicialmente, que el número de entidades contribuyentes ascendió en 1994 a 536.272, un 10 por 100 más que en el ejercicio precedente y unos 300.000 declarantes más que en 1987, en concreto, 295.232, y, lo que quizás sea más importante, como muestra el gráfico 2.2, en todos los ejercicios se viene produciendo un crecimiento de dicha cifra, además en términos porcentuales nada despreciables (en el período 1991-1994, la tasa de crecimiento inferior ha correspondido al año 92 con un 7,91 por 100).

⁴⁰ Memoria de la Administración Tributaria, ejercicio de 1995, Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda.

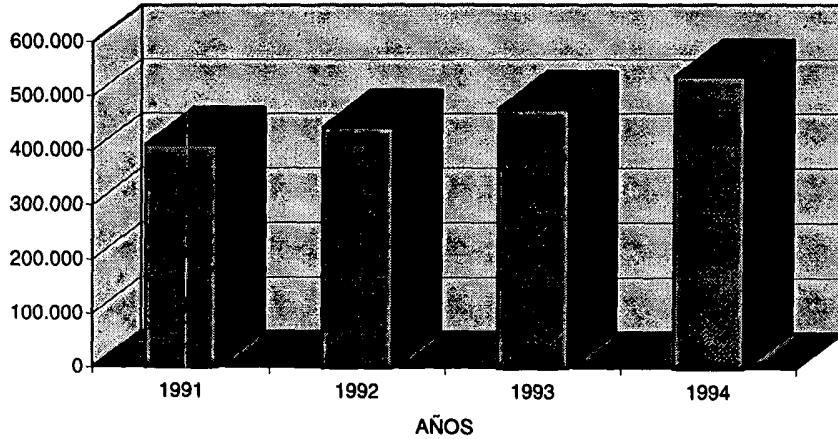
NUMERO DECLARANTES IMPUESTO DE SOCIEDADES

Gráfico 2.2. Evolución del número de declarantes en el Impuesto de Sociedades.

Tales sociedades responden, básicamente, al siguiente retrato: tributan conforme al régimen general del impuesto, y, aun cuando desde 1991 su participación porcentual en relación con el total de declarantes disminuye paulatinamente, representan el 91,47 por 100 en 1994. En segundo lugar, por orden de importancia, se sitúan las entidades que declaran en régimen de transparencia fiscal, 29.012 en el último ejercicio, lo que supone un 5,41 por 100 del total, proporción que muestra una evolución creciente a lo largo de estos años. Completan esta relación las cooperativas fiscalmente protegidas, un 2,50 por 100 en 1994, y las entidades exentas, un 0,62 por 100, porcentaje éste prácticamente invariable desde 1989.

Desde el prisma de su forma jurídica, se trata, en su gran mayoría, de Sociedades Anónimas o de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en 1994 un 27,89 y un 65,77 por 100, respectivamente. A este respecto bueno es señalar que el número de éstas viene aumentando de forma espectacular a raíz de la reforma mercantil de 1989, año en que suponían sólo el 24,34 por 100.

DISTRIBUCIÓN DEL NÚMERO DE DECLARANTES

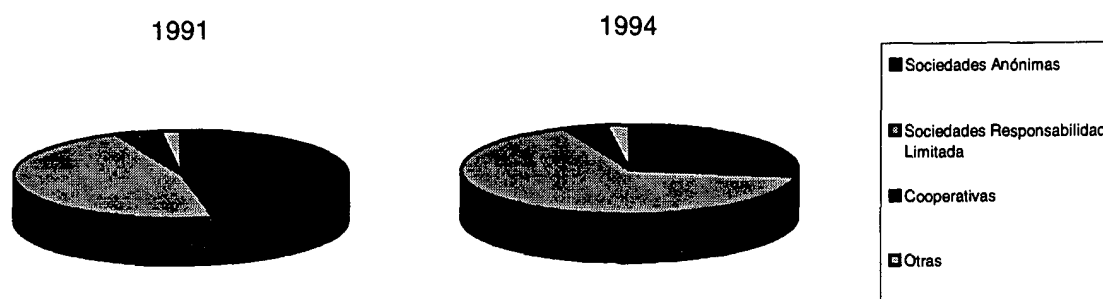


Gráfico 2.3. Distribución del número de declarantes.

Por su parte, las Sociedades Cooperativas, 22.684 en 1994, suponen el 4,23 por 100, porcentaje que viene reduciéndose cada año, totalizando, en unión de las anteriores, el 97,89 por 100, siendo, por tanto, el peso específico de estos "grupos" prácticamente el mismo que un año antes, ya que en 1993 dicha alicuota ascendía al 97,75 por 100.

El resto, algo más del 2 por 100, está integrado, de manera primordial, por "Entidades no definidas", siendo la participación de otros tipos de entidades, vgr. Sociedades Comanditarias, poco menos que despreciable. Finalmente, considerando el volumen de ingresos declarado se advierte que más de la mitad de los declarantes, en concreto, el 53,25 por 100 en 1994, manifestaba una cifra no superior a 25 millones de pesetas. Por el contrario, sólo 11.730 entidades declararon ingresos superiores a 1.000 millones de las cuáles 1.162 rebasaban la cuantía de 10.000 millones.

Como veremos más adelante, las compañías con una cifra de negocios superior a los 250.000 millones, cuyo número en relación con el total de declarantes del impuesto es insignificante, no alcanzan el 0,01 por 100, adquieren mayor relevancia al valorar las principales partidas, base imponible, cuota íntegra, cuota líquida, etc.

2.1.4. La Base imponible

Magnitud de singular relieve dentro del IS es la base imponible, razón por la cual el Libro Blanco se detiene con cierto detalle en algunos aspectos generales asociados a la misma y que entendemos conveniente señalar.

Una primera cuestión básica es la de la necesaria armonización de las normas mercantiles y fiscales, de tal suerte que ambas "cooperen a los efectos de

la más idónea determinación de la base imponible"⁴¹. El método recogido en el Informe supone obtener esta magnitud a partir del resultado contable, determinado éste según los principios y normas contables, realizando en aquél una serie de ajustes extracontables, que habrán de caracterizarse por ser escasos en número y estar perfectamente delimitados.

Además, la citada conexión entre las normas contables y fiscales debe mantenerse en temas tan importantes como la valoración de los ingresos y gastos y los criterios de imputación de unos y otros, de tal manera que sólo sean "objeto de regulación aquellos aspectos en los que la solución contable no es satisfactoria a efectos fiscales, o bien que, siéndolo, es necesario reforzarla"⁴².

Un segundo punto, el relativo a los regímenes de determinación de la base imponible, se plantea en términos claramente continuistas: estimación directa y, con carácter subsidiario, estimación indirecta, pues de las propias características del Impuesto y de los regímenes contemplados en el artículo 47 de la Ley General Tributaria no cabe concluir otra cosa.

Hechas estas referencias parece oportuno preguntarse cuál ha sido el comportamiento de la base imponible en los pasados ejercicios. Ello exige una valoración tanto del número de declarantes de la misma como de los importes, absoluto y medio, al igual que de su distribución por niveles de ingresos.

Desde 1987 los declarantes de esta partida aumentan pasando de 123.037 en aquella fecha a 212.937 en 1994. Este dato no debe ocultar que tales cifras vienen representando desde 1988⁴³ un porcentaje, respecto al total de declarantes del Impuesto, cada vez menor, pues si entonces era del 51,84 seis años más tarde, en 1994, sólo alcanzaba el 39,71.

⁴¹ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. *Libro Blanco del Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*. MEH, Madrid, 1994.

⁴² Libro Blanco, *Op. cit.*

⁴³ Memoria de la Administración Tributaria 1988, Ministerio de Economía y Hacienda.

DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR TRAMOS 1994

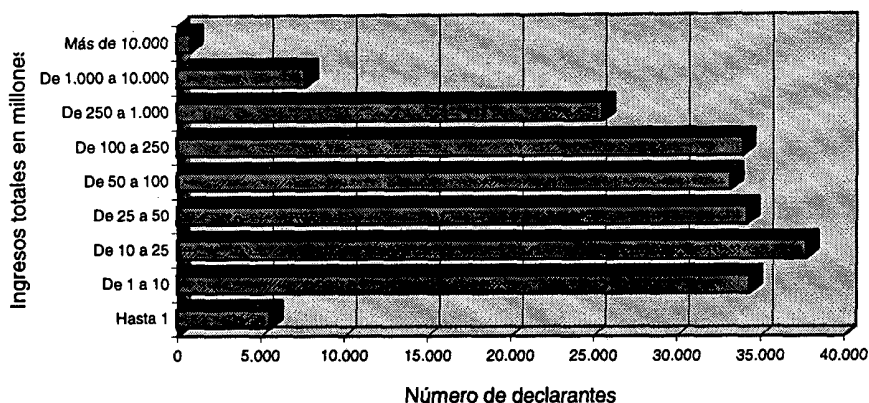


Gráfico 2.4. Distribución del número de declarantes de la base imponible por tramos en 1994.

Por lo que concierne al importe a que asciende esta magnitud el mismo se elevó a 5.477.334 millones de pesetas en 1994 casi un 90 por 100 superior al registrado en 1987, 2.904.989 millones. Este crecimiento, espectacular a todas luces, se produjo básicamente en el ejercicio 1988, año en que la base imponible creció un 45,19 con relación al período precedente. Desde entonces las tasas de crecimiento anuales han sido mucho más sostenidas, hasta llegar a 1994, ejercicio en que se produce una caída, cifrada en el 22,24 por 100 respecto el año anterior.

DISTRIBUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR TRAMOS 1994

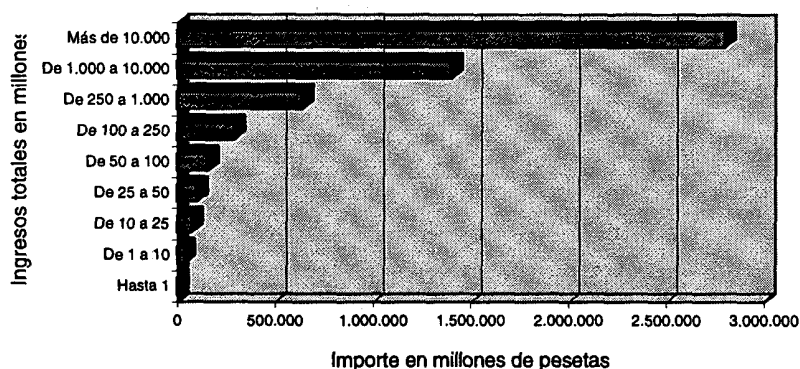


Gráfico 2.5. Distribución del importe de la base imponible por tramos en 1994.

En este contexto, el montante medio de esta partida se situó en 25,72 millones en el último año de referencia inferior al nivel alcanzado en 1988, 29,03 millones.

A grandes rasgos estos son los datos básicos relativos a la base imponible en el período citado. Ahora bien, ¿cómo se reparte esta magnitud? ¿quiénes son las entidades que generan la misma? Las cifras referentes a los últimos años ponen de manifiesto que la base imponible se nutre, fundamentalmente, de las sociedades situadas en niveles de ingresos superiores a 250 millones de pesetas, acumulando el 88,2 por 100 del importe total declarado en 1994, al tiempo que en tales tramos se localizaban el 15,94 por 100 de los contribuyentes y el 6,33 por 100 de los declarantes de esta partida y del total del Impuesto respectivamente, porcentajes estos que varían muy ligeramente en los ejercicios anteriores. La mayor concentración se produce en aquellas entidades, 788, que declaran ingresos por encima de 10.000 millones de pesetas, las cuales, siendo tan sólo el 0,37 y el 0,15 por 100 de los declarantes de la partida y totales del Impuesto sobre Sociedades en 1994, acumularon el 51 por 100 de la base imponible.

Antes de comentar la evolución experimentada en estos últimos años por otras variables básicas del Impuesto es necesario realizar una referencia a una magnitud, la base liquidable, no contemplada, en contraposición a la base imponible, en la Ley 61/1978, distinción ya prevista, por otra parte, en el artículo 53 de la Ley General Tributaria⁴⁴.

A lo hilo de la reforma, esta diferenciación entre ambas bases debe ser introducida "para ubicar aquellas minoraciones de la base imponible que obedecen a la existencia de un beneficio fiscal que opera en base imponible o bien para regular partidas deducibles que contablemente no tienen la consideración de gasto, preservándose así la correspondencia entre base imponible y resultado contable."

De acuerdo con esta posición, la base liquidable debe recoger, entre otras, las siguientes reducciones a practicar en la base imponible:

- a) *Obra social de las Cajas de Ahorro.* En puridad, no se trata de un gasto fiscalmente deducible, sino de una exención otorgada a una parte de renta que se destina a determinados fines de interés general, vgr. sanidad pública.
- b) *Libertad de amortización.* Constituye un beneficio fiscal muy relevante en términos recaudatorios cuyo uso debe realizarse de manera muy selectiva.

⁴⁴ Artículo 53 de la Ley General Tributaria: "Se entiende por base liquidable el resultado de practicar, en su caso, en la imponible las reducciones establecidas por la Ley propia de cada tributo."

- c) *Reinversión.* La experiencia obtenida del Derecho comparado así como las propias recomendaciones del Comité Ruding hacen conveniente que las plusvalías generadas en la transmisión de activos empresariales no se integren en la base liquidable, siempre y cuando se reinviertan, así como su aplicación a la totalidad de los elementos afectos a las actividades empresariales.
- d) *Compensación de bases liquidables negativas.* Tanto la fijación de un mayor plazo de compensación como el inicio del cómputo de dicho plazo, para las nuevas sociedades, a partir del primer período impositivo en que éstas obtengan beneficios son dos medidas que debe contemplar la reforma.

2.1.5. La Cuota Íntegra

Una vez realizadas las anteriores consideraciones haremos mención seguidamente a la evolución de la cuota íntegra.

DISTRIBUCIÓN DE LA CUOTA INTEGRAL POR TRAMOS 1994

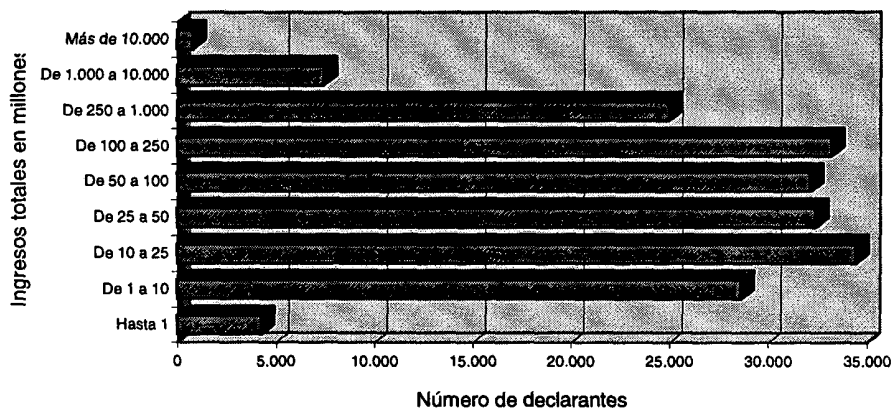


Gráfico 2.6. Distribución del número de declarantes de la cuota íntegra por tramos en 1994.

Esta partida fue declarada por 198.071 contribuyentes en 1994 importando 1.576.235 millones de pesetas, situándose, por tanto, la cuantía media en 7,96 millones de pesetas.

DISTRIBUCIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA POR TRAMOS 1994

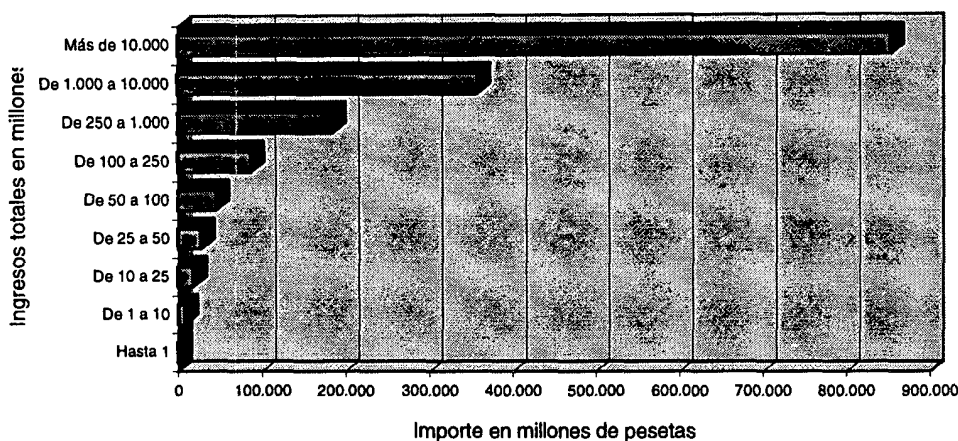


Gráfico 2.7. Distribución del importe de la cuota íntegra por tramos en 1994.

Varios son los hechos que merecen destacarse con relación a la cuota íntegra:

- El crecimiento interanual del número de declarantes se sitúa en un 18,2 por ciento respecto al año anterior. Ésta es muy superior a las tasas registradas en años anteriores, alrededor de un 5%.
- Estos contribuyentes representan un porcentaje bajo respecto al total de declarantes del Impuesto, un 36,93 por 100 en 1994, y, lo que resulta más preocupante, tal alicuota desciende paulatinamente en el transcurso de los últimos ejercicios, en 1987 era del 49,89 por 100. Tendencia análoga se venía observando al relacionar las entidades con cuota íntegra respecto a las que declaran base imponible, un 93,02 por 100.

Por lo que hace referencia al tipo medio, definido como cociente entre la cuota íntegra y la base imponible, señalar que el mismo ascendió al 27,40 por 100 en 1994, lo que supone un aumento en 1,38 puntos respecto de 1993, aunque es notablemente inferior al de años precedentes en que se situó en torno al 32 por 100. No obstante, cualquier reflexión sobre la evolución de tipos de gravamen, ya sean medios o efectivos, precisa una valoración detallada de todas las modificaciones normativas, vgr. cambios en las alicuotas de gravamen, (así, en 1991 las SIM pasaron a tributar al 1 por 100 cuando lo habían venido haciendo hasta esa fecha al 13 por 100), que desbordan el propósito de esta exposición pero que pueden explicar, al menos en parte, la evolución seguida por dichos tipos.

Cuadro 2.1.- Tendencias del Impuesto de sociedades en los últimos años.

Recaudación	Desde 1987 hasta 1990 se produce un crecimiento ininterrumpido hasta llegar a 1,4 billones en dicho año. A partir de 1990 hasta 1994 se produce una disminución paulatina de la recaudación hasta llegar a 1,1 billones.
Número de declarantes	Se produce un aumento considerable del número de declarantes de forma ininterrumpida desde 1987 a unas tasas de crecimiento superiores al 8% anual.
Tipología del sujeto pasivo	Desde 1990, viene aumentando el peso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada y se reduce la importancia de las Sociedades Anónimas. Por otra parte el peso de las cooperativas y otros tipos de sociedades permanece invariable desde 1989.
Número de declarantes de la base imponible	El número de declarantes ha venido aumentando desde 1988 aunque el porcentaje de declarantes de la base imponible sobre el total de declarantes se ha ido reduciendo.
Importe de la base imponible	El importe de la base imponible ha aumentado desde 1987. El mayor incremento de dicha base se produjo en 1988, año en que creció un 45%. Durante los últimos años la tasa de crecimiento han sido más moderadas
Importe de la cuota íntegra	El importe de la cuota íntegra aumentó desde 1987 hasta 1991 a unas tasas de crecimiento elevadas. En los últimos el crecimiento se ha moderado.

2.1.6. Análisis estadístico de los Ajustes Extracontables

2.1.6.1. Introducción

En este apartado se ha realizado un estudio detallado de la evolución de los ajustes extracontables consignados por las empresas en las declaraciones presentadas por Impuesto sobre Sociedades entre el periodo de 1991 al 1995, según los datos facilitados en las estadísticas del Ministerio de Economía y Hacienda. Se adjunta en el Apéndice 1 las tablas y gráficos del estudio realizado.

En concreto, la base de consulta ha sido, a partir de la información que publica el departamento de Informática tributaria de la Agencia Tributaria. Dichas estadísticas están basadas en las declaraciones anuales del Impuesto de Sociedades que presentan a la Administración Tributaria las entidades con domicilio fiscal en el territorio de Régimen Fiscal Común.

Esta información ha sido depurada de manera que únicamente se incluyen las entidades activas, entendiendo como tales aquellas empresas que en el año de referencia han realizado operaciones económicas con terceros y que han declarado ventas o gastos de personal o resultado contable no nulos. En este sentido, las entidades inactivas no forman parte del marco de explotación y se definen, en

contraposición, como aquellas entidades que declaran simultáneamente ventas, gastos de personal y resultado contable nulos.

En 1989 el Departamento de Gestión incorporó al modelo de declaración del Impuesto sobre sociedades 4 páginas substitutivas de las correspondientes al activo, pasivo, debe y haber de las sociedades no financieras, que deben complementar los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito. En 1992 el Departamento de Gestión Tributaria incorporó al modelo de declaración del Impuesto sobre además de las páginas correspondientes a las entidades de depósito. Cuatro páginas más relativas al activo, pasivo, debe y haber de las entidades aseguradoras.

De esta manera la entidades objeto de estudio quedan divididas en 1991 en dos grupos: sociedades y entidades de depósito. Para 1992 hasta 1995, el número de grupos se amplía a tres: sociedades, entidades de depósito y aseguradoras.

Este apartado tiene una doble finalidad. Por una parte analizar cual ha sido la evolución de las principales magnitudes que componen la base imponible, esto es el resultado contables los ajustes positivos y los ajustes negativos. Por otra parte, se analiza cuales son los ajustes, positivos y negativos, más importantes y como han evolucionado en los últimos años.

2.1.6.2. Evolución de las principales magnitudes que componen la base imponible

La mayoría de las sociedades declaran unos ingresos inferiores a los 1.000 millones, en cambio cuando hablamos de las entidades de depósito o las aseguradoras suelen declarar más de 1.000 millones de ingresos. Esta tendencia se mantiene a lo largo de los años.

Para las sociedades la base imponible se ha ido incrementando progresivamente desde 1992 hasta alcanzar los 5,8 billones de pesetas en 1995. El resultado contable representa como media en los cinco primeros años de la década de los noventa un 25% de la base imponible, si bien en 1993 las sociedades declararon unas pérdidas de 229.020 millones. Los ajustes positivos han sido sistemáticamente superiores a los ajustes negativos y de cuantía importante. Si bien en 1991 representaban un 57% de la base imponible dicho porcentaje fue creciendo hasta alcanzar el 78% en 1994. Como media para los cinco años los ajustes positivos han representado un 71%. Los ajustes negativos han representado como media para los 50%. En total, los ajustes extracontables incrementan en un 77% el resultado contable para configurar la base imponible.

También es importante destacar la importancia relativa de la compensación de bases imponibles negativas que llega a representar en 1994 el 22% de la base imponible y como media para los cinco años un 16%.

Para las entidades de depósito y las aseguradoras el crecimiento de la base imponible ha sido más irregular. En 1991 y 1993 la base imponible sobrepasó el billón de pesetas pero en los otros años no llega a los 900.000 millones. El resultado contable tiene más importancia a la hora de determinar la base imponible que en el resto de sociedades ya que representa el 66% de dicha base. Los ajustes positivos, un 93% sobre la base imponible, son también superiores a los negativos, un 68%, aunque podemos apreciar que desde 1993 se produce una pérdida de importancia relativa de los ajustes positivos que han pasado de representar el 107% de la base imponible al 90%. En cambio la importancia de los ajustes negativos incrementa en los últimos años. La compensación de bases imponibles negativas es menos relevante que en el caso de las sociedades y representan en promedio un 4% de la base imponible.

2.1.6.3. Principales ajustes a la base imponible

No es hasta 1994 que la Agencia Tributaria publica los principales ajustes, tanto positivos como negativos. El denominado tramo I contiene las empresas que declaran unos ingresos inferiores a los 1.000 millones de pesetas y el tramo II las que declaran unos ingresos superiores.

Para las sociedades en 1994 los aumentos representan algo más del 77% de la base imponible. El principal ajuste positivo es el impuesto sobre sociedades que llega a representar el 25% de la base imponible. Le sigue la partida de otros ajustes con un 20% y el exceso de dotaciones a provisiones con un 16,6%. Hay que destacar que la partida de otros ajustes, la segunda en importancia, contiene una diversidad de ajustes que las empresas no pueden o no llegan a clasificar dentro de los ajustes standard que proporciona la Agencia Tributaria. Además esta partida es mucho más relevante para las empresas grandes que para las empresas pequeñas. En 1995 los ajustes positivos representan el 70%, siendo el impuesto de sociedades el mayor ajustes con un 24% de la base imponible. Le siguen la partida de exceso a las dotaciones por provisiones con un 18% y los otros ajustes con un 16%.

Los ajustes negativos de las sociedades en 1994 representan un 53% de la base imponible. El principal ajuste negativo es la partida de otros ajustes que llega a representar el 31% de la base imponible. Le siguen la exención por reinversión con un 6% y la partida del impuesto sobre sociedades con un 5,6%. Cabe destacar que las empresas que declaran una mayor facturación declaran también una mayor cantidad de ajustes, un 59%, frente al 36% de las empresas que declaran menos de 1.000 millones. En 1995 los ajustes negativos pasan a representar el 50% de la base imponible El principal ajuste sigue siendo la partida de otros ajustes con un 31%, seguida de la libertad de amortización con un 4,5% y la partida del impuesto de sociedades con un 4%.

Si comparamos estos dos años, observamos que tanto los ajustes positivos como los negativos han disminuido. El volumen de ajustes positivos ha disminuido más que el volumen de ajustes negativos por lo que la incidencia de los ajustes sobre la base imponible ha sido menor.

Para las entidades de depósito, los ajustes positivos en 1994 llegan a representar el 101% de la base imponible. Son las empresas con más del 1.000 millones de ventas las que hacen mayores ajustes, un 102%. La principal partida es la de otros ajustes con un peso del 40%, seguida de la partida del impuesto sobre sociedades con un 27% y los excesos de dotaciones a provisiones con un 24%. En 1995, los ajustes positivos pasan a representar el 90% de la base imponible. El principal ajuste de dichas entidades es la partida de otros ajustes con un peso del 31%, seguida de la partida del impuesto sobre sociedades con un 26% y los excesos de dotaciones a provisiones con un 18%.

Los ajustes negativos en 1994 son también muy relevantes, un 93% de la base imponible, por lo que el efecto total de los ajustes sobre la base no es tan importante como pudiera parecer. La mayoría de estos ajustes negativos se encuentran en la partida de otros ajustes, que llega a representar el 82% de la base imponible. Le sigue la partida del impuesto sobre sociedades con un 3% y la libertad de amortización con un 2%. En 1995 los ajustes negativos llegan al 87%, dos puntos por debajo de los ajustes positivos. El principal ajuste negativo vuelve a ser la partida de otros ajustes con un 77% de la base imponible. Le sigue la libertad de amortización con algo más de un 2% y el impuesto sobre sociedades con un 2%.

En 1995 la cantidad de ajustes es inferior que en 1994. Esta reducción es superior en los ajustes positivos que en los ajustes negativos hasta el punto que la incidencia en 1995 de los ajustes extracontables sobre la base imponible es tan sólo del 2%.

Para las aseguradoras, en 1994 los ajustes positivos representan el 108% de la base imponible. La principal partida es el exceso de dotaciones a provisiones con un 37% seguida del impuesto de sociedades y de los otros ajustes con un 31%. En 1995 el peso de los ajustes positivos sobre la base imponible se reduce al 88%. La principal partida pasa a ser la del impuesto sobre sociedades con un 32% seguida del exceso de dotaciones a provisiones con un 26% y de los otros ajustes con un 23%.

Los ajustes negativos en 1994 representan el 95% de la base imponible siendo la principal partida la de los otros ajustes con un peso del 85%. En 1995 el peso de los ajustes negativos se reduce al 53% de la base imponible y la principal partida sigue siendo la de los otros ajuste con un 46%.

En el caso de las aseguradoras, la cantidad de ajustes también es menor en 1995 que en 1994. Sin embargo en este caso los ajustes negativos se reducen más

que los ajustes positivos por lo que en 1995 la importancia total de los ajustes sobre la base imponible es mayor.

2.2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2.2.1. La problemática según la teoría hacendística

La propia existencia de una problemática previa teórica nos anuncia que no estamos delante de un tema pacífico. El Impuesto sobre Sociedades tiene, efectivamente, una importancia fundamental en el mundo actual. La misma surge de la propia relevancia del sujeto pasivo, dada la significación económica de las sociedades en el mundo desarrollado. De hecho no tanto por lo reducido de su recaudación en los términos expuestos en el apartado primero sino por la magnitud que representa en relación con el producto interior bruto de España, que se vehiculiza a través de estas personas jurídicas y esta circunstancia es lo que justifica su estudio desde el punto de vista fiscal.

La aportación de este gravamen se ha mantenido entre un 1,4 en 1965 hasta alcanzar un 1,9 en 1995 respecto de la participación del Impuesto sobre Sociedades en porcentaje del PIB atendiendo al promedio analizado, en los países de la Unión Europea que está situado en torno al 1,6% de la recaudación de cada país. En el conjunto de la OCDE, durante la década de los años 80, representó un 3% del PIB, frente a un 12% del PIB aportado por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Si bien la cifra porcentual no revela que el IS sea la principal fuente recaudatoria, se trata de todos modos de un porcentaje significativo que tiene, además, la propiedad de resultar de fácil recaudación a un coste fiscal reducido.

También es notorio que la importancia del Impuesto sobre Sociedades es proporcionalmente muy superior a su proporción de participación en los ingresos tributarios si lo comparamos con los países de la Unión Europea, pues curiosamente en el tiempo ha reducido su participación en relación al total de recaudación, lo que reafirma la idea expuesta anteriormente, ya que este gravamen afecta una región vital de las economías actuales y posee la propiedad de la *visibilidad*⁴⁵. Esto es en definitiva lo que justifica la atención que se le presta. Desde el punto de vista de la teoría hacendística, la atención encuentra justificación en la complejidad de sus repercusiones sobre la asignación de recursos y sobre la distribución de la renta⁴⁶.

⁴⁵ BIRD, R. M. *Taxing Corporations*, Ed Institute for Research on Public Policy, Montreal, 1980.

⁴⁶ ALBI IBAÑEZ, E., CONTRERAS C., GONZÁLEZ PÁRAMO, J. M. y ZUBIRI I *Teoría de la Hacienda Pública*. Ariel Economía, 2ª edición, modificada y ampliada, Barcelona, 1994.

A lo largo de la crisis económica de los últimos años, la tendencia en la participación del Impuesto sobre Sociedades en los ingresos fiscales totales ha sido descendente, según las estadísticas de la OCDE.

Un eje básico en torno al cual ha girado el debate teórico ha sido el problema de la doble imposición de los dividendos que resulta del desdoblamiento de la imposición sobre la renta en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, por un lado, y el Impuesto sobre Sociedades por el otro.

Esta doble imposición se crea cuando las rentas surgen por medio de una sociedad si los beneficios se distribuyen a los socios o accionistas como dividendos, ya que la renta total tributa por el Impuesto sobre Sociedades y luego la parte distribuida tributa por IRPF⁴⁷.

Esta situación se origina en la consideración de la persona jurídica como una entidad real y autónoma, lo que ha llevado a que el trato fiscal de las sociedades sea semejante al que se brinda a las personas físicas⁴⁸. Esta identificación de los conceptos de personas jurídicas y físicas conduce, generalmente, al exceso de gravamen y, ocasionalmente, a injustificadas reducciones de las obligaciones fiscales.

La "Teoría del Beneficio" diferencia las rentas de la sociedad, (basadas en privilegios que recibe del orden *jurídico-político*), de sus socios o accionistas, por lo tanto no existe una doble imposición. Pero, desde otro enfoque teórico, en rigor las empresas son de las personas y la renta debería gravarse sólo en los auténticos propietarios de las mismas⁴⁹, es decir que si se grava la renta de la sociedad y luego la de sus propietarios, se incurre en doble imposición. En estas dos posiciones, en definitiva, puede clasificarse a todas las ponencias de esta controversia⁵⁰.

Así, por ejemplo, las propuestas de integración de los Impuestos sobre la renta personal y sobre las sociedades tienen como objeto evitar la doble imposición, en opinión de Shoup. Este autor define al exceso o defecto de gravamen como la medida comparativa con el IRPF que se aplicaría al mismo hecho imponible si no se tratara de una sociedad⁵¹. Goode propone, matizando los

⁴⁷ CORONA RAMÓN, J.F. *Integración de los Impuestos sobre la Renta y Sociedades*, Instituto de Estudios Económicos, Colección *Estudios*, Madrid, 1986.

⁴⁸ LAURE, M. *Tratado de Política Fiscal*, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1960.

⁴⁹ MUSGRAVE, R. A. *Teoría de la Hacienda Pública*, *Op. cit.*.

⁵⁰ JOHANSEN, L. *Economía Pública*, Vicens Vives, Barcelona, 1970.

⁵¹ SHOUP, C.S. *Hacienda Pública*, *Op. cit.*

conceptos, emplear expresiones como “sobre-imposición relativa” y “sub-imposición relativa”⁵².

Hay todavía otra perspectiva para enfocar el problema de la doble imposición. Es la situación que se genera cuando el accionista que recibe los dividendos es, a su vez, una persona jurídica. Se admite con generalidad que existe una doble imposición intersocietaria en estos casos, especialmente cuando se presenta la relación matriz-filial, que constituyen una única entidad económica aunque jurídicamente representen dos personas.

Corresponde hacer una advertencia referida a la incidencia del Impuesto sobre Sociedades. Aun desde la perspectiva teórica que define la existencia de doble imposición de los dividendos, es necesario aceptar que tal situación solamente existe cuando no se verifica la traslación del Impuesto. Resulta claro que según el tratamiento teórico de la traslación de Impuestos variará la conclusión teórica sobre la doble imposición. Una cuestión aparte es cuantificar la porción del Impuesto que la sociedad ha trasladado y la porción que ha recaído efectivamente sobre ella. La evidencia empírica recogida y analizada no resulta concluyente.

En general la doctrina es pacífica en cuanto a los factores que determinan la incidencia del gravamen que nos ocupa. Se pone énfasis en la importancia de dos factores: la estructura del mercado, (de competencia perfecta o imperfecta) y el período de tiempo considerado, (corto o largo plazo).

En todos los casos partiremos del supuesto de que las empresas son maximizadoras de beneficios. Para la situación de mercado perfectamente competitivo, considerando el corto plazo, la conducta de la empresa es precio-aceptante, enfrentándose a un curva de demanda horizontal o de una elasticidad-precio infinita. Si en tales circunstancias, el precio es rentable para la empresa, siendo como mínimo igual a sus costes variables, el Impuesto no podrá ser trasladado al precio y, en consecuencia, la empresa deberá absorberlo como una disminución de beneficios. En este caso, el Impuesto será soportado por los accionistas.

Considerando la situación de mercado perfectamente competitivo pero en el largo plazo, la dinámica consiste en una salida de capital del sector organizado como sociedades, dada la reducción de su tasa de beneficios. Ese capital emigraría hacia el sector de la economía no organizado como sociedades, cuya tasa de beneficios no ha sido alterada por el Impuesto, pero que será reducida por la entrada de nuevas empresas al sector. El proceso continúa hasta que las tasas de

⁵² GOODE, R. *The Postwar Corporation Tax Structure*. New York Tax Inst., Nueva York, 1947.

beneficio vuelven a igualarse. En consecuencia, bajo estos supuestos, la incidencia del Impuesto termina recayendo sobre la renta del capital de toda la economía.

En el caso de mercados imperfectos la teoría distingue entre la situación de monopolio y la de oligopolio.

La situación de monopolio a corto plazo es semejante a la descrita para competencia perfecta a corto plazo. La maximización de beneficios resulta de la igualación del ingreso marginal con el coste marginal, lo que determina un *output* óptimo para el monopolio. Esta situación no se modifica por la introducción del Impuesto, cuyo efecto es simplemente disminuir el beneficio en un mercado monopolista.

La única diferencia con el caso competitivo está en la naturaleza y magnitud de la tasa de beneficio.

La situación de monopolio a largo plazo difiere de la correspondiente a competencia perfecta. La razón es que la disminución de la tasa de beneficio monopolística del sector societario probablemente no modifique su carácter de tasa superior a la que obtiene el capital en sectores no monopolísticos. Si ésta es la situación, entonces no habrá salida de capital en las sociedades gravadas y el Impuesto no tendrá más consecuencias que disminuir los beneficios en situación de monopolio de los accionistas.

En la situación de oligopolio las empresas tienen una conducta estratégica, es decir que en sus decisiones toman en cuenta las decisiones de las otras empresas del sector. Esto significa que la dinámica en este caso es diferente. Las empresas tienen cierto poder de mercado pero no están en la tasa de beneficios máxima del monopolio. Pueden mejorar su tasa de beneficios elevando los precios, pero al hacerlo deben especular con la conducta de las otras empresas oligopólicas con las que compiten. La teoría económica plantea diversas soluciones posibles en el contexto oligopolista. Entre ellas se señala la tendencia a la colusión, que puede ser explícita y pactada en un cártel o tácita. En un caso así, la introducción de un Impuesto sobre estas sociedades no disminuiría necesariamente sus beneficios, si es que la colusión explícita o tácita lleva a una elevación de los precios para trasladar el Impuesto a los consumidores.

La consecuencia del Impuesto sería entonces una situación final del mercado más próxima a la del monopolio, desde el punto de vista de los consumidores, aunque desde el punto de vista de las empresas se limite a mantener la tasa de beneficio anterior al Impuesto. Esto se debe a que una elevación del precio iría inexorablemente vinculada a una disminución de la producción y las ventas, ya que la curva de demanda que enfrentan las empresas oligopolistas tiene pendiente negativa.

Puede hacerse algunas otras acotaciones. En primer lugar, la situación final de la incidencia variaría si la conducta de las empresas no fuera maximizadora de beneficios, (alternativamente, podrían ser maximizadoras de ventas o fijar los precios en base al criterio *mark up*, agregando una tasa de beneficios fija a los costes e incluyendo al Impuesto en los mismos). En segundo lugar el modelo de mercado puede matizarse con las imperfecciones en el mercado laboral. Finalmente, la definición fiscal del concepto de beneficio puede no coincidir con el concepto teórico usado para los razonamientos anteriores, de modo que el análisis sufriría modificaciones.

Ampliando esta última cuestión, podemos destacar que, en principio, el Impuesto sobre Sociedades podría ser considerado como un Impuesto sobre los beneficios económicos⁵³. Pero puede afirmarse que considerar al IS como un simple Impuesto a los beneficios puede ser un error. La base imponible en un gravamen sobre los beneficios puros se obtiene restando de las ganancias brutas el valor de todos los *inputs*, incluyendo el coste de oportunidad de aquellos suministrados por los propietarios. Sin embargo, en la base imponible del IS, de hecho, no se permite deducir el rendimiento normal del capital aportado por los accionistas, es decir que la propia definición de la base contiene elementos diferentes del cálculo del beneficio económico.

Por otro lado, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades incluye el coste de oportunidad del capital. Puede considerarse entonces que se trata de un Impuesto sobre el capital utilizado en el sector societario o, más generalmente, como un Impuesto parcial sobre los factores productivos. Si se acepta esta opinión, entonces los efectos en cuanto a incidencia y eficiencia no resultan de ningún modo claros⁵⁴.

Una opinión contraria es la sostenida por Stiglitz (1973)⁵⁵, para quien afirmar que el Impuesto sobre Sociedades se trata de un Impuesto parcial sobre los factores pasa por alto una cuestión institucional fundamental, como es la deducción de los intereses pagados. Afirma que siempre que se permita esa deducción por capital tomado en préstamo, el Impuesto sobre Sociedades equivale a un Impuesto sobre los beneficios.

Partiendo de supuestos de competencia perfecta y maximización de beneficios, Harberger estimó un modelo de incidencia, (en el que adjudicó valores

⁵³ ATKINSON A.B. y STIGLITZ J.E.. *Lecciones sobre Economía Pública*. (trad. Domínguez del Brio, F.), Instituto de Estudios Fiscales, 1988.

⁵⁴ ROSEN, H.S. *Manual de hacienda Pública*, Ariel Economía, Barcelona, 1987.
KING M. A. y FULLERTON D. *The Taxation of Income from Capital*, 1982.

⁵⁵ STIGLITZ J. E. «Taxation, Corporate Financial Policy and the Cost of Capital». *Hacienda Pública y Sistema Fiscal*. Universidad Complutense de Madrid, 1994.

a los parámetros tecnológicos y de comportamiento que él mismo juzgó “plausibles”), llegando a la conclusión de que es el capital el que soporta casi íntegramente el Impuesto⁵⁶.

Sin duda el sistema del Impuesto sobre Sociedades influye en el coste de utilización del capital de la sociedad. El Impuesto convierte en onerosa la asignación de recursos de capital a la inversión; pero, por otro lado, las deducciones por amortización y los créditos fiscales a la inversión atenúan los efectos sobre el coste de uso del capital. En cualquier caso, no caben dudas de que el Impuesto sobre Sociedades influye en las decisiones societarias. Así se verifica en lo referente a la cantidad total de inversión física, a los tipos de activos físicos en los que se debe invertir y a la forma en que se financia la inversión.

No obstante la literatura teórica ofrece modelos alternativos para considerar esta cuestión. Así por ejemplo, bajo los supuestos del modelo del acelerador, que considera constante la relación capital/producto, los beneficios fiscales, (tales como deducciones por amortizaciones y créditos fiscales a la inversión), no influyen sobre el volumen de la inversión física. Esto se debe justamente al supuesto de relación constante capital/producto, de modo que la demanda de capital no depende de su precio, o lo que es lo mismo, los beneficios fiscales podrán disminuir el coste de uso del capital pero no inciden sobre su demanda.

Contrariamente, el modelo neoclásico parte del supuesto de perfecta sustituibilidad de los factores, de modo que la función de producción permite infinitas combinaciones de la relación capital/producto. Si en el modelo del acelerador se supone que la tecnología impone una única relación posible entre capital y trabajo y, por ende, entre capital y *output*, en el modelo neoclásico se supone que la tecnología permite sustituciones infinitesimalmente pequeñas entre capital y trabajo. Bajo estos supuestos, el modelo de Jorgenson (1963)⁵⁷ considera como variable clave el coste de uso del capital de la empresa. En este caso, si la política fiscal reduce tal coste, aumentará la inversión y ocurrirá lo contrario si los Impuestos lo elevan.

Una vez expuestas las principales controversias en cuanto al coste de capital deberemos seguir analizando la cuestión de la vinculación de la incidencia con el tema de la doble imposición de los dividendos, la conclusión que puede sostenerse en esta materia es expresada con meridiana claridad por el Profesor Juan Francisco Corona Ramón:

⁵⁶ HARBERGER, A.C. «The Incidence of de Corporation Income». *Journal of political Economy*, 1974.

⁵⁷ JORGENSON, D.W. «Capital Theory and the investement behavior». *American Economic Review*, N° 53, 1963.

- “a) *La doble imposición plena de los dividendos se produce únicamente en los casos en que no existe traslación, es decir, en mercados de competencia perfecta (Impuesto teórico) en que la sociedad soporta el Impuesto, y también a corto plazo, con carácter general, pues en los momentos inmediatos al establecimiento o modificación del Impuesto no ha pasado el lapso de tiempo mínimo necesario para reaccionar ante la medida.*
- b) *En situaciones de competencia imperfecta, y particularmente a largo plazo, la reacción lógica de la empresa será realizar los ajustes adecuados a los precios de sus productos que le permitan desplazar el peso del Impuesto (total o parcialmente) hacia empresas individuales, consumidores, e incluso a la fuerza de trabajo. En este caso, la doble imposición desaparece o queda muy atenuada, lo que contraviene a la normativa destinada a paliar sus efectos.”*

El examen del Impuesto sobre Sociedades ha generado una polémica en la que se han definido claramente dos grandes tendencias y una tercera línea intermedia entre ambas. Las dos grandes tendencias que polarizan el debate son: la de los defensores del Impuesto como un gravamen independiente, (sistema clásico de imposición sobre sociedades), y la de los defensores de la integración de este Impuesto con el que grava la renta de las personas físicas. Entre ambas se ubica la línea de la integración parcial de los beneficios distribuidos.

La evolución reciente de la teoría hacendística en relación a las propuestas de reforma vinculadas al Impuesto sobre Sociedades se configura en tres líneas principales de las que nos ocuparemos a lo largo de este Capítulo 2.

Esas tres líneas son:

- a) La sustitución del Impuesto sobre Sociedades por el establecimiento de un Impuesto sobre el gasto personal que permita conocer el flujo de caja de las personas físicas.
- b) La reforma planteada por el Presidente Reagan.
- c) La desaparición lisa y llana del IS⁵⁸.

En cuanto a la primera línea, sobre la base de la propuesta el Departamento del Tesoro en 1977, en su *Blueprints for Basic Tax Reform*, la Comisión Meade

⁵⁸ PEDRÓS ABELLÓ, A. *Prólogo*, al libro de Corona Ramón, J. F., *Integración de los Impuestos sobre la Renta y Sociedades*, Instituto de Estudios Económicos, Colección *Estudios*, Madrid, 1986.

propuso la supervivencia del Impuesto sobre Sociedades pero sólo en función de consideraciones sobre el hecho consumado de su existencia. Su supresión crearía problemas tales como:

- a) Dificultad en sustituir su capacidad de recaudación.
- b) Provocaría alteraciones de las rentabilidades con ganancias y pérdidas arbitrarias para los ciudadanos.
- c) Su existencia se justifica por el beneficio de la responsabilidad limitada otorgado a las sociedades y en razón de la información de control que facilita.

En las conclusiones de la Comisión Meade la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debe ajustarse exactamente a los beneficios reales de las sociedades, pero la legislación en general entorpece esa posibilidad. Un ajuste correcto de ambos conceptos implicaría adecuar las amortizaciones fiscales a la depreciación económica efectiva, aceptar la deducción fiscal de todos los gastos financieros correspondientes al coste de uso del capital, aceptar los ajustes por inflación sobre todos los conceptos concernientes del activo y del pasivo.

Teniendo en cuenta que la legislación no es capaz de permitir el ajuste exacto entre base imponible y beneficio económico, entonces se plantea un cambio profundo en la definición de la base imponible: admitir la deducción fiscal de los gastos en inversiones reales, pero sin aceptar la deducción de intereses de préstamos por recursos ajenos.

Sobre la segunda de las líneas mencionadas más arriba, la reforma planteada por el Presidente Reagan en 1985⁵⁹, podemos decir resumidamente que consiste en lo siguiente:

- a) Reducir los tipos de gravamen del IS aproximándolos al máximo aplicable a la renta personal.
- b) Evitar parcialmente la doble imposición de dividendos y tratar los beneficios de igual forma que las ganancias de capital.
- c) Alcanzar un sistema más neutral de imposición sobre las sociedades.

En relación a los Impuestos sobre renta y sociedades, la reforma busca erradicar los subterfugios fiscales legalmente admitidos. Sobre la integración de ambos Impuestos, sólo plantea una deducción parcial de dividendos.

⁵⁹ *The President's Tax Proposal to the Congress for Fairness Growth and Simplicity*, Washington D. C., U. S. Government Printing Office, mayo 1985.

Por último, tenemos la línea que propicia la desaparición lisa y llana del IS. Evidentemente la desaparición del Impuesto haría desaparecer el problema de la doble imposición de dividendos. Resulta de interés citar textual y extensamente la opinión del Profesor Alejandro Pedrós Abelló sobre el tema:

*“Cabe señalar que, cada vez más, las razones que se dan para su no desaparición se ofrecen con menos vigor y la inercia administrativa e histórica -‘un Impuesto viejo es un buen Impuesto’ (Pietro Verni)-, se escuda cada vez más en razones ‘técnicas’ -tal vez podríamos decir, falta de decisión-, y razones transitorias de equidad -referidas al momento y a los efectos de la supresión del Impuesto-, pero reconociendo claramente la superioridad de su desaparición en orden a los efectos de eficiencia y también de equidad en el medio y largo plazo. Posiblemente para su desaparición quepa progresar antes en dos aspectos: La tributación de los dividendos satisfechos a no residentes (personas físicas o jurídicas) y la armonización consecuente de la imposición sobre los empresarios individuales. Entonces sí que cabría postular, con los autores del **Blueprints**, la desaparición del Impuesto sobre Sociedades, lo que exigiría, sin embargo, una correspondiente redefinición de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta o el Gasto personal, con el fin de gravar en su momento las plusvalías o ganancias de capital que pudieran derivarse a partir de los beneficios no distribuidos que acumulan las sociedades.”*

En rigor, además de eliminar el problema de doble imposición de los dividendos, la desaparición del IS comportaría más ventajas que inconvenientes. Tal sería el caso de: las discriminaciones sobre el tipo de recursos en la financiación y sobre las nuevas aportaciones de capital, en el exceso de acumulación de activos fijos, en las diferencias de tributación según sectores económicos, en los incentivos fiscales que distorsionan la asignación de recursos, en la eliminación de las diferencias entre renta económica y renta fiscal, en la reducción de la presión fiscal indirecta o en la disminución de los niveles de economía sumergida.

En un principio la justificación del Impuesto sobre sociedades se basó en el beneficio y no en la capacidad de pago. Inicialmente el fundamento fue el propio hecho jurídico de creación de la sociedad, aunque este argumento era muy débil, porque tal hecho a lo sumo podría justificar una tasa pero no un Impuesto aplicado reiteradamente en el tiempo. Posteriormente, el fundamento se sofisticó y su base fue el hecho de que las sociedades tenían una “responsabilidad limitada”, lo que constituía un “beneficio” otorgado por los poderes públicos que exigía el Impuesto como contrapartida. Finalmente, el argumento para aplicar este gravamen evolucionó para sostener que el beneficio debía gravarse debido a que la sociedad demandaba y consumía gastos públicos, los que financiaban servicios que contribuían a sus ganancias.

Pero el fundamento del beneficio nunca fue lo suficientemente convincente, por lo que más tarde la argumentación giró hacia la capacidad de pago. Esto se vio favorecido por la generalización del Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

La idea de gravar la capacidad de pago de las sociedades también encontró fundamentos variados. Así, por ejemplo, se sostuvo que las sociedades tienen una identidad fiscal, derivada de su personalidad jurídica y de su capacidad para organizar los factores de la producción, que es diferente de sus accionistas y que les confiere una especial capacidad de pago. Más aun, dado que las sociedades tendrían una capacidad para generar beneficios más elevados que los de las personas físicas, se les aplicó una escala progresiva para el Impuesto.

Doctrinalmente hablando, el intento de justificar el Impuesto en una especial capacidad de pago por parte de las sociedades resulta bastante débil, ya que la capacidad de pago se sostiene en relación a las personas físicas y en función de sus niveles de renta, atendiendo a los gastos incurridos y al patrimonio poseído.

Richard Goode⁶⁰ justificó el Impuesto sobre sociedades en función de la equidad de la distribución de la carga tributaria entre las personas físicas, ya que su existencia favorecía la progresividad del sistema impositivo.

Otros razonamientos en este tema se han basado en aspectos más pragmáticos que teóricos. En esencia se ha sostenido que si se grava la renta de las personas físicas y no la de las sociedades, entonces los beneficios no distribuidos escapan a toda imposición, como afirma John F. Due⁶¹.

En resumen, el Impuesto sobre Sociedades cumple la función de gravar esencialmente los beneficios no distribuidos mejor que ninguna otra técnica tributaria.

No obstante, este Impuesto puede cumplir muchas otras funciones que sirvan de sustento a su aplicación. R. A. y P. B. Musgrave⁶² han sintetizado esta cuestión. Así, puede aplicarse como control de los monopolios o para corregir el tamaño desmesurado de las empresas. Puede servir para impulsar la autofinanciación de las empresas y para incentivar inversiones productivas. También es útil para gravar los beneficios extraordinarios.

⁶⁰ GOODE, R. *The corporation income tax*. cap. V, John Wiley and sons, Nueva York, 1951.

⁶¹ DUE, J. F. *Análisis económico de los Impuestos*. El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

⁶² MUSGRAVE, R.A. y MUSGRAVE, P.B. *Hacienda Pública teórica y aplicada*. Instituto de Estudios Fiscales, 5ªed., Madrid, 1992, págs 578 y 579.

En contraposición a la fundamentación teórica y pragmática del Impuesto sobre Sociedades se ha desarrollado también una teoría contraria a la diferenciación de este Impuesto respecto al Impuesto sobre las rentas de las personas físicas. Se trata de la postura "integracionista", que propugna unificar ambos Impuestos en un solo gravamen. Esta posición fue adoptada por el Informe de la Comisión Cárter de Reforma del Sistema Tributario de Canadá.

El Informe Cárter sostenía la eliminación del Impuesto sobre sociedades como gravamen autónomo. Su propuesta era imponer un gravamen del 50% sobre los beneficios de las sociedades que los residentes podrían deducir de sus Impuestos a la renta personal, cuya base imponible debía incluir los dividendos societarios, distribuidos o no.

A continuación nos referiremos a los argumentos en favor de la integración de los Impuestos sobre las sociedades y a la renta de las personas físicas.

En relación a la capacidad de pago, es muy significativo el sector que aboga por la postura de que sólo puede aplicarse a las personas físicas, en razón de que la demanda de bienes y servicios públicos es efectivamente ejercida por ellas. Las sociedades son meros instrumentos legales de los que se sirven las personas físicas para sus actividades y no tienen una capacidad de pago propia.

Gravar por separado a las sociedades y a la renta personal implica una sistemática doble imposición sobre los dividendos distribuidos.

Habitualmente se establece un mínimo de renta personal para aplicar el Impuesto correspondiente. Los ingresos más bajos resultan exentos como forma de redistribuir la riqueza. El Impuesto sobre las Sociedades ignora este criterio de exención, de modo que los accionistas de menores ingresos se ven perjudicados.

En sentido inverso al argumento recién expuesto, también se sostiene que los beneficios no distribuidos son gravados una sola vez, en tanto que los distribuidos son gravados en la sociedad y en la renta personal. De esta forma, los beneficios societarios no distribuidos eluden la progresividad del Impuesto sobre la renta personal.

Por último, también se manifiesta que el Impuesto sobre Sociedades interfiere en la correcta asignación de recursos con sus efectos perjudiciales sobre el ahorro y la inversión, ya que limita la capacidad de autofinanciación de las empresas.

Como ya hemos visto en el Capítulo 1, el Profesor F. Neumark se pronuncia a favor del Impuesto sobre Sociedades, incluyéndolo en su sistema tributario ideal. Para él, el Impuesto sobre sociedades debería reunir los siguientes requisitos:

1. Debe aplicarse esencialmente sobre los beneficios no distribuidos, evitando la doble imposición sobre los dividendos.
2. Debe cumplir con el principio de generalidad, aplicándose a todas las sociedades.
3. El tipo de gravamen debe ser único e igual para todas las sociedades.

En España la posición doctrinal predominante ha sido también a favor de la permanencia del Impuesto sobre Sociedades. El Profesor Fuentes Quintana⁶³ ha sostenido reiteradamente que este gravamen es una pieza fundamental del esquema tributario moderno.

De igual forma, todos los escritos preparatorios de la Reforma Fiscal de 1978 sostuvieron unánimemente la posición a favor de la vigencia del Impuesto sobre Sociedades dentro del sistema fiscal de España⁶⁴.

Otro aspecto importante a señalar, es la controversia teórica acerca de la posibilidad de que el Impuesto al Valor Añadido sea una alternativa al Impuesto sobre Sociedades. Dos son las líneas doctrinales desarrolladas en esta materia: la europea y la norteamericana.

Comenzaremos por la línea desarrollada en Europa. Desde el primer proyecto, presentado en 1919 por Carl Friedrich Von Siemens, hasta la formulación de Maurice Lauré en 1953, el Impuesto al Valor Añadido fue visto como el perfeccionamiento de los Impuestos indirectos en cascada, sin entrar en conflicto con los Impuestos directos en general ni, en particular, con el Impuesto sobre las sociedades. Esta tendencia se ha confirmado con el proceso de armonización comenzado dentro de la Comunidad Económica Europea⁶⁵ y que llega hasta nuestros días en la Unión Europea (UE).

En cambio, la línea doctrinal desarrollada en los Estados Unidos ha visto al IVA como un perfeccionamiento del Impuesto sobre Sociedades al que bien puede sustituir. Apoyándose básicamente en el principio de neutralidad, T. S. Adams

⁶³ FUENTES QUINTANA, E. *Apuntes de Cátedra*, Curso 1964. «El Impuesto sobre sociedades en la Hacienda actual». *Hacienda Pública Española*, N° 24 y 25. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

⁶⁴ Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades. Informe de elaboración de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, Tomo IV. Ejemplar fotocopiado. Madrid, Dirección General de Tributos, Ministerio de Hacienda, 1979, pág. 1.

⁶⁵ Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE (Informe Neumark), *Documentación Económica*, n° 53, Madrid, Comisión del Plan de Desarrollo Económico y Social, 1965.

propuso ya en 1921 una sustitución de este tipo⁶⁶ como forma de eliminar la doble imposición de los beneficios netos.

Entre los muchos autores, dentro de la línea norteamericana, que han tratado el tema, se destacan las polémicas desarrolladas por Dam Troop Smith⁶⁷ con John F. Due⁶⁸ y Stanley Surrey⁶⁹, así como la de E. F. Bogan⁷⁰ contra L. C. Phillips⁷¹, con la postura finalmente conciliadora de Richard Musgrave.

En el Reino Unido se dio una situación particular, ya que el IVA no se planteaba sólo como sustitución del Impuesto a los beneficios sino también del "Purchase tax". En ese contexto, se destacan los trabajos de A. R. Prest⁷² y el Informe Richardson⁷³.

Durante los años en que esta polémica tenía lugar, en España todavía se calculaba el Impuesto sobre sociedades por procedimientos extracontables y estimaciones globales, razón por la cual los responsables de la Hacienda Pública se mantuvieron completamente al margen de aquel postulado teórico no exento de lógica. No debemos olvidar que la tendencia a incrementar la presión fiscal por la vertiente de los Impuestos indirectos cada vez esta ganando más adeptos.

Por otra parte, en 1964 se estableció un Impuesto indirecto en cascada sobre el consumo, denominado el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas. Pocos años después fue sustituido por el IVA, como era de esperar. Pero esta fue la prioridad en el debate y no la eventual sustitución del Impuesto sobre sociedades por el IVA. Por otra parte, el ingreso en la CE exigía de España

⁶⁶ ADAMS, T. S. «La imposición de las empresas», en *El Impuesto sobre sociedades. Aspectos polémicos*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

⁶⁷ DAM, TROOP y SMITH. *The VAT as an alternative to the corporate income tax*, National Tax Association, Proceedings, 1964.

⁶⁸ DUE, J. F. *Should the corporation tax be replaced by the VAT*, National Tax Association, Proceedings, 1964.

⁶⁹ STANLEY SURREY, «Value Added Tax: the case against», en *Harvard Business Review*, noviembre, 1970.

⁷⁰ BOGAN, E.F. «A Federal Tax on Value Added: What's wrong with it? Plenty?», en *The Tax Magazine*, noviembre 1971.

⁷¹ PHILLIPS, L.C. «Simplification of our tax structure and obtaining relief from balance of payments deficits», *The Tax Magazine*, noviembre 1971.

⁷² PREST, A.R. «VAT coupled with a reduction in taxes on bussines profits», *British Tax Review*, septiembre 1963.

⁷³ Informe Richardson, *Report of the Committee on turnover taxation*, en *European Taxation*, 1964.

precisamente la introducción del IVA como perfeccionamiento de la imposición indirecta.

2.2.2. La problemática del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las empresas

Un aspecto ampliamente debatido es el que se refiere al efecto que el Impuesto sobre sociedades produce en la financiación de las empresas. Ocurre que si una empresa se financia con fondos procedentes del endeudamiento, los intereses que debe satisfacer son deducibles de la base imponible. En cambio si se financia con fondos propios, el rendimiento del capital no es igualmente deducible sino que se integra al beneficio imponible. Esto ha sido motivo de numerosas críticas y ha servido de fundamento a posturas que propician la eliminación de este Impuesto.

La cuestión estriba en que el concepto de renta fiscal se aleja de la teoría económica en la definición del beneficio. En efecto, desde el punto de vista teórico, el rendimiento del capital en una inversión particular es el mismo tanto si los fondos de financiación son propios como si son tomados en el mercado de capitales. Además, la retribución al capital será su producto marginal e integrará los costes de producción, al margen de la propiedad del mismo. El beneficio económico de la empresa, en todos los casos, se obtiene después de deducir el coste del factor capital. Pero esto no es así para el concepto de renta fiscal, ya que si el capital es adeudado, su rendimiento en forma de intereses será considerado un coste, pero si el capital es propio de la empresa, entonces su rendimiento será considerado un beneficio que integrará la base imponible.

En una economía monetaria los problemas no se limitan al análisis de productividad marginal de los factores, sino que el problema financiero adquiere toda su significación de restricción. La rentabilidad de una empresa, (y su propia viabilidad), depende de cómo obtiene los fondos para financiar su inversión. Para ello dispone básicamente de dos opciones: emitir deudas tomando préstamos contra la promesa del pago de cierto interés, o emitir acciones, (también vía ampliaciones de capital), financiándose con capital propio contra la promesa de pagar ciertos dividendos, (que tienen en el tipo de interés del mercado de dinero su coste de oportunidad).

Ante estas dos opciones debe recordarse que el sistema fiscal, habitualmente y en España en particular, permite deducir los intereses de la base imponible considerándolos como un coste, pero en cambio no admite la deducción de los dividendos, que quedan sujetos, primero, al Impuesto Sobre Sociedades y son sometidos, luego, a doble imposición, al ser gravados como renta de las personas físicas en manos de los accionistas. En consecuencia y contrariando el principio de neutralidad, la legislación fiscal introduce un sesgo en la toma de

decisiones de cómo financiar la inversión por parte de las sociedades. Tal sesgo, desde el punto de vista teórico, parece ser indudablemente favorable al financiamiento mediante deuda. Igualmente, en relación a la toma de decisiones individuales, no existiendo una integración total⁷⁴ entre los Impuestos sobre Sociedades y sobre la renta personal, los individuos tendrán incentivos para ser prestamistas otorgando créditos a interés, en lugar de comprar acciones de las sociedades. En consecuencia, el incentivo a favor de financiar la inversión mediante deudas opera tanto desde la toma de decisiones de la sociedad demandante de préstamos como desde el punto de vista del prestamista.

Sin embargo, resulta difícil estimar con precisión aceptable este impacto de la política fiscal en la financiación de la inversión de las sociedades vía préstamos o vía aportes de capital propio, (aportaciones nuevas de capital societario o beneficios no distribuidos).

Este problema se ve reforzado por el llamado “efecto *leverage*” o “efecto apalancamiento”, que consiste en que cuando una empresa se financia con fondos prestados a un tipo de interés inferior al rendimiento económico de la inversión, entonces los accionistas aumentan sus rentas en función de la diferencia entre los tipos de interés y la rentabilidad de la inversión.

La pregunta es por qué, entonces, las empresas pagan dividendos. Si se supone ausencia de incertidumbre, (lo que implica que los resultados de todas las inversiones se conocen con exactitud *ex ante*), y ausencia de Impuestos en un mercado de capitales perfectamente competitivo, a los accionistas les resultaría exactamente igual que se distribuyeran o no los beneficios, puesto que un beneficio empresarial igual a una unidad monetaria tendría siempre el mismo valor absoluto, tanto si se distribuye como dividendo como si se reinvierte aumentando el capital social, lo que se refleja en el valor de sus acciones⁷⁵.

La evidencia empírica nos dice que las empresas distribuyen sus dividendos sin que se manifieste un sesgo significativo en el sentido comentado⁷⁶. Entre las posibles explicaciones se menciona la eventualidad de que el pago de los dividendos sea tomado por los agentes del mercado como un signo de fortaleza financiera de la sociedad; o también la existencia del *efecto clientela*.

Este efecto surge de la segmentación del mercado de inversores en dos tramos: uno, compuesto de individuos sujetos a doble imposición de los

⁷⁴ La Ley 18/91 de 6 de junio de 1991 del Impuesto sobre la renta de las personas Físicas, introdujo una deducción para aquellos dividendos que efectivamente hubiesen tributado por el Impuesto sobre sociedades. El método de integración sigue siendo parcial.

⁷⁵ MILLER, M. H. «Dividend Policy». *Journal of finance*. 1985.

⁷⁶ FELDSTEIN, M. *Capital Taxation*, Harvard University Press. 1983.

dividendos y a un tipo progresivo sobre su renta personal, (cuyas preferencias son, entonces, prestar su capital a interés), y otro tramo compuesto de inversores institucionales fiscalmente exentos, como por ejemplo los fondos de pensión o las universidades, (cuyas preferencias son, entonces, invertir en acciones a cambio de un dividendo esperado).

Feldstein y Green sostienen que, bajo el supuesto de esta segmentación, si existe información perfecta, los individuos invertirán sólo en empresas que no pagan dividendos, en tanto que los inversores institucionales invertirán sólo en sociedades que sí paguen dividendos. Para estos autores el hecho de que, en la realidad, no se verifique esta segmentación absoluta del mercado de capitales se debe simplemente a la ausencia de información perfecta, es decir, a la incertidumbre sobre los rendimientos futuros de cada inversión⁷⁷.

Auerbach dirigió la realización de una comprobación indirecta de la existencia del *efecto clientela* con el método de estudiar los precios de las acciones al día siguiente del pago de los dividendos, cuando el nuevo propietario de las acciones no tiene al derecho a un dividendo anunciado con certeza *ex ante*⁷⁸.

Por su parte, Feldstein, basándose en datos de Gran Bretaña, hizo la regresión de un modelo que toma, como variable dependiente, la proporción de beneficios societarios distribuidos como dividendos y, entre las variables independientes, toma el coste de oportunidad de los beneficios no distribuidos. El resultado indica, para esta muestra, que un incremento del 10% en los beneficios retenidos va asociado a un incremento del 9% en la proporción dividendos/renta societaria⁷⁹.

No hay duda de que el tratamiento fiscal beneficia la política de retención de beneficios frente a la política de distribución de dividendos. Si el diferencial de tratamiento fiscal es suficientemente grande como para que el efecto a favor de retener beneficios sea económicamente significativo, la consecuencia será una distorsión en la estructura financiera de la empresa: aumentará el *ratio* de solvencia y obstaculizará la reasignación de recursos, ya que los dividendos distribuidos son una vía para que el ahorro fluya de una empresa a otras de mayor rentabilidad.

⁷⁷ FELDSTEIN, M. S. y GREEN, J. «Why do Companies Pay Dividends», *The American Economic Review*, N° 1, 1983.

⁷⁸ AUERBACH, A. J. *Taxation, Corporate Financial Policy and The Cost of Capital*, Journal of economic Literature, 1983.

⁷⁹ FELDSTEIN, M. S. «Corporation Taxation and Dividen Behavior», *Review of Economic Studies*, N° 37, 1970.

El hecho de que esta notoria ventaja fiscal de retener beneficios, frente a distribuir dividendos, no anule la política empresarial de distribuir estos últimos es conocido como la *paradoja del dividendo*. El tema ha merecido múltiples estudios, orientándose los más recientes al análisis del fenómeno en el contexto de información imperfecta y asimétrica. De hecho es poner de manifiesto las posturas contrapuestas entre los directivos de una sociedad pertenecientes al denominado cuerpo de gestión y los accionistas de la misma sociedad que representan el capital o la propiedad.

Igualmente, resulta que el Impuesto sobre sociedades interfiere en el concepto teórico de la estructura financiera óptima de las empresas, que es aquella cuyo *ratio* de endeudamiento minimiza el coste de capital⁸⁰. Ocurre que los incentivos fiscales a favor de la financiación con deuda, castigando el uso de capital de riesgo, puede llevar a las sociedades a un endeudamiento excesivo, con el consiguiente aumento de su vulnerabilidad para épocas de crisis. El sesgo del sistema fiscal podría aumentar las probabilidades de quiebras que existiría en el supuesto de neutralidad.

Una opinión en sentido contrario a lo que venimos diciendo ha sido sostenida por F. Modigliani y M. Miller, para quienes la conclusión tradicional se basa en suponer que los fondos tomados en préstamo por la empresa resultan mucho más baratos que los fondos propios. Sin embargo, acotan, si se tiene en cuenta el efecto del endeudamiento en el valor de las acciones, resulta que aquel supuesto no resulta cierto. Su conclusión es que la única diferencia de coste entre capital adeudado y capital propio es el Impuesto sobre el valor de los intereses satisfechos, que se debe pagar si los fondos son propios. En consecuencia, resulta la paradoja de que cuanto menor sea el tipo de interés a la cual la empresa se endeuda, menor será la ventaja para los accionistas derivada del endeudamiento⁸¹.

Esta polémica, referida al efecto que el Impuesto sobre Sociedades provoca sobre la financiación de las empresas, ha motivado también otras propuestas, además de la ya mencionada sobre su supresión mediante la integración total con el IRPF o su sustitución por la imposición del gasto.

Concretamente, se ha propuesto una modificación significativa de la base imponible a los efectos de que la renta fiscal coincida con el beneficio empresarial, igualando el concepto de renta fiscal con el de beneficio de la teoría económica.

⁸⁰ PÉREZ, A.J. y VELA SASTRE. *Gestión financiera de la empresa*, Madrid, Alianza Universidad, Textos, 1981.

⁸¹ MODIGLIANI, F. y MILLER, H. M. «El coste del capital, la financiación de las sociedades y la teoría de la inversión», *El Impuesto sobre Sociedades. Aspectos polémicos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.

La propuesta consiste en deducir no sólo los intereses pagados si los fondos son prestados, sino también la retribución normal del capital, (intereses imputados), cuando los fondos son propios. Cabe hacer notar que esta propuesta está prohibida por la legislación fiscal en España. Alternativamente, la neutralidad de la imposición podría restablecerse eliminando la deducción de intereses en el IS, pero únicamente al efecto de reducir el impacto de la doble imposición.

Como hemos visto, uno de los fines generadores de principios de imposición plantea la promoción del desarrollo económico. Sin embargo resulta conflictivo pretender que el Impuesto sobre Sociedades cumpla con el principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento si a la vez perjudica a la inversión. Dado que el Impuesto afecta de varias maneras la capacidad de invertir de las empresas: disminuye la capacidad de ahorrar en un sector de la sociedad, (los accionistas), que tiene una mayor propensión al ahorro que otros; reduce la tasa de rendimiento, con lo que disminuye la diferencia con la tasa de interés como coste de oportunidad de la inversión; disminuye la capacidad de autofinanciación de las empresas.

Otro de los fines rectores de los principios de imposición es la estabilidad macroeconómica. En este aspecto, se acepta que cuanto más progresivo es un sistema tributario mayor es su efecto estabilizador.

Un Impuesto sobre sociedades estructurado con tipo fijo y cuotas proporcionales posee un efecto estabilizador bastante reducido, aun cuando tiene un gran flexibilidad. No obstante, esta estructura del Impuesto sobre Sociedades ha demostrado su gran utilidad para una estabilización del tipo discrecional, es decir, derivada de la capacidad de decidir políticamente una modificación impositiva.

En el creciente proceso de globalización económica, el surgimiento y desarrollo de las empresas multinacionales plantea un problema al Impuesto sobre Sociedades. Por un lado, obliga a regular fiscalmente los “precios de transferencia”, para evitar que estas empresas transfieran sus beneficios a aquellos países con políticas impositivas más benignas para sus intereses, poniendo de relieve la problemática de los llamados “paraísos fiscales”. Pero por otro lado, dada las relaciones entre la casa matriz y las filiales, los grupos multinacionales se ven sometidos al riesgo de la doble imposición internacional.

2.2.3. Posturas doctrinales y la propuesta de Estados Unidos

Existe un conjunto de efectos nocivos de la imposición que, tal como ya hemos puntualizado, generan una crisis de la misma que se evidencia por la contestación social del Impuesto. La progresividad excesiva, la complejidad y la

injusticia creciente de los sistemas tributarios alimentan esa contestación social y han dado lugar a propuestas críticas para reformarlos.

Entre los aspectos principales que motivan esta situación puede mencionarse los altos tipos aplicados en el Impuesto sobre sociedades, los complicados ajustes por inflación, la compleja estimación de las ganancias de capital y la creciente economía subterránea.

Entre las réplicas surgidas a tales problemas podemos mencionar al Impuesto Progresivo sobre el Gasto Personal y a la teoría motivada por la “curva de Laffer”.

Aunque la propuesta de Arthur Laffer⁸² no tiene gran solidez científica, corresponde detenerse un poco en ella debido al peso político que alcanzó, especialmente a raíz de la política económica de Ronald Reagan.

La “Curva de Laffer” es una sencilla gráfica en un par de ejes cartesianos que ubica en las abscisas la cifra de Impuestos recaudada, (como variable dependiente), y en las ordenadas los tipos de presión fiscal, (como variable independiente). La curva parte del origen del sistema de coordenadas. A partir de entonces, a medida que los tipos aumentan, la recaudación también aumenta, pero a ritmos decrecientes, (derivada primera de la recaudación tributaria con respecto a la presión fiscal positiva y derivada segunda negativa). La curva tiene un máximo para la recaudación en un cierto tipo de presión fiscal, que dependería de la voluntad política del electorado sobre la máxima presión fiscal soportable. A partir de este punto, el aumento de la presión fiscal determinaría una trayectoria descendente de la curva hasta que la recaudación fiscal vuelve a ser igual a cero.

La curva no se postula como simétrica, es decir que el punto máximo de la recaudación no se encuentra necesariamente en el punto medio del segmento de tipos de presión fiscal que permiten una recaudación mayor o igual que cero.

La zona de la curva que corresponde a una recaudación creciente es denominada “zona normal”; en tanto, la que corresponde a una recaudación decreciente, Laffer la denomina “zona prohibitiva”. La recomendación de política fiscal obvia es no elevar los tipos de presión tributaria hasta la “zona prohibitiva”.

Un primer problema es determinar la solidez teórica y empírica de la existencia de la “curva de Laffer”. Un segundo problema es el diagnóstico de la situación: saber si la presión fiscal de un país determinado se encuentra en la “zona normal”, (en consecuencia puede todavía elevar la presión tributaria para

⁸² LAFFER, A. *The Ellipse: An application of the Laffer Curve in a two factor model*, 1980.
 LAFFER, A.; CANTO, D.V. y OTROS. *Foundations of Supply Side Economic Theory and Evidence*, Academic Press, Nueva York, 1983.

aumentar su recaudación), o si por el contrario se encuentra en la “zona prohibitiva”, (y en consecuencia para aumentar la recaudación fiscal debe disminuir los tipos de la presión tributaria).

La justificación teórica de esta sencilla gráfica fue ensayada por el propio Laffer y sus principales seguidores luego de haber difundido su postulado en publicaciones de divulgación⁸³. Se trata de un sencillo modelo de dos factores, trabajo y capital, que considera los efectos fiscales desde la perspectiva de la oferta de ambos factores. La combinación de la presión sobre los factores es representada por una curva de isorrecaudación que adquiere una forma elíptica.

En general, dentro de la literatura científica económica predominan las críticas a la teoría de Laffer. Se apunta que el modelo es simplista, ya que ignora variables muy significativas; que, además, ignora toda la teoría preexistente sobre traslación y repercusión de los Impuestos; que, por otra parte, sólo habla de un tipo de gravamen cuando en verdad existen muchos y de muchos Impuestos, cuyos efectos económicos son diferentes; que no existe demostración empírica que confirme su premisa de que los Estados Unidos se encuentran en la “zona prohibitiva”; finalmente, que los efectos renta y sustitución no conducen necesariamente a los resultados de Laffer.

Pese a su primitivismo teórico, las ideas de Laffer adquirieron gravitación, como se ha dicho, debido a su influencia en las reformas económicas de la política de Ronald Reagan durante los primeros años de su mandato. Así, la “economía del lado de la oferta” influyó en la reducción al máximo del intervencionismo estatal y en una política fiscal de incentivos, especialmente en el Impuesto a la renta personal y en el Impuesto sobre sociedades. En el caso de este último se defendió el régimen de la amortización acelerada.

El presidente R. Reagan encargó al Departamento del Tesoro un estudio sobre la reforma tributaria, que fue emitido por esa repartición pública en noviembre de 1984⁸⁴. Las principales ideas del Proyecto de Ley presidencial se basan en el mismo.

A continuación reproducimos algunos párrafos extractados del sumario inicial del Libro Blanco⁸⁵, presentado por el presidente Reagan al Congreso de los Estados Unidos en mayo de 1985, que contiene su propuesta de reforma fiscal:

⁸³ Ver la revista *Hacienda Pública Española*, n° 82.

⁸⁴ Treasury's Department, *Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth*, Washington D. C., 1984.

⁸⁵ N. del Autor: Es de resaltar la coincidencia de las conclusiones del Libro Blanco que muy bien podrían coincidir en su mayoría con la opinión de un sector mayoritario en España.

I. Crítica al sistema tributario actual

A) La mayoría de los norteamericanos están descontentos con el sistema tributario actual, por las siguientes razones:

1. El sistema tributario es injusto:

- Los norteamericanos están convencidos que hay personas y sociedades que obtienen elevadas rentas y, sin embargo, pagan pocos Impuestos.
- Ellos no pueden comprender la falta de lógica y la inequidad que existe en situaciones iguales, pero que sin embargo pagan Impuestos dramáticamente desiguales.

2. El sistema tributario es demasiado complicado:

- Para algunos, la complejidad administrativa les parece difícil y a veces ridícula. Casi la mitad de los norteamericanos necesitan asesoramiento fiscal, y creen que lo necesitan.
- Otros muchos no encuentran el sistema tributario tan complicado burocráticamente, pero les molesta su complejidad. Ellos creen que la complejidad es la causa de la injusticia fiscal y de que unos se beneficien y otros no.

3. El sistema tributario impide el crecimiento económico, por las siguientes razones:

- Porque se realizan inversiones con el solo fin de lograr deducciones fiscales, en vez de por motivos verdaderamente económicos, como la mayor eficiencia, productividad y rentabilidad, lo cual implica una mala asignación de los recursos económicos.
- El excesivo gravamen de las rentas de trabajo desanima el deseo de trabajar, el ahorro, la productividad y coarta la innovación y el crecimiento económico.
- La economía subterránea y el fraude fiscal son cada vez de mayor entidad. La costumbre tradicional norteamericana de pagar voluntariamente los Impuestos se erosiona día a día.

II. Las propuestas del Presidente para la Reforma Fiscal

F) Incentivos para el crecimiento económico:

- Deben eliminarse al máximo las distorsiones en los diversos procesos de inversión, según clases, a la vez que se reduce el coste de capital.
- La deducción por inversiones debe ser reconsiderada y la amortización acelerada debe indicarse según el proceso de la inflación, para lograr un Impuesto sobre Sociedades adaptado a las distintas clases de inversión.
- Debería permitirse la indiciación de los stocks o utilizar el método LIFO.
- Se eliminaría la doble imposición de dividendos, mediante una deducción inicial del 10%.
- El tipo máximo del Impuesto sobre Sociedades debería ser 33%.
- La pequeña empresa, que tantos puestos de trabajo crea en los Estados Unidos, debe ser ayudada mediante una tarifa graduada en el Impuesto sobre Sociedades, que beneficie a las pequeñas.

2.3. LA JUSTIFICACIÓN DE LA EXISTENCIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

2.3.1. Debe existir el Impuesto sobre Sociedades

Las razones que fundamentan la existencia del Impuesto sobre Sociedades no son obvias, lo que ha generado polémica sobre su existencia. Para los que creen que la base imponible que debe sustentar al sistema tributario es el consumo, el Impuesto sobre Sociedades no resulta especialmente defendible. Para quienes, por el contrario, creen que el sistema tributario debe gravar básicamente la renta, tampoco es obvio que deba existir el Impuesto sobre Sociedades. Si la base imponible esencial es la renta personal, el Impuesto sobre Sociedades no debería existir o sólo tendría un rol de recaudación de pagos a cuenta. Sólo si se concibe al Impuesto sobre Sociedades como un Impuesto con entidad autónoma y, por consiguiente, a la renta de las sociedades como una base imponible diferenciada, entonces este Impuesto tiene una existencia obligada.

La existencia de este Impuesto ha estado siempre sometida a controversias, porque la misma entra en colisión con la idea de sentido común de que, en última instancia, quienes pagan los Impuestos son las personas físicas. Por este motivo, la controversia se centra en la existencia del Impuesto sobre Sociedades como una entidad autónoma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Algunos intentos de justificar la existencia del Impuesto han llegado a la pretensión de igualar la entidad personal de los seres humanos, (personas físicas), con entes jurídico-organizativos, (personas jurídicas), como son las sociedades. Pero las posiciones más modernas de la doctrina simplemente justifican la necesidad del Impuesto sobre Sociedades en razones pragmáticas. Es que, efectivamente, la mayor parte de las operaciones comerciales, de los flujos de capital con sus correspondientes beneficios, de los pagos de nóminas y, en definitiva, de la generación de producto bruto, pasa en el mundo actual por las sociedades.

Probablemente el hacendista que con mayor vigor ha defendido la existencia del Impuesto sobre Sociedades con una entidad propia e independiente es Richard Goode, cuyas posiciones han sido compartidas por otros tratadistas de la materia, como Stanley S. Surrey. La idea básica en que se sustenta esta posición es que la sociedad es independiente de los socios que la integran. El fundamento no es otro que el conocido tema de la separación entre la propiedad y la gestión en las grandes sociedades anónimas. Un segundo argumento que se esgrime en defensa de esta tesis se vincula con la capacidad de pago y las derivaciones sobre el análisis de la incidencia del Impuesto sobre Sociedades. La cuestión está en que los accionistas de las grandes sociedades son personas pertenecientes a las familias de mayores rentas personales. Si el Impuesto recae sobre los accionistas,

el Impuesto sobre Sociedades independiente del IRPF no generaría una doble imposición, sino que se constituye en un mecanismo que mejora la progresividad global del sistema tributario, a la vez que mejora la recaudación total.

Se puede resumir en cinco puntos la variedad de argumentos esgrimidos para defender la existencia del Impuesto sobre Sociedades:

1)	Las sociedades disfrutan el privilegio de la responsabilidad limitada, que no tienen las personas físicas. Ese beneficio es otorgado por el Estado y es razonable que el mismo cobre un impuesto sobre los beneficios así obtenidos por las sociedades.
2)	Dada la clara separación entre propiedad y gestión en las sociedades anónimas, es lógico considerar a la sociedad como una persona (jurídica) diferenciada de sus accionistas.
3)	El Impuesto sobre Sociedades actúa como una retención o pago a cuenta de la renta personal de los accionistas e impide que una parte de las ganancias de capital de los mismos, (los beneficios no distribuidos), eluda completamente, (o postergue indefinidamente), la imposición.
4)	El Impuesto sobre Sociedades es una herramienta apta para la política económica, en particular como vehículo de incentivos a la inversión, pero también para defender la competencia o controlar la dimensión de las empresas.
5)	El proceso de incidencia de este Impuesto es complejo, lo que diluye la identificación del destinatario final del gravamen. Esto lo hace atractivo desde ciertas consideraciones de los políticos que deciden la imposición.

En contraposición a estos argumentos, una de las principales críticas contra el Impuesto sobre Sociedades se centra en su naturaleza de fuente de ineficiencia en el sistema económico, dado que origina múltiples distorsiones en la asignación de recursos y genera un exceso de gravamen. La ausencia de neutralidad del impuesto se puede resumir en cinco puntos:

a)	Distorsiona la política de dividendos a favor de la retención de beneficios.
b)	Distorsiona la política de financiación de la inversión de las sociedades a favor del endeudamiento.
c)	Distorsiona la organización empresarial en contra de la organización como sociedades.
d)	Distorsiona el coste de uso del capital, interfiriendo en la asignación de recursos para inversión.
e)	Distorsiona la toma de decisiones de inversión en bienes de capital, incidiendo en el tiempo medio de vida útil del equipo de producción.

Por otra parte, se critica que el Impuesto sobre Sociedades va en contra del principio de imposición de la sencillez y comodidad del sistema tributario, agregando elevados costes administrativos y de cumplimiento.

No obstante, se puede afirmar que, en buena medida, en la actualidad ya no existe una verdadera polémica sobre la necesidad de existencia o no de este Impuesto. Prácticamente la totalidad de los sistemas tributarios vigentes incluyen

la existencia de un Impuesto sobre las sociedades aparte del Impuesto sobre la renta personal.

En general, existe consenso doctrinario sobre los defectos del Impuesto sobre Sociedades. Por tal motivo, la doctrina científica sugiere alguna forma de integración parcial con el Impuesto sobre la renta personal a los efectos de evitar, en lo posible, la doble imposición de los dividendos distribuidos.

Ya nos hemos referido a la problemática de la doble imposición de los dividendos. Sólo mencionaremos brevemente aquí algunos conocidos autores que han propuesto variantes teóricas de integración entre estos dos Impuestos.

Así, por ejemplo, H. C. Simons⁸⁶ propone la supresión completa del Impuesto sobre Sociedades, gravando toda la renta en las personas físicas. En consecuencia, los beneficios distribuidos no deben gravarse en la sociedad, sino directamente con el IRPF, en tanto que los beneficios no distribuidos se convertirán en una ganancia de capital que debe ser gravada cuando el accionista la realice.

Al mismo tiempo, y por otro lado, tenemos un gran cúmulo de Informes de comisiones de expertos. Con la excepción del Informe Cáster, la generalidad de los informes de comisiones de expertos se ha pronunciado a favor de la subsistencia del Impuesto sobre sociedades.

El Informe Carter sostuvo la supresión del Impuesto sobre Sociedades como una figura tributaria autónoma, proponiendo la integración total con el IRPF, pero manteniendo el sistema del Impuesto sobre Sociedades a modo de retención o pago a cuenta del IRPF.

Pasando a considerar los Informes que se han pronunciado a favor la existencia del IS, tomemos por ejemplo el Informe Neumark, ya citado, relativo al sistema tributario de la CEE, del 8 de julio de 1962.

Ante todo cabe decir que el Impuesto sobre Sociedades forma parte de un sistema fiscal que, en el caso de la CE y en el momento en que este Informe lo plantea, es en realidad un sistema fiscal a construir por vía de la armonización paulatina de los sistemas tributarios nacionales existentes. El objetivo de tales propuestas de armonización gradual no es un sistema impositivo ideal, sino la eliminación de obstáculos a la existencia de un mercado común equivalente al mercado interior de cada uno de los Estados miembros.

⁸⁶ SIMONS, H.C. «*Personal Income Taxation*», versión castellana: de algunos capítulos en *Hacienda Pública española* N° 3, 1970.

El Informe de Neumark analiza las condiciones de un mercado interior, que a su juicio son:

- Libre circulación de personas.
- Libre circulación de mercancías.
- Libre circulación de capitales.
- Moneda unificada.
- Tarifas de transporte unificadas.
- Política social y económica uniforme.
- Normas jurídico-mercantiles uniformes.

El análisis crítico del Informe Neumark sobre los sistemas tributarios comparados de los Estados miembros de la CE tiene como idea central el efecto distorsionador sobre el desenvolvimiento del mercado interior. En función de ese objetivo formula sus "*Propuestas para una armonización cualitativa y cuantitativa de ciertos Impuestos particulares*".

En lo referido específicamente al Impuesto sobre sociedades sus propuestas son las siguientes:

- Existencia de un Impuesto sobre Sociedades diferenciado del Impuesto sobre la Renta Personal.
- Integración parcial de ambos Impuestos por medio del método de imputación o de crédito de Impuesto.
- Aproximación de los tipos de gravamen alrededor del 50%.
- Unificar la retención en la fuente de dividendos, sin necesidad de unificar el tipo de gravamen sobre la renta.
- Gravamen unificado de las plusvalías. Declararlas exentas cuando se originen en fusiones, absorciones o escisiones de empresas para que no interfieran en la normal concentración empresaria.
- Armonización de los sistemas de incentivos tributarios a la inversión, de amortizaciones y del concepto de base imponible.
- Régimen idéntico de imposición a sociedades matrices y filiales, evitando la imposición en cascada y los "paraísos fiscales" y cuidando que el Impuesto sobre sociedades no interfiera en la localización de la inversión.

Desde una perspectiva diferente, tenemos las apreciaciones del Informe Kaldor, de mayo de 1956. Kaldor⁸⁷ se formula algunos interrogantes cuya respuesta fundamenta su propuesta.

Un primer interrogante es el siguiente: ¿Debe existir un Impuesto sobre Sociedades distinto y separado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o deben coexistir relacionados de alguna forma?

Históricamente, en un principio, en el Reino Unido el Impuesto sobre la Renta gravaba todas sus manifestaciones y las sociedades estaban sujetas a este impuesto, con pagos "a cuenta" del impuesto personal sobre los dividendos recibidos. Pero en 1911 el Impuesto sobre la Renta Personal es transformado en un tributo progresivo. En consecuencia, los dividendos distribuidos pagaban tanto el tramo normal como el tramo progresivo, en tanto que los dividendos no distribuidos quedaban exentos del tramo progresivo. Fue precisamente para corregir esta situación que se creó el Impuesto sobre los Beneficios de las Sociedades, que lo gravaba en su totalidad a tipos progresivos. En palabras de Kaldor, se trató de:

"un sustituto colectivo de la sobretasa individual que incidiría sobre la renta no distribuida de la sociedad".

Su conclusión es que, una vez creado el Impuesto sobre Sociedades que grava todos los beneficios, desaparece la necesidad de dos tramos tributarios y basta con el *Corporation Tax*, independientemente del *Income Tax* aplicable a la renta personal.

Luego de admitir que debe existir un Impuesto sobre Sociedades aparte del Impuesto sobre la Renta, surge para Kaldor un segundo interrogante: ¿El tipo de gravamen debe ser único para todo el beneficio o, por el contrario, debe exigirse un gravamen adicional sobre los beneficios no distribuidos?

Kaldor expone la existencia tanto de razones que justifican un gravamen adicional como de otras que no lo justifican. En este punto queda aprisionado de su propia conclusión anterior, es decir, la existencia de los dos Impuestos como entidades completamente separadas. Pero eso ya era anacrónico, pues para ese entonces en otros países se venía discutiendo la integración de ambos Impuestos, con un menor gravamen sobre los beneficios distribuidos para evitar la doble imposición.

⁸⁷ KALDOR, N. *Efectos económicos de los sistemas alternativos del Impuesto sobre Sociedades*. Hacienda Pública española, N° 62, 1971.

Como comentario adicional podemos decir que lo expuesto ilustra la necesidad de tener presente la peculiaridad histórica de las instituciones fiscales inglesas, que en muchos aspectos se diferencian de las de Europa continental.

En 1975, el *Institute for Fiscal Studies* de Inglaterra encargó un informe sobre la reforma del sistema impositivo del Reino Unido a una comisión presidida por J. E. Meade. El dictamen, entregado en 1978, conocido como Informe Meade⁸⁸, propuso sustituir la renta por el consumo o gasto personal como indicador de la capacidad de pago. En consecuencia y en principio, el Impuesto sobre Sociedades quedaba sin justificación, de modo que el Informe debió pronunciarse sobre su existencia.

Señala que si no se quisiera imponer ningún gravamen especial sobre las sociedades, lo más apropiado sería la integración completa con el IRPF. Sus aportes específicos en cuanto a cómo hacer la integración resultan poco prácticos por su complejidad. En relación a la sustitución de la renta por el consumo como base imponible, la Comisión propuso un Impuesto Universal sobre el Gasto, en la línea ya iniciada por Kaldor, y una alternativa más complicada de Impuesto sobre el Gasto Aplicado en Dos Niveles. Esta última variante se compone de un IVA proporcional y un Impuesto progresivo sobre el gasto.

El pronunciamiento del Informe Meade es a favor de la existencia del gravamen sobre las sociedades y lo justifica en las siguientes razones:

1.	Corresponde aplicar la teoría del beneficio en virtud del privilegio que las instituciones otorgan a la responsabilidad limitada de las sociedades.
2.	Es necesario gravar los dividendos no distribuidos, que de otra manera quedarían exentos.
3.	Por razones pragmáticas, no debe perderse esta fuente de recaudación.
4.	Vale el aforismo ya comentado por el profesor Pedrós "Impuesto viejo, Impuesto bueno".

No obstante, la argumentación que respalda la existencia del gravamen es matizada por el propio Informe Meade en los siguientes términos:

"Es posible que si se empezase desde cero no se quisiera implantar un Impuesto sobre las sociedades. Pero de hecho el Impuesto sobre Sociedades ya existe como elemento importante en el sistema de imposición directa del Reino Unido y este hecho de por sí constituye un razonamiento válido. Su eliminación originaría gracias inesperadas y considerables para los accionistas."

⁸⁸ MEADE, J. E. *Estructura y Reforma de la imposición directa*, (estudio introductorio y traducción de Albi, E.), Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

2.3.2. Argumentos a favor de su existencia

Los argumentos a favor del Impuesto sobre Sociedades se han realizado desde diferentes concepciones y con diferentes alcances. Desde la perspectiva integracionista, este Impuesto es visto simplemente como forma de gravar, en la renta de las sociedades, la renta de las personas físicas. La idea es que, en definitiva, los Impuestos deben ser pagados por las personas físicas y solamente a ellas es aplicable un concepto como el de equidad tributaria. En esta visión también se sostiene que la renta debe ser gravada globalmente al margen de su fuente, a la vez que bajo el supuesto de que el IS es un Impuesto al beneficio, critican la doble imposición de los dividendos distribuidos.

Trataremos con mayor detalle la perspectiva integracionista en el apartado siguiente, ya que si bien puede considerarse que sus variantes menos radicales no se oponen al Impuesto sobre Sociedades, en rigor toda la argumentación va más en contra que a favor del Impuesto.

Los que defienden al Impuesto sobre Sociedades oponiéndose a la integración total con el IRPF recalcan los problemas administrativos que surgirían con la supresión. Así, por ejemplo, resulta imposible de imputar fiscalmente la ganancia de un accionista que ha poseído los valores durante menos de un ejercicio. También se preguntan si debería permitirse a los accionistas deducir, de su renta personal imponible, las pérdidas corrientes de la sociedad de la que han comprado acciones.

Desde la perspectiva que podemos llamar absolutista se insiste en la independencia de las personas jurídicas con respecto a las personas físicas que poseen las acciones con el argumento de la separación entre propiedad y gestión. Partiendo de esta autonomía de la persona jurídica, en particular en el caso de las grandes sociedades, pasan a justificar la existencia de una capacidad de pago propia de las sociedades, por lo que es correcto establecer un Impuesto especial para esa capacidad de pago de entes económicos muy significativos e independientes de los accionistas atomizados.

En opinión de los esposos Musgrave, la visión absolutista o clásica sobre el Impuesto sobre Sociedades resulta difícil de sostener. Si bien es cierto que se presenta el conocido problema de la disyuntiva entre propiedad y gestión, dado que los accionistas no pueden influir en las decisiones de los gerentes profesionales, semejante realidad justificaría otro tipo de procedimientos y no necesariamente el Impuesto sobre Sociedades. El hecho de que los accionistas no tengan un adecuado control de la sociedad de la cual son propietarios no significa que la estructura jurídica de la sociedad tenga una especial capacidad de pago diferenciada de sus propietarios.

Musgrave insiste en que el Impuesto sobre Sociedades se basa en el supuesto de que el impuesto no es trasladado por la sociedad hacia los consumidores, aumentando precios, ni hacia los trabajadores, reduciendo costes salariales. Pero en la medida en que la incidencia real del Impuesto sobre Sociedades no recaiga sobre los beneficios societarios, el Impuesto se torna arbitrario y se convierte en un gravamen inferior, (porque sus tipos implícitos variarán de forma arbitraria), sobre las ventas o sobre los salarios.

Otros argumentos a favor del Impuesto sobre Sociedades se vinculan con el principio del beneficio y con objetivos de regulación.

El principio del beneficio argumenta que las sociedades se benefician de múltiples servicios públicos que les permiten concretar sus negocios con las correspondientes ganancias y deben pagar un impuesto por ello al fisco. No obstante, cabe decir que es obvio que los mismos servicios públicos son gozados también por otros entes económicos, diferentes de las sociedades, y que no reciben un gravamen especial por tal motivo. El principio del beneficio también alude a la ventaja de gozar de la responsabilidad limitada que le otorgan las leyes a las sociedades, a diferencia de las personas naturales, y que esto justifica un impuesto especial.

Los objetivos de regulación dependen de los objetivos que se plantee la política económica. Entre los mismos pueden figurar el control de los monopolios, la restricción del tamaño de las empresas, el estímulo al ahorro empresario en función de la formación y crecimiento del capital o el incentivo, (o desincentivo), a inversiones específicas.

Al sistema clásico se lo denomina también de doble imposición integral. Aquí el Impuesto sobre Sociedades es completamente independiente del IRPF. Un mismo tipo impositivo grava los beneficios distribuidos y no distribuidos, lo que hace que los dividendos distribuidos queden sometidos a la doble imposición, al soportar más tarde el IRPF sobre el accionista que los ha recibido, con un tratamiento similar al de las demás rentas del individuo⁸⁹.

Por otro lado, importantes informes de comisiones de expertos se han pronunciado a favor de la permanencia del Impuesto sobre Sociedades, como ya se ha dicho.

⁸⁹ VAN DEN TEMPEL, A. J. «El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad Económica Europea», *Hacienda Pública Española*, Nº 9, Madrid, 1971.

Hemos comentado ya el Informe Neumark, cuyas líneas fundamentales de pensamiento sustentaron el Libro Verde de 1973,⁹⁰ dirigido por el Profesor Fuentes Quintana, y que constituyó el fundamento teórico de la reforma fiscal de F. Fernández Ordóñez.

También se pronuncia a favor el Informe Musgrave, referido a la reforma del sistema tributario de Colombia con el fin de promover el desarrollo económico y una distribución más equitativa de la renta, sin perjuicio de garantizar la suficiencia recaudatoria. A este informe nos referiremos más adelante.

Nos concentraremos en primer término en el Informe Radcliffe⁹¹, encargado en 1951 por S. M. el rey Jorge VI, con el fin de estudiar los impuestos directos en Reino Unido y su eventual reforma. Este informe expresa una culminación de la evolución del pensamiento sobre la imposición de la renta surgida a principios de siglo en este país, que es el que más ha resistido la introducción del gravamen a las ganancias de capital y el Impuesto sobre Sociedades.

La Comisión emitió tres informes. El primero se refería a la tributación en el Reino Unido de las rentas procedentes del extranjero. El segundo versaba sobre la imposición de sueldos y salarios. El tercero contiene las referencias a los Impuestos sobre la renta y sobre las sociedades.

Es necesario mencionar también a los dos informes contemporáneos del de la Comisión Radcliffe, emitidos por el Comité Tucker⁹², dedicados a la imposición de los beneficios comerciales y a la imposición de las prestaciones por jubilación y fallecimiento.

Los principales aportes de la Comisión Radcliffe que nos interesa destacar se refieren al concepto de renta, a la tributación de las ganancias de capital y al Impuesto sobre Sociedades como tributo separado del Impuesto a la Renta Personal.

El informe insiste en la idea tradicional de los autores ingleses de que la renta es el fruto y el capital es el origen de dicho fruto. Define la renta como

⁹⁰ El Libro Verde fue elaborado por los profesores Enrique Fuentes Quintana y César Albiñana García Quintana directores en aquel entonces del Instituto de Estudios Fiscales. Se elaboró durante los años 1972 y 1973.

⁹¹ LOZANO IRUESTE, J.M. «Juicio sobre los Informes de la Comisión Radcliffe», *Revista de Economía Política*, N° 2, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, agosto 1959.

⁹² En las Comisiones Reales se constituyen comités sobre temas específicos que dan lugar a informes separados, cuyas ideas y propuestas pueden ser aceptadas o no por la Comisión en Pleno en su Informe General.

cualquier ingreso en dinero o en especie, incluido el uso de la casa habitación, excluidos los originados en la enajenación de bienes y derechos ocasionales al margen del tráfico comercial, que pueden originar ganancias o pérdidas de capital.

Esta distinción entre renta y capital llegó al extremo de que las amortizaciones y agotamiento de activos no podían deducirse del beneficio imponible, ya que se tipificaban como disminución del capital. Por el contrario, en el primero de los Informes Tucker ya se sostenía que las amortizaciones y agotamiento de yacimientos debían deducirse del ingreso a los efectos de determinar el beneficio.

Por lo que se refiere a las ganancias de capital, el Informe Radcliffe las define como:

“el beneficio que resulta al propietario cuando cierta propiedad suya aumenta de valor o cuando la realiza a un precio mayor que el coste de adquisición”.

El Informe no recomienda que estas ganancias sean agrupadas bajo un tipo general en el Impuesto sobre la Renta ni con un tipo especial para una categoría particular de la renta.

Sin embargo, hubo una minoría disidente dentro de la Comisión que recomendó que las ganancias de capital de las compañías deberían ser gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades. El Impuesto debería gravar las ganancias netas de capital tras deducir las pérdidas netas realizadas del mismo tipo.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, y teniendo en cuenta la peculiaridad diferenciadora de las instituciones fiscales del Reino Unido que ya hemos señalado, el Informe Radcliffe mantiene su existencia como tributo separado sobre la renta de las sociedades. Su propuesta se reduce a suprimir el mayor gravamen de los beneficios distribuidos, proponiendo que el Impuesto sobre el Beneficio sea de tipo único.

Este informe representa una culminación de carácter terminal de las doctrinas clásicas en relación a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de las Sociedades. Su posible aportación teórica es en cierta medida de escasa relevancia.

2.3.3. Argumentos en contra de su existencia

En contraposición a los defensores del Impuesto sobre Sociedades, se encuentra el grupo de los que proponen suprimirlo radicalmente o atenuar significativamente los efectos de exceso de gravamen o ineficiencia económica que crea su presencia.

En este sentido, Feldstein y Frisch⁹³ sostienen que la integración total aportaría ganancias de eficiencia de cuatro tipos:

1.	Eliminar la distorsión de asignación de recursos entre los sectores societario y no societario.
2.	Disminuir las distorsiones en la toma de decisiones de ahorro, en la medida en que la integración reduzca el tipo de gravamen sobre el rendimiento del capital.
3.	Eliminar el incentivo a la retención de beneficios.
4.	Eliminar el incentivo a la financiación con deuda de la inversión.

Estos argumentos no son aceptados por los que se oponen a la integración total, quienes sostienen que es muy difícil cuantificar tales ganancias de eficiencia o determinar, inclusive, si realmente existen. Feldstein y Frisch intentaron estimar el impacto de la integración total sobre las obligaciones tributarias, aunque los propios autores advierten sobre la cautela con que se han de tomar sus resultados cuantitativos. Lo cierto es que no existe consenso sobre tales efectos y sobre el juicio de valor que se les pueda adjudicar. Sin embargo, con las limitaciones de conocimiento admitidas, muchos economistas llegan a la conclusión de que la integración total aportaría beneficios tanto de eficiencia como de equidad.

Las diversas variantes en que se manifiestan quienes argumentan en contra del Impuesto sobre Sociedades implican diferentes formas de integrar el IS con el IRPF, las que han sido clasificadas, como es conocido, por R. Goode⁹⁴. Se trata de los sistemas de integración total y de integración parcial.

Los sistemas que propugnan la integración total plantean la desaparición lisa y llana del Impuesto sobre Sociedades, gravando toda la renta en manos de las personas naturales. Este planteamiento no impide la existencia de un Impuesto sobre Sociedades que cumpla la función de retención o pago a cuenta del IRPF, pero que no es un gravamen con fundamento propio.

⁹³ FELDSTEIN, M. y FRISCH, D. «Corporate Tax Integration: The Estimated Effects on Capital Accumulation and Tax Distribution of Two Integration Proposals», en *National Tax Journal*, N° 30, marzo 1977.

⁹⁴ GOODE, R. *El Impuesto sobre la Renta*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

Dentro de la propuesta de integración total existen dos sistemas: el de unidad, o método de las ganancias de capital, y el de transparencia fiscal, o método de sociedad de personas.

Due⁹⁵ describe al sistema de unidad diciendo que grava la renta de las sociedades directamente sobre los beneficiarios, que son los socios o accionistas. Esto deja sin una base sólida la existencia del Impuesto sobre Sociedades, que en consecuencia debe desaparecer. Tal desaparición elimina una herramienta de política económica, de modo que las funciones que en tal sentido se hacía cumplir al Impuesto sobre Sociedades deberían ser sustituidas por otros mecanismos como, por ejemplo, las subvenciones.

Este sistema es denominado por los esposos Musgrave como método de ganancias de capital, ya que si toda la renta es gravada en las personas físicas y se suprime el Impuesto sobre Sociedades, quedan en el nivel de las sociedades todavía sin gravar las ganancias de capital. En consecuencia, la supresión del IS hace resurgir la necesidad del Impuesto a las ganancias de capital, realizadas o no.

Por su parte, el sistema de transparencia fiscal o sociedad de personas procede como si no existiera la sociedad: los beneficios se consideran como generados y recibidos directamente por los socios. En relación a los beneficios no distribuidos, la sociedad debe informar a los accionistas de la parte que les corresponde, que se suma a los dividendos recibidos por estos en su base imponible para el Impuesto a la renta personal. En este caso el Impuesto sobre Sociedades funciona como un pago a cuenta, ya que los socios desgravan de su renta personal todo el Impuesto pagado por la sociedad sobre los beneficios del ejercicio. De este modo se elimina completamente la doble imposición de los dividendos distribuidos y no hay ninguna diferencia entre beneficios distribuidos o retenidos por la empresa.

Se ha criticado el hecho de que el contribuyente deba pagar un Impuesto por los beneficios retenidos, ya que no los ha recibido como renta y además tampoco ha tenido participación en la decisión de retenerlos. No resulta equitativo imputar los beneficios no distribuidos en la base imponible de la renta de las personas físicas.

El sistema de transparencia fiscal funciona aceptablemente para sociedades pequeñas, pero en las grandes sociedades el prorrateo a los socios del Impuesto sobre Sociedades pagado a cuenta se torna demasiado complicado. Por otra parte, desde el punto de vista de los responsables del Ministerio de Economía y Hacienda, se puede hacer imposible identificar al socio y al correspondiente crédito fiscal en su justa cuantía. El problema se convierte en especialmente difícil

⁹⁵ DUE, J. F. y FRIEDLAENDER, A. F. *Análisis Económico de los Impuestos y del Sector Público*, El Ateneo, Buenos Aires, 1977.

cuando el accionista es a su vez otra sociedad, que puede todavía distribuir dividendos a una tercera sociedad. Si se tiene en cuenta la relativa facilidad de evasión tanto a nivel de la sociedad como de los socios, se ve que en las grandes corporaciones la transparencia fiscal puede potenciar las conductas evasoras.

El régimen de transparencia fiscal está explícitamente establecido en la legislación del sistema fiscal español. Algunas empresas deben tributar obligatoriamente⁹⁶ por este sistema, en tanto que otras pueden hacerlo optativamente⁹⁷. De todos modos, el campo de aplicación posible de la transparencia fiscal es relativamente pequeño, existiendo propuestas para una integración, parcial o total, de orden general⁹⁸.

Son precisamente las dificultades que se plantean en la integración total las que fundamentan muchas propuestas de integración parcial entre Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también llamado de integración de los dividendos. El principal objetivo es evitar la doble imposición de los dividendos distribuidos. Para ello se puede recurrir a cuatro métodos alternativos:

- a) El crédito fiscal al accionista por los dividendos recibidos.
- b) La exención parcial o total, en el IRPF, de los dividendos recibidos y previamente gravados en la sociedad.
- c) La deducción, en la base imponible de la sociedad, de los dividendos pagados.
- d) El sistema de doble tipo impositivo, aplicando a los beneficios distribuidos un tipo menor que a los beneficios retenidos.

En el caso del crédito fiscal al accionista, (cuando se recurre a gravar en el Impuesto sobre Sociedades exclusivamente los beneficios no distribuidos, de modo que los dividendos distribuidos resulten exentos para la sociedad, ya que se permite que queden sujetos al IRPF), se plantea un problema para aquellos compradores de acciones cuyo nivel de renta sea inferior al mínimo no imponible. Efectivamente, su porción de beneficios no distribuidos estarían pagando el

⁹⁶ Sociedades de inversión mobiliaria, de cartera, sociedades profesionales.

⁹⁷ Asociaciones de empresas, la mayoría de las cooperativas o empresas con domicilio fiscal en España que satisfacen ciertos requisitos sobre número y características de los socios y magnitud de su capital social.

⁹⁸ CORONA RAMÓN, J. F. *Una propuesta de integración parcial entre IRPF y el Impuesto sobre la renta de sociedades*, ponencia presentada al seminario *Opciones fiscales de los años ochenta*, UIMP, Santander, 1986.

Impuesto sobre Sociedades, mientras que si se hubieran distribuido estarían exentos en su renta personal.

En el caso del crédito sobre los dividendos pagados, el Impuesto sobre Sociedades se convierte en un impuesto sobre los beneficios no distribuidos.

Como posición teórica significativa en el caso de integración total debemos citar el Informe Cáster. En 1962 el gobierno canadiense encargó un estudio sobre:

“La distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes, resultando de los tipos impositivos, exenciones, desgravaciones y subvenciones actualmente previstas en el régimen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de las Personas Jurídicas, del Impuesto sobre los Bienes transmitidos ‘mortis causa’ y de los Impuestos sobre las ventas y Consumos Específicos, teniendo en cuenta, igualmente, cuanto concierne a la jurisdicción y a las prácticas de las provincias y de los municipios.”⁹⁹

La Comisión estuvo presidida por M. Kenneth Le M. Carter y entregó su informe en febrero de 1967, que poco después era tema de estudio y debate en España. El Instituto de Estudios Fiscales publicó una traducción completa precedida por tres estudios introductorios¹⁰⁰.

El núcleo de las ideas vertidas en este Informe es que la capacidad de pago es el criterio básico para distribuir las cargas fiscales y el mejor medio de medirla es la renta extensiva.

Su propuesta innovadora es la total integración del Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto sobre la Renta.

En apreciación de la Comisión, el Impuesto sobre Sociedades cumple básicamente dos funciones:

1. Conocer y medir las rentas obtenidas por los accionistas así como los salarios, intereses, alquileres, royalties, cánones, etc.

⁹⁹ Decreto del Gobierno Canadiense Núm. C. P. 1962 - 1.334, de 25 de septiembre de 1962.

¹⁰⁰ MORAL MEDINA, F. J. y PEREIRA RODRÍGUEZ, J. J. *El Impuesto sobre la renta de sociedades en el Informe Cáster*; GARCÍA MARGALLO RIAZA, M. y CASTELLANO REAL, J. *El Impuesto sobre Ventas en el Informe Cáster*; BREÑA CRUZ, F. A. y SOTO GUINDA, J. *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como paradigma del Sistema Tributario del futuro: la aportación del Informe Cáster*.

2. Favorece que las personas físicas declaren los dividendos recibidos en virtud de que aplica un tipo de gravamen igual al tipo más alto del Impuesto sobre la renta personal y es deducible de éste.

El procedimiento de integración es que el socio es el receptor de la renta de las sociedades, independientemente que ésta se distribuya o no, quien en consecuencia debe incluirla en su base imponible y será gravado sobre toda su renta. Además, considera a las ganancias de capital como renta y por lo tanto incluidas en la base imponible. Más aun, considera que estas ganancias se realizan con el fallecimiento del titular o con la disolución de la sociedad. La sociedad es gravada con un tipo del 50% sobre la renta, cantidad que luego se deduce del Impuesto a la renta personal, el que debe tener un tipo progresivo que no exceda el tipo marginal del 50%. La sociedad debe comunicar al socio o accionista tanto el dividendo como la alícuota del beneficio no distribuido. El accionista debe incluir en su base imponible la totalidad del beneficio o *gross-up*. Si la desgravación que corresponde al accionista es superior al importe proporcional pagado por la sociedad, se le reembolsa la diferencia.

Según la Comisión, este procedimiento tiene las ventajas de lograr una total equidad horizontal y vertical; elimina los efectos de los beneficios no distribuidos; borra las distorsiones generadas por la adopción o no de la forma orgánica de sociedad y acaba con la práctica de transformar rentas en ganancias de capital para evitar el Impuesto sobre las primeras.

Creemos interesante citar la opinión de Moral Medina y Pereira Rodríguez:

*“Frente a la difundida opinión de que el Informe Cárter desvaloriza el papel del Impuesto sobre Sociedades, (la conclusión es que) éste resultaría notablemente potenciado en el sistema propuesto por aquél. Porque, en efecto, el sistema descrito se autocontrola. Pero se autocontrola sólo si existe un adecuado control sobre el beneficio social. Conocido éste, la eficiencia del sistema es completa: porque todas las rentas del capital mobiliario, que son precisamente las de más difícil control, quedan automáticamente gravadas”*¹⁰¹.

El Informe Cárter tuvo una veloz difusión, generando partidarios y adversarios. Se puede destacar que ofrece un flanco débil a la crítica desde el punto de vista de las circunstancias económicas en que se dio a publicidad. En efecto, el mundo occidental se encontraba en los finales de la década del 60 e inicios de los años 70 en la más grave crisis conocida desde la Segunda Guerra Mundial. En ese contexto, un sistema tributario que grava fuertemente la renta no resulta precisamente un incentivo para reactivar la inversión y contribuir así a mitigar el desempleo creciente.

¹⁰¹ MORAL MEDINA, F. J. y PEREIRA RODRÍGUEZ, J. J. *Op. cit.*

Este aspecto se hace más notorio todavía si se tiene en cuenta que el Informe de la comisión Meade, como réplica a la crisis económica, exoneraba al ahorro y la inversión en tanto que se centraba la carga tributaria sobre el gasto personal.

Pero por otra parte la propuesta de este Informe tiene dos grandes ventajas: mantiene una absoluta neutralidad frente a la política de dividendos y elimina casi totalmente el fraude fiscal.

En la opinión de Lagares¹⁰², la vigencia del impuesto se justifica, pese a su naturaleza de impuesto integrado, por la necesidad de retener el impuesto sobre los dividendos en la fuente, por la necesidad de gravar los beneficios no distribuidos y para gravar correctamente a los accionistas residentes en el exterior.

Resumidamente, la propuesta del Informe Carter se caracteriza por integrar totalmente el Impuesto sobre Sociedades en el IRPF, siendo este último el único gravamen sobre la renta independientemente de su fuente. El Impuesto sobre Sociedades pierde su carácter de tributo con entidad autónoma y permanece como un pago a cuenta. Se imputa a la base imponible de los socios o accionistas la totalidad del beneficio, distribuido o no. La sociedad no es reconocida como una persona diferente de sus propietarios, sino como una herramienta que genera beneficios que pertenecen exclusivamente a las personas naturales.

Por lo que respecta a la influencia del Informe Carter en España, puede decirse que ha sido significativa en cuanto a la reforma sobre la imposición a la renta personal. Pero cuando se llevó a cabo la reforma fiscal en el contexto de la opción por el modelo impositivo de la CE, las principales propuestas innovadoras de aquel Informe ya no tenían lugar aquí.

Como expresión importante de las propuestas de integración parcial figura el ya comentado Informe Neumark. Allí se plantea la existencia de un Impuesto general sobre la renta y otro especial sobre la renta de las sociedades.

En el Impuesto sobre las Sociedades se aplica el doble tipo impositivo: un tipo más alto para los beneficios no distribuidos que debería ser igual al tipo más del IRPF, (recomienda el 50%), y un tipo menor para los dividendos distribuidos, (recomienda entre el 15 y el 25%), a los efectos de corregir la doble imposición, ya que estos dividendos pagarán luego el tributo a la renta personal de los perceptores.

¹⁰² LAGARES CALVO, M.J. «El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Hacienda Pública Española*, Nº 2, Madrid, 1970.

De este modo se eliminaría a las sociedades interpuestas en la distribución de dividendos al sólo efecto de eludir el IRPF y se atenuaría efectivamente el problema de la doble imposición de los dividendos.

2.3.4. Argumentos basados en el gasto personal

Como posición diferenciada tanto de quienes propugnan la permanencia del Impuesto sobre Sociedades como de quienes sostienen su supresión, ha surgido la alternativa de sustituir este Impuesto con un gravamen que no recaerá sobre el beneficio sino sobre el gasto personal. En esta categoría podemos citar los Informes Kaldor, Meade, Bradford, Sven Olof Lodin el *Blueprints for Basic Tax Reform* de 1977 del Departamento del Tesoro; los trabajos de J. A. Kay y M. A. King, de Joseph A. Pechman¹⁰³ y el Informe de la Brookings Institution.

La idea general, en este caso, es un Impuesto progresivo sobre el gasto personal, mientras que el Impuesto sobre el beneficio personal y de las sociedades puede ser o bien suprimido o bien sustituido por otro Impuesto, como el gravamen sobre el flujo de fondos.

Consideramos que deben ser muy tenidos en cuenta los Informes Meade, Bradford y Sven Olof Lodin, ya que muy probablemente constituyan la aportación teórica fundamental para los posibles sistemas tributarios del futuro.

Dentro de los trabajos teóricos que hacen referencia a la sustitución del concepto de beneficios por el de flujo de caja, hay que destacar al del propio Meade y a J. A. Kay y M. A. King.

El planteamiento se origina en las dificultades para medir los beneficios económicos en términos de renta empresarial. En cambio se sostiene que la neutralidad se lograría con un impuesto al flujo de caja, que no afectaría la tasa de rentabilidad de la inversión.

Suele distinguirse tres variantes de un impuesto de este tipo. El llamado de base real, que gravaría el *cash flow* neto resultante de los intercambios reales. El llamado de base real y financiera, que agrega al anterior las transacciones financieras. En tercer lugar, un impuesto sobre la distribución neta de las sociedades a sus accionistas. Se puede apreciar que sobre la base del flujo de fondos neto se desgravan automáticamente todas las imputaciones, de modo que este impuesto no incentiva negativamente la inversión.

Ningún país ha adoptado esta modalidad tributaria. El Libro Blanco sobre el Impuesto sobre Sociedades español rechaza explícitamente la posibilidad de

¹⁰³ PECHMAN, J. A. *Federal Tax Policy*, Brookings Institution, 1977.

que un Impuesto sobre el flujo de fondos reemplace al Impuesto sobre Sociedades, esgrimiendo razones tanto de naturaleza práctica como estructural.

El concepto del *cash flow* neto generado, que surge en los Estados Unidos hacia 1958, sería igual a los beneficios más las amortizaciones. El concepto es criticado doctrinalmente. El flujo de fondos de tesorería, desde un punto de vista técnico, sería la última fase del análisis de las variaciones patrimoniales de la sociedad, registradas en el Estado de Origen y Aplicación de Fondos.

Las diferencias esenciales entre la renta y flujo de fondos neto es que la primera incluye derechos y obligaciones económicas reales sobre la base del principio del devengo, con independencia del movimiento de caja. En cambio para el *cash flow*, los hechos existen en la medida en que hayan sido pagados o cobrados. En consecuencia, en el corto plazo el resultado neto diferirá entre ambos conceptos.

Medido bajo el flujo neto de fondos, la distribución de dividendos disminuirá la base imponible, al igual que el pago de intereses por deudas. En cambio, las aportaciones de capital o la retención de beneficios incrementan la base imponible, al igual que el endeudamiento que genera fondos para la sociedad.

Si nos referimos a los Informes citados al principio de este capítulo, tomando en primer término al Informe Kaldor.

En el diagnóstico de Kaldor sobre el balance de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades se encuentra la apreciación de que la enorme desigualdad de la riqueza y de distribución del producto evidencian que este Impuesto no ha cumplido con la finalidad que se le adjudicó. En su opinión, el gravamen progresivo sobre el beneficio no logró hacer equitativa la distribución de la carga fiscal, máxime si se tiene en cuenta que algunos sectores no pueden eludir el gravamen mientras que otros lo eluden o defraudan sin graves problemas.

Pero además de gravar la renta personal, tal como hemos dicho la idea central es gravar con tipos progresivos el consumo personal, teniendo en cuenta que esta imposición es necesariamente neutral en relación a la formación de capital. El problema técnico surge ante la medición de la base imponible del gasto, lo que, para Kaldor, implicaba conocer la magnitud de la renta y del patrimonio.

Este problema técnico de medición de la base imponible no es una cuestión menor a la hora de defender la progresividad del Impuesto sobre el gasto.

El problema radica en que los sectores de menor nivel de ingresos gastan la totalidad del mismo mientras que los sectores de mayores ingresos tienen una significativa capacidad de ahorro; esto implica que la base imponible de los primeros sería la totalidad de su renta, mientras que en el segundo caso sólo se

gravaría la porción gastada de la renta. Esta realidad arroja por tierra la pretensión de que el Impuesto al gasto sea progresivo.

Como ya hemos adelantado, un segundo Informe que nos interesa mencionar ahora es el de la Comisión que presidiera el Premio Nobel de Economía J. E. Meade.

Una idea esencial de este Informe es evitar que el sistema impositivo distorsione el ahorro, tanto en su génesis como en su aplicación a la formación de capital. Para ello se debe procurar que no haya diferencias entre el rendimiento del ahorro y el rendimiento de la inversión, es decir, que el sistema fiscal no las provoque con la imposición sobre el rendimiento del ahorro.

De esta idea esencial se desprenden las propuestas básicas que son las siguientes:

1.	Sustituir el Impuesto sobre la Renta por un Impuesto progresivo sobre el Gasto Personal.
2.	Sustituir el Impuesto sobre Sociedades por un Impuesto sobre el Flujo de Fondos.
3.	Gravar progresivamente las adquisiciones lucrativas (herencia, legados o donación). La cuota progresiva del impuesto es función del valor acumulado de las adquisiciones lucrativas y del tiempo que media desde la adquisición hasta la edad de ochenta y cinco años del sujeto pasivo. Si éste transmite las adquisiciones, (intervivos o <i>mortis causa</i>), antes de esa edad, se le devuelve el Impuesto correspondiente.

Pasaremos a continuación a referirnos al Informe realizado por la Office of Tax Analysis, del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos bajo la dirección de David F. Bradford en 1976.

El Informe Bradford se refiere exclusivamente a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Sociedades. Sus propuestas son básicamente dos: el establecimiento de un Impuesto sobre la Renta extensiva y el establecimiento de un Impuesto sobre el Gasto personal, al que llama "Impuesto sobre Flujos de Caja".

La primera propuesta tiene enorme semejanza con el Informe Cárter.

Sostiene la necesidad de integrar completamente los impuestos sobre la renta personal y sobre las sociedades, haciendo desaparecer este último. El beneficio de las sociedades sería directamente imputado a los socios o accionistas como si se hubiese distribuido completamente.

La base imponible surge del concepto contable según el cual la sumatoria de los ingresos de toda fuente es igual a la sumatoria de sus aplicaciones, (consumo más incremento neto del patrimonio), para un período determinado.

La segunda propuesta consiste en sustituir tanto al IRPF como al IS por un Impuesto sobre el Gasto personal. Según el Informe las ventajas serían múltiples: sencillez de cálculo, desaparición de la problemática fiscal de las ganancias de capital, equidad absoluta entre las personas y neutralidad completa frente a la asignación de recursos, especialmente, en cuanto a la formación de capital.

Por su parte, la propuesta del informe elaborado por un grupo de expertos entre 1975 y 1977 a solicitud del Departamento del Tesoro de USA¹⁰⁴, que se conoce con el nombre de *Blueprints*, presenta una propuesta para una reforma global del sistema tributario. Para ello se basa en dos concepciones alternativas de lo que sería un sistema fiscal ideal. Ambos modelos alternativos incluyen el Impuesto sobre Sociedades y el IRPF, proponiendo substanciales transformaciones de la base imponible y de los tipos de gravamen.

Las alternativas que se ofrecen para la reforma son:

- a) Impuesto sobre la renta entendida en sentido amplio, definida según las aplicaciones de consumo o incremento del patrimonio que pueden hacer los individuos con la renta.
- b) Impuesto sobre el consumo basado en el *cash flow*.

La propuesta del Impuesto sobre la renta está basada en la integración del IS y del IRPF. En opinión de McLure¹⁰⁵, las propuestas del *Blueprints* se diferencian del Informe Carter en el hecho de que éste propone gravar por separado los dividendos y los beneficios no distribuidos, produciendo ajustes en la base imponible solamente en última instancia. Si bien ambos sistemas son equivalentes en sus resultados algebraicos, la propuesta del *Blueprints* sería preferible desde el punto de vista administrativo.

En lo que respecta al Informe Sven Lodin¹⁰⁶ hay que decir que su propuesta no es la sustitución total del gravamen sobre la renta por el que se aplicaría sobre el gasto, sino su coexistencia. Considera que resulta conveniente mantener un cierto nivel de imposición sobre la renta en función de que la capacidad de pago se aprecia adecuadamente bajo las tres perspectivas de la renta, el patrimonio y el gasto.

¹⁰⁴ US Department of the Treasury, *Blueprints for basic tax reform*, US Government Printing Office, Washington, 1977 Bradford, D. (dir.) 2ª Edición revisada, Arlington, Va., versión castellana de J. A. Rodríguez y J. J. Rubio. Instituto de estudios fiscales, Madrid 1986.

¹⁰⁵ MCLURE, CH.E.A. «Status Report on Tax Integration in The United States», *National Tax Journal*, Vol. XXXI, Nº 4, diciembre 1978.

¹⁰⁶ SVEN OLOF LODIN, *Impuesto progresivo sobre el gasto: Una alternativa?* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

La propuesta consta de un Impuesto proporcional (30%) sobre la renta, un Impuesto progresivo y directo sobre el Gasto y el mantenimiento del Impuesto sobre el patrimonio. El Informe estima que de este modo, además, se elimina el efecto negativo que los tipos progresivos del Impuesto sobre la renta proyectan sobre la asignación de recursos y sobre su productividad.

2.3.5. La determinación de la base imponible como elemento justificativo de la existencia del Impuesto

Partiendo de aceptar que el objeto del gravamen es la renta neta, se la puede definir básicamente de dos maneras:

- a) La renta analítica, que es la enumeración exhaustiva y sistemática de sus componentes.
- b) La renta sintética, que se la calcula en forma abstracta sin discriminar sus componentes, a la que la doctrina denomina capital fiscal.

Una cuestión completamente diferente es la propuesta de considerar como base imponible el *cash flow*, como ya hemos considerado antes.

La definición y medición de la base es el aspecto más importante y, a la vez, más complicado de la estructura del Impuesto. Las complicaciones surgen, por un lado, de cuestiones conceptuales y, por el otro, de dificultades técnicas.

La definición de la base imponible ideal del Impuesto sobre Sociedades corresponde al beneficio económico, entendido como el excedente por encima de todos los costes de oportunidad de los recursos utilizados, incluyendo la remuneración del capital propio.

En la práctica, estructurar un Impuesto sobre Sociedades que grave el beneficio económico partiendo de los Impuestos sobre sociedades normalmente vigentes, obligaría a profundas reformas dirigidas a permitir la deducción fiscal del coste financiero imputado de los recursos propios, ajustar la deducción por amortizaciones a la depreciación económica exacta, eliminar los incentivos a la inversión, ajustar los efectos de la inflación y permitir la plena compensación de pérdidas.

Estos planteamientos en parte han sido recogidos en la reforma del Impuesto sobre sociedades y serán tratados más ampliamente en el próximo capítulo quinto de esta tesis.

Las enormes dificultades que surgen ante estas exigencias conducen a la definición de la base imponible en torno al concepto de renta total neta del período.

Podemos definir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades diciendo que es la renta constituida por la variación patrimonial neta habida durante el período en cuestión más los beneficios que se hayan distribuido durante ese mismo período.

Dada la definición, el hecho de medir la renta de la sociedad implica dos valuaciones cuantitativas: una al principio del período que se considere y otra al final del mismo.

Son esas mediciones separadas en el tiempo las que generan los problemas técnicos de diversa índole. Inmediatamente surge la problemática de los precios con los que se mide cuantitativamente la base imponible. Un contexto ideal sería el de la estabilidad de precios, tanto a nivel general como a nivel de precios relativos. Pero cabe plantearse el problema en contextos de precios no estables en uno de esos dos niveles o en ambos simultáneamente, es decir, en el contexto de la inflación.

Consideraremos en primer lugar la situación bajo el supuesto de precios estables. En estas circunstancias, las modificaciones del valor de un bien fijo puede deberse al envejecimiento, al uso o a la obsolescencia. Esta es la problemática de la amortización. Medir esta depreciación supone conocer la vida útil del activo y la velocidad a la que se manifiestan las causas de la depreciación. Ninguno de estos dos factores es fácil de conocer con exactitud.

Dadas las dificultades de justipreciar la amortización, se procede generalmente a fijar reglas aproximadas que simplifican la cuestión, pero que distorsionan la magnitud de la renta real. Así se ha convenido en la existencia de tres métodos que se aplican según los casos: amortización lineal, amortización degressiva y amortización progresiva.

Siempre suponiendo estabilidad de precios, la depreciación de los activos fijos deberá reflejarse en los títulos patrimoniales emitidos por las empresas y que constituyen activos financieros para ciertos accionistas. Es decir que estos títulos y acciones deberán ser sometidos a una revalorización que tenga en cuenta los cambios de valor ocurridos en los activos que ellos representan.

Sin embargo el supuesto de precios estables no es precisamente realista. Ante cambios en el nivel de precios, comenzaremos considerando el menos complicado, a saber, la variación del nivel general sin alteraciones significativas de los precios relativos.

Este contexto es razonable para niveles moderados de inflación. En el caso de los activos fijos tiende a producirse una paulatina irrealidad del coste histórico asentado en libros. Para los activos de larga duración, aun los niveles de inflación moderados llegan a ser un problema, por lo que se recurre a métodos como el de la actualización de sus valores dispuestos por las autoridades cuando se considera que la distorsión acumulada es significativa.

Los bienes que sufren más sensiblemente esta situación son los bienes circulantes que constituyen los inventarios. En este caso la variación proporcional de su valor entre el principio y el final del ejercicio será importante y no tienen un valor nominal, sino que su valor se mide por un precio inestable. De todos modos, no habiendo variaciones de precios relativos, esto se ajusta con los conocidos métodos de la contabilidad: LIFO, (Last in, First out), FIFO, (First in, First out) y NIFO, (Next in, First out).

En resumidas cuentas, las variaciones de valor de los activos motivadas por la inflación moderada pero no despreciable, obliga a ajustar la base imponible por diversos métodos según la magnitud del problema y según el tipo de bienes.

Los principales problemas en la estimación de la renta pueden ser agrupados en dos grandes categorías:

- a) Delimitación de ingresos computables y gastos deducibles.
- b) Periodificación de gastos e ingresos.

En el primer grupo tenemos los ingresos computables y no computables, por un lado, y los gastos deducibles y no deducibles por el otro.

En cuanto a los ingresos, las regulaciones sobre el Impuesto sobre Sociedades se han basado en los conceptos técnicos de la contabilidad, sin necesidad de especificar detalladamente otras normas. Los ingresos computables son los de las plusvalías realizadas sin considerar incrementos meramente nominales, los derivados de las actividades normales de la actividad económica de la sociedad y los resultados de actividades atípicas, incluyendo las financieras.

Las ganancias de capital no realizadas en el mercado no se consideran en la base imponible. La excepción son aquellas revaluaciones de activos por inflación dispuestas por ley y asentadas en libros. Estas "ganancias" de capital no tributan por tal concepto.

Puede presentarse un problema cuando hay operaciones entre sociedades vinculadas, que podrían encubrir en sus operaciones transferencias de capital hacia una plaza impositivamente más benigna. Frente a esto la normativa en general exige que las operaciones se registren a valores de mercado, sobre la base del principio de independencia; cuando no ocurre así, es común que las autoridades se reserven el derecho de considerarlas a valores de mercado a los efectos fiscales.

En lo referido a los gastos, no serán deducibles aquellas dotaciones aplicadas a fines ajenos a las actividades típicas de la sociedad. Tampoco son deducibles las multas u otras sanciones legales. Obviamente, no se puede deducir el propio Impuesto.

En el grupo de la periodificación de gastos e ingresos se encuentran las provisiones y provisiones, los créditos dudosos, las existencias, las amortizaciones, el agotamiento de recursos naturales y la compensación de pérdidas de otros ejercicios.

La determinación de la base imponible no admite provisiones para hechos simplemente probables.

La doctrina contable acepta la consideración como gasto de las provisiones para riesgos de créditos dudosos o impagados.

Sobre las existencias ya hemos dicho que se admite la aplicación de los métodos LIFO, FIFO y NIFO.

La amortización es uno de los aspectos que genera mayores problemas.

Las legislaciones de diferentes países, como expondremos en un próximo capítulo cuarto, dan un tratamiento diferenciado a la cuestión y a veces con un casuismo excesivo. De todos modos el problema se remite a la medición del valor depreciado, pero no a su consideración como un gasto deducible. Los métodos que se pueden aplicar para considerar el efecto de la pérdida de valor de los activos fijos son los ya señalados: lineal, degresivo y progresivo, con dos posibilidades para el método degresivo: porcentaje constante o suma de dígitos de los años de vida útil.

En general, el Impuesto sobre Sociedades recoge la técnica contable de compensar pérdidas de un ejercicio con las ganancias de otro. Esto puede hacerse compensando hacia adelante o hacia atrás. La legislación no es uniforme en esta materia en los diferentes países. En el proceso de armonización fiscal de la UE, se ha recomendado que se permita compensar hacia adelante ilimitadamente y compensar hacia atrás hasta tres años.

Base imponible y resultado contable:

Es importante destacar que una vez que los problemas conceptuales son superados por una decisión de carácter convencional, los problemas técnicos de medición de la base imponible son tratados por medio de las técnicas contables. Es decir: si aceptamos la enorme complejidad para medir el beneficio económico en los términos que lo define la teoría, si aceptamos métodos aproximados para estimar la depreciación económica de los activos según su naturaleza, si

aceptamos que las alteraciones de valor nominal producidas por la inflación no deben ser gravadas impositivamente, etc., entonces la renta neta del período contable debería ser idéntica a la base imponible del mismo período.

En consecuencia, la desconfianza fiscal sobre el resultado contable se reduce a una desconfianza sobre la calidad del producto contable que exhibe la empresa. A esto nos referiremos en capítulos venideros de esta tesis, demostrando que Normas de calidad ISO aplicadas a las técnicas contables pueden eliminar esa base de duda, de modo que resultado contable y base imponible sean magnitudes idénticas.

2.3.6. La evaluación global del Impuesto sobre Sociedades en la actualidad

Luego de repasar la discusión teórica relevante sobre este Impuesto, queda la idea mencionada fugazmente por algunos: la razón de fondo para mantener el Impuesto sobre Sociedades es de naturaleza pragmática.

Hay dos cuestiones básicas desde el punto de vista pragmático. La primera se refiere a la capacidad recaudatoria con bajos costes fiscales que permite este Impuesto. La segunda consiste en que el Impuesto sobre Sociedades permite el objetivo fundamental de controlar las rentas de los factores, (salarios, intereses, dividendos, cánones, etc.), lo que resulta crucial a la hora de hacer efectiva la recaudación del IRPF.

En cuanto a los efectos del Impuesto sobre Sociedades sobre la asignación de recursos, cabe decir que debería cumplir en general con el principio de la neutralidad. No debería influir en la forma de financiación de las empresas, ni en el tipo de inversión que éstas deciden realizar, ni en las proporciones elegidas de factores productivos, ni en la forma jurídica con que se organizan las empresas.

Parece claro que este aspecto es el más criticable del Impuesto sobre Sociedades.

En la evaluación del Impuesto sobre Sociedades permanece como una incógnita el problema de la incidencia: ¿se pretende gravar el beneficio económico o el capital utilizado en el sector de la economía organizado como sociedades?

Si se pretende gravar al capital exonerando al trabajo, la traslación del Impuesto desde los accionistas a los asalariados anularía la razón de ser del Impuesto sobre Sociedades. Otro tanto ocurriría si se pretende gravar el beneficio y la traslación descarga a los accionistas en perjuicio de los consumidores.

Su evaluación desde el principio de equidad plantea el problema de la capacidad de pago de los entes económicos como algo independiente de las personas naturales. Teniendo en cuenta la distribución del capital en acciones en los diversos países, es decir, dado que los accionistas pertenecen a las familias de mayores ingresos, queda claro que la eliminación del Impuesto sobre Sociedades acentuaría la regresividad del sistema tributario.

Queda la conclusión de que el Impuesto sobre Sociedades desempeña un rol fundamental en la estructura recaudatoria, tanto por lo que aporta directamente a los fondos públicos, a bajos costes para la administración, como por lo que aporta indirectamente al favorecer la recaudación y control sobre otros impuestos como el propio IRPF y el IVA u otros impuestos sobre las ventas.

Esta realidad en conjunción con las críticas que ganan consenso sobre los defectos del Impuesto sobre Sociedades son los que fundamentan diversas fórmulas de integración con el IRPF.

Si aceptamos que debe existir el Impuesto sobre Sociedades y que resulta conveniente minimizar sus costes, entonces parece claro que toda técnica que agilice la determinación de la base imponible bajo exigencias de calidad contable, será una contribución positiva.

Las diferencias legales entre resultado contable y base imponible agregan más costes a la administración de un tributo por sí ya muy complejo. También agregan costes al contribuyente, como es lógico. Un procedimiento transparente que garantizara la honestidad de la contabilidad permitiría evitar estos costes.

En el entendimiento de que pese a sus deficiencias el IS debe existir y, por ende, debe ser pagado, la propuesta de una Norma de calidad ISO contable, que contribuya a la aproximación entre la fiscalidad y la contabilidad, de ningún modo perjudicaría la recaudación de un gravamen aceptado como necesario por razones pragmáticas. Por el contrario, creemos que la Norma ISO contable encuentra su justificación en el hecho de que, precisamente, contribuye a los objetivos fiscales disminuyendo costes empresariales y jerarquizando el rol de la contabilidad. Y no es un hecho menor que todo ello se alcance por medio de entronizar la honestidad y la transparencia como componentes de la calidad total.

2.4. CONCLUSIONES

La importancia del Impuesto sobre Sociedades surge en primer lugar por la relevancia del sujeto pasivo, dado el papel económico de las grandes sociedades anónimas en las sociedades capitalistas modernas.

La contribución del Impuesto sobre Sociedades a la recaudación total es muy variada si la comparamos con los países de la Unión Europea, con una tendencia en los últimos años a descender proporcionalmente respecto de caso español. Sin embargo la atención que se le presta por parte de los gobiernos, supera ampliamente las proporciones de su participación en la recaudación total debido a la característica que hemos denominado de *visibilidad*.

Los ajustes tanto positivos como negativos representan un porcentaje muy alto de la base imponible. En concreto los ajustes positivos han sido siempre superiores a los ajustes negativos. No es hasta 1994 que se puede obtener información detallada de los ajustes partida por partida.

La partida de otros ajustes que contiene los ajustes que no son clasificables en los otros conceptos tiene siempre un peso muy elevado sobre la base imponible. Esto denota la necesidad de especificar más detalladamente las partidas para poder clasificar todos los ajustes.

La partida del impuesto sobre sociedades tiene un peso muy elevado dentro de los aumentos, sobretodo en las empresas de dimensión más reducida. Otras partidas que obtienen relevancia son el exceso de dotaciones a provisiones o la libertad de amortización. Los ajustes restantes tiene muy poca relevancia dentro de la base imponible.

Desde el punto de vista teórico lo que concentra la atención es su efecto sobre la asignación de recursos y el análisis de la incidencia del Impuesto, con sus consecuencias sobre la distribución de la renta.

Un eje teórico del debate se refiere a la doble imposición de los dividendos y al carácter no deducible de los mismos frente a la deducción de los intereses por deudas. De ello surge el consecuente tratamiento preferencial de los beneficios no distribuidos y el incentivo a financiar la inversión con deudas ajenas.

En relación con la "teoría del beneficio" la sociedad tiene una capacidad de pago propia y diferenciada de los accionistas. No hay por lo tanto ninguna doble imposición. A esto se contraponen la consideración de que sólo las personas físicas tienen capacidad de pago a la que puede aplicarse un concepto como el de equidad. Lo cierto es que únicamente se puede hablar de doble imposición plena de los dividendos en la medida en que no exista traslación del impuesto.

El estudio del Impuesto sobre Sociedades ha generado una polémica en la que se han definido dos grandes tendencias y una tercera línea intermedia entre aquellas dos. Las dos grandes tendencias que polarizan el debate son: la de los defensores del Impuesto sobre Sociedades como un gravamen independiente, (sistema clásico de imposición sobre sociedades), y la de los defensores de la integración de este impuesto con el que grava la renta de las personas físicas. Entre ambas se ubica la línea de la integración parcial.

En cuanto a la reforma del Impuesto sobre Sociedades, la teoría hacendística ha evolucionado recientemente en torno a tres líneas principales que son:

- La sustitución del Impuesto sobre Sociedades por un Impuesto sobre el gasto de naturaleza cash flow.
-
- La puesta en práctica de los postulados de la reforma planteada por el Presidente Reagan.
-
- La desaparición sin más del Impuesto sobre Sociedades.

Podemos decir que el Impuesto sobre Sociedades cumple la función de gravar esencialmente los beneficios no distribuidos mejor que ninguna otra técnica tributaria.

Otro aspecto importante a señalar es la controversia teórica acerca de la posibilidad de que el Impuesto al Valor Añadido sea una alternativa al Impuesto sobre Sociedades, sin efectiva aplicación en el caso español.

La propia existencia del Impuesto sobre Sociedades es puesta en tela de juicio y su existencia no resulta de ningún modo obvia. Los principales argumentos esgrimidos para defender su vigencia son:

1.	Las sociedades disfrutan el privilegio de la responsabilidad limitada, que no tienen las personas físicas. Ese beneficio es otorgado por el Estado y es razonable que el mismo perciba un impuesto sobre los beneficios obtenidos por las sociedades.
2.	Dada la clara separación entre propiedad y gestión en las sociedades mercantiles, es lógico considerar a la sociedad como una persona (jurídica) diferenciada de sus accionistas.
3.	El Impuesto sobre Sociedades actúa como una retención o pago a cuenta de la renta personal de los accionistas e impide que una parte de las ganancias de capital de los mismos, (los beneficios no distribuidos), eludan completamente, (o difieran indefinidamente), la imposición.
4.	El IS es una herramienta apta para la política económica, en particular como vehículo de incentivos a la inversión, pero también para defender la competencia contra los monopolios o controlar la dimensión de las empresas.
5.	El proceso de incidencia de este impuesto es complejo, lo que diluye la identificación del destinatario final del gravamen. Esto lo hace atractivo desde ciertas consideraciones para los responsables que deciden la política de imposición.

En contra de estos argumentos, una de las principales críticas contra el Impuesto sobre Sociedades se centra en la naturaleza de fuente de ineficiencia en el sistema económico, dado que origina múltiples distorsiones en la asignación de recursos y genera un exceso de gravamen. La ausencia de neutralidad del Impuesto sobre Sociedades se puede resumir en los siguientes aspectos:

a)	Distorsiona la política de dividendos a favor de la retención de beneficios.
b)	Distorsiona la política de financiación de la inversión de las sociedades a favor del endeudamiento.
c)	Distorsiona la organización empresarial en contra de la organización como sociedades.
d)	Distorsiona el coste de uso del capital, interfiriendo en la asignación de recursos para la inversión.
e)	Distorsiona la toma de decisiones de inversión en bienes de capital, incidiendo en el tiempo medio de vida útil del equipo de producción.

Asimismo se critica al Impuesto sobre Sociedades porque va en contra del principio de comodidad y sencillez del sistema tributario, agregando elevados costes administrativos para la administración tributaria y de cumplimiento para los contribuyentes.

En buena medida se puede afirmar que en la actualidad ya no existe una verdadera polémica sobre la necesidad de existencia o no de este Impuesto. Existe un consenso casi unánime sobre sus defectos y todos los sistemas tributarios incluyen pragmáticamente una figura impositiva de este tipo diferente del Impuesto sobre la renta personal. La doctrina científica sugiere alguna forma de integración parcial.

Entre las diversas variantes teóricas de integración destacamos la de C. H. Simons que propone la supresión completa del Impuesto sobre Sociedades. El Informe Carter propone la integración total del Impuesto sobre Sociedades con el IRPF, manteniendo el Impuesto sobre Sociedades como pago a cuenta del segundo. El Informe Neumark propone una integración parcial con tipos diferenciados para los beneficios distribuidos y no distribuidos, morigerando la doble imposición. El Informe Kaldor mantiene ambos Impuestos sobre la renta en el contexto de crear el Impuesto sobre el Gasto. El Informe Meade propuso sustituir a la renta por el consumo personal como indicador de la capacidad de pago; sostiene la conveniencia de la permanencia del Impuesto sobre Sociedades pero creando el Impuesto Universal sobre el Gasto.

Dentro de la propuesta de integración total existen dos sistemas: el de unidad o método de las ganancias de capital, y el de transparencia fiscal, o método de sociedad de personas.

Las dificultades que se plantean en la integración total son las que fundamentan las propuestas de integración parcial, cuyo principal objetivo es

evitar la doble imposición de los dividendos. Para ello se puede recurrir a cuatro métodos alternativos:

a)	El crédito fiscal al accionista por los dividendos recibidos.
b)	La exención parcial o total, en el IRPF, de los dividendos recibidos y previamente gravados en la sociedad.
c)	La deducción, en la base imponible de la sociedad, de los dividendos pagados.
d)	El sistema de doble tipo impositivo, aplicando a los beneficios distribuidos un tipo menor que a los beneficios retenidos.

La definición y medición de la base es el aspecto más importante y complicado de la estructura del Impuesto. La definición de la base imponible ideal del Impuesto sobre Sociedades corresponde al beneficio económico, entendido como el excedente por encima de todos los costes de oportunidad de los recursos utilizados, incluyendo la remuneración del capital propio.

Las enormes dificultades que surgen ante las exigencias para adecuar la legislación sobre el Impuesto sobre Sociedades a los conceptos de la teoría económica sobre el beneficio conducen a la definición de la base imponible en torno al concepto de renta total neta del período. Así, la base imponible del IS es definida como la renta constituida por la variación patrimonial neta habida durante el período en cuestión más los beneficios que se hayan distribuido durante ese mismo período.

Los principales problemas en la estimación de la renta pueden ser agrupados en dos grandes categorías:

- a) Delimitación de ingresos computables y gastos deducibles.
- b) Periodificación de gastos e ingresos.

En cuanto a los ingresos, las regulaciones sobre el Impuesto sobre Sociedades se han basado en los conceptos técnicos de la contabilidad. Los ingresos computables son los de las plusvalías realizadas, los derivados de las actividades normales de la actividad económica de la sociedad y los resultados de actividades atípicas, incluyendo las financieras.

Las ganancias de capital no realizadas no se consideran en la base imponible. Cuando hay operaciones entre sociedades vinculadas, se exige que se computen a los efectos fiscales a valores de mercado.

Los gastos no deducibles son aquellas aplicaciones a fines ajenos a las actividades típicas de la sociedad. Tampoco son deducibles las multas o sanciones.

En el apartado de periodificación de gastos e ingresos se encuentran las provisiones y provisiones, los créditos dudosos, las existencias, las

amortizaciones, el agotamiento de recursos naturales y la compensación de pérdidas de otros ejercicios. En este grupo es donde surgen los mayores problemas debido a la variación de precios por la inflación, en su nivel general y en los precios relativos. El problema se genera porque es necesario evaluar el patrimonio en dos momentos diferentes del tiempo: al principio y al final del ejercicio.

Es importante destacar que una vez que los problemas conceptuales son superados por una decisión de carácter convencional, los problemas técnicos de medición de la base imponible son tratados por medio de las técnicas contables. Es decir: si aceptamos la enorme complejidad para medir el beneficio económico en los términos que lo define la teoría, si aceptamos métodos aproximados para estimar la depreciación económica de los activos según su naturaleza, si aceptamos que las alteraciones de valor nominal producidas por la inflación no deben ser gravadas impositivamente, etc., entonces la renta neta del período contable debería ser idéntica a la base imponible del mismo período.

En consecuencia, la desconfianza fiscal sobre el resultado contable se reduce a una desconfianza sobre la calidad del producto contable que exhibe la empresa. A esto nos referiremos en capítulos venideros de esta tesis, demostrando que normas de calidad ISO aplicadas a las técnicas contables puede eliminar esa base de duda, de modo que resultado contable y base imponible sean magnitudes idénticas.

Como evaluación global del Impuesto sobre Sociedades, queda la crítica a la violación del principio de neutralidad, el complejo y poco claro proceso de incidencia y, la importancia fundamental del Impuesto sobre Sociedades en los sistemas tributarios actuales que se debe a razones pragmáticas, vinculadas no sólo a su contribución en términos de recaudación con un bajo coste administrativo, sino también a su papel en la recaudación del IRPF y de los Impuestos sobre el volumen de ventas.

Es por este motivo que la doctrina actual propugna crecientemente diversas formas de integración parcial entre el Impuesto sobre Sociedades y el IRPF.

Si aceptamos que debe existir el Impuesto sobre Sociedades y que resulta conveniente minimizar sus costes, entonces parece claro que toda técnica que agilice la determinación de la base imponible bajo exigencias de calidad contable, será una contribución positiva.

Las diferencias legales entre resultado contable y base imponible agregan más costes a la administración de un tributo por sí ya muy complejo. También agregan costes al contribuyente, como es lógico. Un procedimiento transparente que garantizara la honestidad de la contabilidad permitiría evitar estos costes.

En el entendimiento de que pese a sus deficiencias el IS debe existir y, por ende, debe ser pagado, la propuesta de una norma de calidad ISO contable, que

contribuya a la aproximación entre la fiscalidad y la contabilidad, de ningún modo perjudicaría la recaudación de un gravamen aceptado como necesario por razones pragmáticas. Por el contrario, creemos que la ISO contable encuentra su justificación en el hecho de que, precisamente, contribuye a los objetivos fiscales disminuyendo costes empresariales y jerarquizando el rol de la contabilidad. Y no es un hecho menor que todo ello se alcance por medio de entronizar la honestidad y la transparencia como componentes de la calidad total.

Capítulo 3

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Pocos momentos de sosiego ha tenido el Impuesto sobre Sociedades desde su creación.

JOSÉ MARÍA GONZÁLEZ GONZÁLEZ

3.0. INTRODUCCIÓN

Todo estudio o propuesta de reforma de cualquier figura impositiva existente, necesita del conocimiento previo de la historia y su evolución a través de los años. En este capítulo se realiza una breve y concreta descripción de las diferentes reformas tributarias del Impuesto sobre Sociedades centradas en todos aquellos aspectos históricos que fueron configurando en mayor o menor medida a la determinación de la base imponible.

El objetivo de este capítulo es poner de manifiesto que, en la historia del Impuesto sobre Sociedades, las normas tributarias han estado, siempre, al margen de las normas contables.

Es de destacar un proyecto de Represión del Fraude Fiscal que propuso, en 1976, un acercamiento entre el resultado contable y la base imponible.

El conocimiento de la historia del Impuesto sobre Sociedades permite afirmar que la reforma Mercantil de 1990 inició un antes y un después en la etapa de predominio de la ley fiscal en los planteamientos contables.

3.1. LA TARIFA III DE LA CONTRIBUCIÓN SOBRE UTILIDADES DE LA RIQUEZA MOBILIARIA

Previa a la reforma del ministro Villaverde, en la Ley de Presupuestos para 1845, encontramos la primera referencia al Impuesto sobre Sociedades. Se instauró un gravamen sobre los alquileres de los edificios ocupados por las sociedades, dentro de la denominada Contribución Industrial y del Comercio. Dicho gravamen parcial y tímido en su nacimiento, es en opinión de Eduardo Sanz Gadea¹⁰⁷ el primer “embrión del Impuesto sobre Sociedades”.

La Reforma Tributaria del Ministro de Hacienda Raimundo Fernández Villaverde llevada a cabo en marzo de 1900, lo fue con motivo de corregir el déficit financiero provocado por la guerra hispano-americana. Ello supuso el punto de partida del antecedente más remoto que se conoce del Impuesto sobre Sociedades.

La Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, dividida en sus tres Tarifas: rentas del estudio (Tarifa I), del capital mobiliario (Tarifa II) y sobre el beneficio empresarial (Tarifa III), representó una simple refundición o recopilación de los textos legales de los tributos existentes en la época con el

¹⁰⁷ SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1988, pág. 9.

objetivo de crear un tributo moderno que incidiera sobre conceptos impositivos citados. Ésta es la opinión unánime de la doctrina hacendística española. En palabras de Francisco Javier del Moral¹⁰⁸, “la Ley de 1900 se limitó a copiar al pie de la letra parte del Reglamento de la Contribución Industrial de 28 de marzo de 1896 de J. Navarro Reverter; venía a ser, por decirlo de algún modo, una especie de Contribución industrial aplicable a ciertas entidades jurídicas”.

Este Reglamento sólo sometió a gravamen a la cuota proporcional sobre las utilidades netas a las siguientes sociedades (ver cuadro 3.1)¹⁰⁹:

- a) Sociedades anónimas (excepto las sociedades mineras y de seguros pues ya estaban sometidas a un porcentaje bruto sobre primas, así como las sociedades dedicadas a estudios productivos pues su tributación se basaba en función de su potencia instalada, capacidad productiva, medios utilizados etc.¹¹⁰
- b) Sociedades de navegación.
- c) Sociedades cooperativas.

Cuadro 3.1

Contribuciones antiguas	Variación de Tipos de imposición		Contribución de Utilidades
	Antigua	C. Utilidades	
Sociedades por acciones, excepto las mineras y las de seguros (Tarifa 2.a, núm. 6)	11%	12%	Tarifa 3ª, núm. 2
Compañías de ferrocarril y navegación (Tarifa 2.a, núm. 7)	6,90%	7%	Tarifa 3ª, núm. 3
Cooperativas de crédito, producción y consumo (Tarifa 2.a, núms. 8 y 9)	6%	6%	Tarifa 3ª, núm. 4

¹⁰⁸ MORAL MEDINA, F.J. del. «Historia del Impuesto sobre Sociedades desde 1900 a 1922». *Hacienda Pública Española*, Nº 24 y 25, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.

¹⁰⁹ Extracto del cuadro elaborado en la obra de G. SOLÉ VILLALONGA. *La Reforma fiscal de Villaverde 1899-1900*, donde aparece por primera vez un cambio en la tributación de determinadas sociedades.

¹¹⁰ Como vemos figuras conocidas actualmente como el Impuesto sobre las Actividades Económicas, tributo local, someten a gravamen hechos impositivos ya conocido en esos años.

Sin embargo, desde el punto de vista de nuestro estudio es de destacar el concepto de “utilidades líquidas” o base imponible objeto de tributación, que se determinaba por “el saldo que resulte deducidos de los ingresos realizados los gastos comprobados de explotación y entretenimiento del negocio a que los mismos se dediquen, los productos de los mismos y cualesquiera otros que se hallen taxativamente exceptuados”. Alfonso Gota Losada¹¹¹ indica que se deducían los intereses de financiación, pues en aquella época la carga financiera era de un 40 por cien sobre los ingresos, “lo cual excedía claramente del concepto de producto neto”.

En este contexto de la Contribución sobre Utilidades, no existe referencia alguna al resultado contable obtenido de los registros del sujeto pasivo y a partir del cual se determinaría la base imponible objeto de tributación, practicando los correspondientes ajustes fiscales o extracontables.

La norma tributaria prescinde en absoluto del resultado contable elaborado por la empresa, fijando directamente qué conceptos de ingresos y gastos son necesarios para determinar la “utilidad líquida”. Vemos, pues, que nos encontramos en una etapa del Impuesto en que no existe vinculación alguna entre resultado contable y base imponible, obligando a la empresa a llevar una doble contabilización de los hechos económicos, según criterios contables y según criterios fiscales, si es que realmente deseaba conocer anticipadamente el importe del impuesto a pagar a la Hacienda Pública. Lógicamente, en este contexto histórico, la determinación de la referida “utilidad líquida” y su correspondiente tributación se llevaba a cabo directamente por los funcionarios nombrados especialmente por el Ministerio de Hacienda¹¹².

¹¹¹ GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto de Sociedades*. Tomo I. Banco Exterior de España, 1988, pág. 265.

¹¹² CANOSA, RAMÓN “Homenaje a Juan Navarro Reverter”, hace referencia a que en 1908 se seleccionaron por concurso los ocho primeros Profesores Mercantiles (constituyendo el núcleo inicial del Cuerpo de Profesores Mercantiles al Servicio de la Hacienda Pública, creado en 1912).