



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

EL IMPUESTO DE SOCIEDADES DEL FUTURO.

Autor: Juan Ponce de León Meneses de Orozco

Director: María Josefa Peralta Astudillo

Madrid

junio de 2015

Juan

Ponce de León

Meneses de Orozco



EL IMPUESTO DE SOCIEDADES DEL FUTURO.

INDICE

INTRODUCCIÓN

1. La legitimidad de la imposición fiscal
2. Naturaleza del impuesto de sociedades
 - 2.1. Concepto de “impuesto de sociedades”
 - 2.2. La base imponible
 - 2.3. La presión fiscal y parafiscal
 - 2.4. La economía sumergida
 - 2.5. La complejidad de la normativa y la falta de seguridad jurídica
 - 2.6. La descoordinación de políticas tributarias centrales y autonómicas
 - 2.7. El impacto en la tesorería de las empresas
3. PROPUESTAS DE LA CEOE SOBRE EL IMPUESTO DE SOCIEDADES
4. REFORMA DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES
 - 4.1. Definición de actividad económica
 - 4.2. Incorporación de contribuyentes
 - 4.3. Amortizaciones
 - 4.4. Sobre la deducibilidad de gastos
 - 4.5. Las operaciones vinculadas
 - 4.6. La reserva de capitalización
 - 4.7. Compensación de bases imponibles negativas
5. LA PROPUESTA DE CIUDADANOS

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

ABSTRACT

El propósito de este trabajo es examinar el impuesto de sociedades de España. Para ello, abordaremos primero la naturaleza de este impuesto, y efectuaremos una comparativa con otros países del entorno, para después analizar las características más relevantes y las carencias más ostensibles que presenta. Finalmente, discutiremos las propuestas de algunos agentes económicos y políticos para mejorar el impuesto de sociedades y adaptarlo a las actuales condiciones económicas europeas y globales.

The aim of this piece of work is to examine corporate taxation in Spain. In order to do that, we address at first the nature of this tax, carrying out a comparison with other countries of our economic environment, to later analyse the most relevant features, as well as the most evident imperfections it hosts. Finally, we will discuss the proposals of some economic as well as political agents in order to improve the corporate tax and adapt it to the current European and global conditio

KEY WORDS

Impuesto de sociedades, recaudación, OCDE, desgravación

INTRODUCCIÓN.

Una de las reformas estructurales que prometió el Partido Popular una vez obtenida la mayoría absoluta en las elecciones de 2011 fue una profunda modificación del régimen fiscal general. Así, el objetivo era desarrollar "un sistema tributario que ayude al crecimiento económico, por lo que se tienen que priorizar los estímulos al crecimiento y a la creación de empleo, y que garantice la unidad de mercado" en palabras de la vicepresidenta del Gobierno, Soraya Sáenz de Santamaría¹.

En aquél momento, se planteaba una reforma del sistema tributario para lograr el objetivo fundamental de tener un sistema tributario más sencillo que el anterior, encaminado principalmente a garantizar el crecimiento de los ingresos tributarios. El Ejecutivo en su momento nombró a un grupo de expertos independiente a fin de elaborar la propuesta de reforma fiscal y asesorar al Gobierno en la reforma de los principales tributos.

Cabe recordar aquí que la ratio de ingresos públicos sobre PIB se redujo sustancialmente en España durante la crisis, situando a nuestro país en el nivel de ingresos tributarios más bajos de la Unión Europea. En ese contexto, España se caracteriza, sin embargo, por mantener unos tipos legales de los principales impuestos (IVA, IRPF, Sociedades) iguales o superiores a la media de la UE, pero el efecto de las deducciones de diversa índole, genera unas pérdidas de recaudación muy elevadas.

En consecuencia, las fuertes distorsiones sobre la eficiencia y la equidad han venido siendo en España claramente perceptibles. Y más aún, con el tiempo hemos constatado que las reformas necesarias para salir de la crisis se aplicaron tarde y mal. Cabe señalar, por ejemplo, que el 27 de noviembre de 2014 se aprobó la nueva Ley sobre el Impuesto de Sociedades. Muchas de las medidas implementadas fueron en la

dirección adecuada, en otras el gobierno se quedó corto y en otras tantas directamente no cumplió las promesas anunciadas.

Las críticas surgieron, y eran oportunas. Además, el panorama económico internacional, con una globalización cada día más evidente afecta de forma determinante a la recaudación en España, y especialmente al de sociedades. En este trabajo de final de grado he intentado aportar mi pequeño ‘granito de arena’ en la tarea de dirimir la respuesta a una serie de preguntas que muchos de los ciudadanos nos planteamos.

Intentaré limitarme a dar mi opinión personal en momentos puntuales, algo más conforme se vaya acercando el final de mi trabajo.

Como su nombre indica, el impuesto de sociedades tiende a gravar la renta obtenida por las personas jurídicas. Inicialmente, surge así el problema de determinar la renta gravable, problema que se ha intentado de solucionar recorriendo al concepto de beneficio empresarial. En consecuencia, se ha utilizado con dicha finalidad, y con una relevancia cada vez mayor, la contabilidad empresarial y la normativa contable, de naturaleza mercantil.

La evolución del IS se ha caracterizado claramente por el progresivo acercamiento entre los denominados resultado contable y resultado fiscal, con la consiguiente disminución de los ajustes fiscales sobre la contabilidad empresarial y el aumento de la importancia a efectos fiscales de la normativa contable. De hecho, la comprensión del impuesto resulta bastante compleja si no se tienen conocimientos relativamente profundos de cómo funciona la contabilidad de las empresas.

En este sentido, el método empleado en mi trabajo es por definición multidisciplinar. No obstante, considero que mi programa académico me lleva a disponer de las herramientas necesarias para abordar un trabajo así. Durante mi trayectoria académica he tenido la posibilidad de cursar asignaturas de contabilidad y derecho fiscal, al menos este segundo a nivel introductorio. Así, creo me han permitido sumergirme en la materia y poder extraer una visión crítica del panorama actual a fin de poderlo exponer y clarificarlo para el gran público. Además, abordo una serie de

preguntas a las que, una vez haya concluido la investigación, espero dar respuesta:
¿Hasta qué punto el problema fiscal en España es estructural y no coyuntural?
¿Podemos afirmar que la reforma vigente es la que el sistema necesitaba? ¿Cómo
explicar los intereses de diferentes grupos y la ideología detrás de la configuración del
impuesto? ¿Qué posibilidades reales de cambio se abren ante la irrupción de nuevas
fuerzas en el mapa político?

1. La legitimidad de la imposición fiscal

“Las personas se mueren de hambre porque el Estado las machaca con sus impuestos”

(atribuida a Lao Tsé, filósofo chino del siglo IV a.C.)

“Estoy a favor de bajar los impuestos bajo cualquier circunstancia, por cualquier excusa y por cualquier razón, siempre que sea posible”

(Milton Friedman, premio Nobel de Economía)

“Los impuestos son el precio que pagamos por la civilización”

(Oliver Wendell Holmes,)

El debate sobre los impuestos pertenece a la entraña no sólo de la economía, sino de la filosofía política y de nuestro concepto de sociedad. De alguna manera, en él confluyen cuestiones fundamentales sobre nuestra comprensión como seres que viven en comunidad y que contraen una serie de obligaciones con respecto a sus semejantes. Argüir a favor o en contra de la imposición por parte del Estado remite, inevitablemente, a esbozar una serie de principios sobre el rol que ha de ocupar la sociedad y el ámbito reservado al individuo y a su libre actividad económica.

Filosóficamente, algunos de sus defensores más eminentes esgrimen la necesidad de la imposición para proporcionar una serie de bienes básicos a todos los

ciudadanos (en esta tendencia cabría incluir a John Rawls, autor de *A Theory of Justice*), quienes partirían de una situación de “velo de ignorancia” en la que nadie conocería su estatuto social futuro. El cobro de impuestos dotaría al Estado de los recursos suficientes para conferir a cada individuo una especie de “plataforma” de seguridad desde la que comenzar, minimizando, aun de manera completa, las desigualdades de partida que proceden de las distintas capacidades tanto biológicas como sociales (Rawls,J.,1971).

Sus detractores, en cambio, se amparan en la hipotética violación de las libertades individuales en que incurriría un estado que gravase impuestos sobre sus ciudadanos (uno de los representantes más conspicuos de esta postura sería Robert Nozick, autor de *Anarchy, State, and Utopia*), por lo que abogan, o bien por disminuirlos drásticamente, o bien por suprimirlos y evitar la intervención del Estado en cualquier parcela de la actividad económica, reservada exclusivamente para el individuo. (Nozick,R., 1974)

Lo cierto es que ninguna sociedad ha podido vivir al margen de la imposición fiscal. Desde el surgimiento de las primeras grandes civilizaciones y la eclosión de los distintos estados, los gobiernos han gravado la actividad económica. De hecho, es difícil –por no decir imposible- imaginar qué fuente alternativa de recursos podría obtener un estado para financiar los servicios y las instituciones de los que se erige en responsable. Desde esta perspectiva, los impuestos son la fuente fundamental de ingresos para un Estado. Para una mega-organización humana, receptáculo de infinidad de intereses cruzados y muchas veces contradictorios, se necesita cierta estabilidad, ciertos recursos disponibles para todos y por qué no, algún grado de redistribución de la riqueza que mitigue las desigualdades en las que inexorablemente desemboca la libertad económica del individuo.

Es evidente que ningún individuo quiere verse despojado de parte del fruto de su trabajo. Por tanto, la aversión a los impuestos dimana de un apego -tanto psicológica como moralmente legítimo- a la cosecha de la propia actividad que cada persona ha llevado a cabo. Sin embargo, este sentimiento de privación de parte del esfuerzo individual se atenúa notablemente cuando nos percatamos de que algunos servicios fundamentales para el desarrollo de la sociedad y para nuestro propio bienestar

resultarían inviables sin que el Estado se involucrase en su gestión y ejecución. En una sociedad moderna e industrializada, donde las demandas de unos ciudadanos cada vez más concienciados de sus derechos sólo pueden satisfacerse de manera colectiva, es evidente que el Estado debe contar con los recursos imprescindibles para ejercer su función equilibradora y armonizadora de los ineluctables intereses contrapuestos de una sociedad plural.

Hasta ahora, y aunque algunos lo discutan, en España como país moderno disfrutamos de una serie de bienes y servicios públicos que habrían sido impensables hace sólo decenas de años (carreteras, sanidad, educación, seguridad en la calles...). Desde una posición liberal, parece posible abogar por una reducción sustancial del gasto público para que estos servicios incumban únicamente a los individuos, pero si contemplamos el escenario desde otra óptica, dejar determinados bienes y servicios en manos privadas conllevaría el riesgo de caer en numerosas arbitrariedades. Por ejemplo, algunos individuos podrían decidir, libremente, no suscribir un seguro médico, o no alumbrar el resto de la calle en la que viven, o no financiar la red de transportes públicos, aduciendo que ellos no la utilizan y por tanto no se benefician de ella...

El peligro latente a un estado que se exige de prestar ciertos bienes y servicios a sus ciudadanos es, por tanto, nítido: riesgos de seguridad colectiva, potenciales alarmas sanitarias...; caos y anarquía, en suma, si una institución mediadora como el Estado no participara, de alguna forma, en la gestión de lo público. Pero toda actividad implica gasto, y por ende recursos.

El debate gravitará entonces no en torno a la legitimidad o ilegitimidad del Estado para arrogarse la ejecución de determinadas actividades, sino en torno al grado de participación que deba contraer, visto que, sin una institución que pueda ver más allá de los intereses individuales, tantas veces antagónicos, la sociedad podría verse abocada al enfrentamiento y a la parálisis. Lógicamente, en el extremo opuesto a esta visión (basada en una idea de “seguridad social”, garantizada por el Estado, ante la imposibilidad de que los agentes privados cubran todas las situaciones, ni siquiera mediante organizaciones caritativas) figuraría una economía de planificación centralizada, donde el Estado acapararía la práctica totalidad de la actividad económica. No es, desde luego, el modelo que queremos defender, pues si bien consideramos que el

Estado, como entidad mediadora entre los individuos, goza de atribuciones insoslayables, también creemos que un excesivo intervencionismo puede ahogar la iniciativa de los individuos y coartar el libre desarrollo de sus energías creativas, base del progreso de cualquier civilización. Por tanto, la cuestión estriba en elucidar qué grado de participación ha de asumir el Estado para, sin comprometer la eficiencia económica, proporcionar bienes y servicios básicos a todos los ciudadanos y así convertirse en garante de la equidad.

2. Naturaleza del impuesto de sociedades

El debate sobre el impuesto que grava a las sociedades es tanto o más vigoroso que el concerniente a los gravámenes sobre las personas físicas. En efecto, la pregunta podríamos enunciarla en estos términos: ¿Por qué no gravar solamente a las personas? Pero, por otra parte, desde el momento en que el derecho reconoce la existencia de personas jurídicas, y no sólo de personas físicas, está claro que la pertinencia de una discusión sobre la legitimidad de aplicar sobre estas entidades determinados tipos de impuestos se torna acuciante.

Podemos sintetizar los argumentos a favor de un impuesto de sociedades de la siguiente forma:

- a) Imposición superior cuando la renta se obtiene mediante sociedades, como desventaja frente a otras formas de obtención de la renta.
- b) Como comentábamos antes, podría deducirse que no sería necesario gravar a las sociedades en la medida en que éstas son redistribuidoras de la renta, ya sea mediante dividendos, salarios, préstamos, etc. Los receptores de estas rentas serán en último término personas, y ya existe un impuesto que grava la renta de las personas físicas. Las rentas deberían según esta línea de pensamiento gravarse exclusivamente mediante el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (de ahora en adelante IRPF).

Sin embargo, y si nos ceñimos a la evidencia empírica, prácticamente universal, de que en casi todas las sociedades modernas existe el impuesto de sociedades, está claro

que es lógico suponer que prima un consenso a nivel global en torno a la pertinencia de un gravamen de estas características. Las razones más poderosas son las siguientes:

- a) Existe una capacidad económica autónoma de las personas físicas, no atribuible directamente a los socios.
- b) Grava el beneficio no distribuido por las sociedades, evitando su diferimiento.
- c) Medio para una justa redistribución de la riqueza, pues suele recaer sobre agentes con más recursos.
- d) Envergadura del IS como herramienta para establecer políticas fiscales.

2.1. Concepto de “impuesto de sociedades”

En esta sección, nos proponemos aportar algunas nociones y cifras significativas para esclarecer los términos del debate, centrándonos en el impuesto que nos ocupa, el que grava a las sociedades.

Expliquemos el Impuesto.

Para sumergirnos en el estudio del statu quo del concepto estudiado, se hace imprescindible comentar su naturaleza, la idiosincrasia fundamental del IS. El de sociedades es un impuesto de carácter directo y de naturaleza personal, que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Expliquemos la significación de estos atributos.

Decimos que es directo pues grava directamente la manifestación de capacidad económica, obtención de renta y posesión de patrimonio. Otros impuestos directos son el IRPF o el IP (Impuesto del Patrimonio). Sobre la definición concreta de capacidad económica hablaremos más adelante, pues es uno de los puntos que la reforma 27/2014 explicita. La naturaleza personal del impuesto se refiere a la relación del hecho imponible, el supuesto que resulta en el surgimiento de una obligación de contribuir, con una persona concreta, en el caso del IS, jurídica. Este impuesto grava las rentas de sociedades mercantiles y otras entidades, la reforma también introduce cambios a este respecto, que se comentarán con más detalle.

Además, lo describimos como objetivo, proporcional y periódico. Es objetivo pues aun contando con deducciones, reducciones y bonificaciones, éstas responden a directrices de política económica estipuladas en la ley. Es proporcional, pues el tipo de

gravamen es fijo pero varía en función del tamaño de la empresa y de factores como la residencia del sujeto (regímenes forales o estatus especial de Ceuta y Melilla). Adicionalmente se adjetiva como periódico pues el hecho imponible, aunque generado de forma continua, se calcula en base a cortes temporales tomando como referencia un período fijo que es el ejercicio económico de la entidad. Este ejercicio económico es determinado por las entidades sujetas aunque nunca podrá superar el año.

El Impuesto de Sociedades se engloba en un marco inspirado por ciertos principios. Son los conocidos como principios inspiradores del impuesto. Éstos son el de neutralidad, competitividad, transparencia, sistematización y coordinación internacional. (Ley del Impuesto de Sociedades, 2014)

Neutralidad: existe la pretensión de que el impuesto no altere el comportamiento económico de la empresa, excluyendo posibles correcciones derivadas de externalidades o ineficiencias de mercado. A pesar de ser un principio de naturaleza económica, está en concordancia con los principios constitucionales de generalidad e igualdad. (Constitución Española, 1978)

Competitividad: el impuesto ha de “coadyuvar y ser congruente con el conjunto de medidas de política económica destinadas al fomento de la competitividad”. (Ley del Impuesto de Sociedades, 2014)

La competitividad ya no se puede entender fuera del marco global en que vivimos y del que participamos. Así, el legislador debe ser plenamente consciente de la interconexión entre agentes dentro y fuera de nuestras fronteras. Si se implementa un impuesto que favorece que algunos puedan evitar y otros no, se erosiona claramente la competitividad de unas empresas a favor de otras.

Transparencia: derivado del principio general de seguridad jurídica. Las normas han de ser inteligibles y de su aplicación se ha de derivar una deuda tributaria cierta. (Ley del Impuesto de Sociedades, 2014).

Sistematización: referido a la adecuada coordinación entre el Impuesto de Sociedades (empresas y entidades) y el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ya hemos dedicado el primer capítulo a elucidar las diferentes posturas en un debate sobre el impuesto en la que una de las tesis recuerda el obstáculo frente al que nos topamos aspirando a una efectiva sistematización.

Coordinación internacional: en respuesta al avance rampante de la globalización, es necesario que se tomen en cuenta las tendencias de los sistemas fiscales de nuestro entorno. Este punto es clave y está de total actualidad. La interrelación entre nuestra economía y el exterior hace que la influencia recíproca sea muy poderosa. Surge de aquí una aguda controversia en el seno de la Unión Europea, que produce uno de los mayores focos de estudio y análisis.

Como paradigmas de la corrección y siendo términos algo difusos, estos principios son un marco idílico para el ordenamiento de las leyes tributarias, pero como las formulaciones teóricas normativas han de contrastarse con la dureza de lo empírico, comprobamos que muchas veces fallan.

Recordamos que el objetivo de este trabajo no es transcribir, siquiera describir y valorar, las particularidades del actual Impuesto. Sin embargo, si se hace necesario una familiarización suficiente con el tema. Partiendo de las bases de su configuración actual, nos aproximaremos a las tendencias actuales y futuras, para valorar de forma crítica y responder así a las preguntas planteadas.

El artículo 7 de la Ley se ocupa del sujeto pasivo. El sujeto pasivo es el obligado tributario que por ley debe cumplir la obligación tributaria principal y las obligaciones formales inherentes a la misma. Son sujeto pasivo del impuesto las personas jurídicas, excluyendo sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. Es uno de los cambios de la reforma, en lo que respecta a sociedades civiles, que comentaremos en otro punto. Entre estas personas jurídicas constan: sociedades agrarias de transformación, fondos de inversión, uniones temporales de empresas (UTEs), fondos de capital-riesgo, fondos de pensiones, fondos de regulación del mercado hipotecario, fondos de garantía de inversiones y comunidades titulares de montes vecinales. (Ley del Impuesto de Sociedades, 2014).

El requisito para que las entidades mencionadas en el párrafo anterior sean efectivamente sujetos pasivos es que tengan su residencia en España. Se entiende que esto es así cuando, están constituidas bajo ley española, tienen domicilio social en España, o cuando su sede de dirección efectiva está en nuestro país. Este es un tema candente pues la lógica empresarial hace que muchas empresas hagan lo posible por acogerse a ambigüedades que puedan surgir en la interpretación de estos requisitos, especialmente el último, con el objetivo de tributar menos. Para ejemplificar este asunto recuperamos una noticia publicada en el diario el *País* el 25 de mayo de 2015 titulada “Amazon ya paga en España el impuesto de sociedades por sus ventas”, de Cristina Delgadoⁱⁱ.

Hasta abril del año 2015 Amazon tributaba por las ventas realizadas en España y otros países europeos a través de su filial en Luxemburgo (Amazon EU). El *modus operandi* consistía en establecer, en los países donde la empresa dispone de página web, filiales cuyo fin social era realización de servicios a la compañía. De este modo, la facturación total de la empresa en España era de 46.3 millones de euros, con una “bottom line” agregada que resultaba en pérdidas por 1.795,000 euros. La opacidad sobre las ventas reales de la compañía en España se mantendrá hasta que se haga efectiva la primera liquidación del IS en nuestro país. Aunque Amazon alega que este cambio responde a un cambio en la táctica fiscal resultado de dos años de trabajo, resulta sospechoso que ocurra justo cuando la presión fiscal por parte de la Comisión Europea se está haciendo más fuerte. Ya en marzo de 2015 *The Guardian* publicaba un artículo sobre las intenciones de la comisaria Margarethe Vestager de investigar las cuentas de las empresas dedicadas al e-commerce en Europaⁱⁱⁱ. Aunque comentaremos este tipo de prácticas, conocidas como ingeniería financiera, que en este caso se reducen a una deslocalización fiscal, es interesante ver como existen muchas posibilidades para que empresas multinacionales se instalen en cierta ambigüedad entre la definición de “domicilio fiscal” y el de “dirección efectiva”.

Como discutiremos también, la deslocalización de empresas, el retorno de dividendos exentos, los especiales regímenes fiscales de algunos países, incluso en el seno de la Unión Europea, son totalmente fundamentales para entender por qué el impuesto de sociedades ha sufrido enorme notoriedad en un fenómeno aludido por varios autores como la “crisis fiscal”. (Conde Ruiz, J., 2013)

Existen entidades que son sujetos pasivos y sin embargo están exentas de contribuir a este impuesto. En el artículo 9 de la ley a la que venimos haciendo referencia se diferencia entre exenciones totales y parciales. Dentro de las exenciones totales encontramos todo tipo de organismos públicos (desde Estado y entidades locales, a Reales Academias o Banco de España). Respecto a las exenciones parciales, responden a un interés del legislador de limitar la contribución de instituciones sin ánimo de lucro por un lado, y la de incentivar fiscalmente el mecenazgo, entendido como participación privada en la realización de actividades de interés general, entre otras instituciones. (Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, 2002)..

2.2. La base imponible

Entramos ahora a introducir un concepto sobre el que orbitará gran parte de las consideraciones del núcleo del trabajo. La base imponible. La ley dedica su Título IV íntegramente a este asunto, repartiendo el desarrollo en 6 capítulos y 21 artículos. Nos detendremos con especial interés en el primero de estos capítulos, por ser el que nos brinda las nociones básicas para entender qué es y cómo se calcula. Se aporta un esquema explicativo que señala la estructura fundamental del cálculo del impuesto, que funciona como una serie de sumas y restas sobre una base monetaria. Con posterioridad, y recordando que el objetivo del trabajo no es el de hacer un análisis pormenorizado de temas más formales que teóricos, haremos una descripción de los aspectos principales explicitados en cada uno de los capítulos.

La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En el caso del IS, atendiendo al artículo 10, la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. (Ley Impuesto de Sociedades, 2014)

El resultado contable es, según el Plan General de Contabilidad, el “resultado económico- patrimonial. La variación de los fondos propios de una entidad, producida en determinado período como consecuencia de sus operaciones de naturaleza presupuestaria y no presupuestaria. Este resultado se determina considerando la diferencia entre los ingresos y los gastos producidos en el período de referencia”. En definitiva, es la renta (positiva o negativa) del ejercicio.

La base imponible tienen como base este resultado contable, aunque minorado por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. En el

método de obtención de la base preponderante, llamado de estimación directa, la base se calcula corrigiendo, a través de preceptos preestablecidos, al resultado contable.

El racional que subyace a la hora de calcular la base imponible, es que el resultado contable es una referencia sobre la que articular la cantidad a la que se aplica un tipo impositivo. En la contabilidad existen gastos que no son gastos fiscalmente deducibles (v.g. liberalidades) de la misma forma que existen ingresos que no se incluirán en el resultado fiscal. En el primer caso por tanto habremos de sumar al resultado contable esos gastos que no son fiscales, y lo contrario haremos con ingresos que no deben considerarse fiscalmente, ya sea porque están exentos o porque resultan de una tributación anterior. La ley es clara en cuanto al momento en que se imputan esos ingresos y gastos. La contabilidad es flexible en cuanto a la consideración de los devengos para diferentes partidas. La idea que subyace es que en ningún caso una decisión contable que altere lo que sería la ortodoxia en ese sentido puede resultar en una tributación menor. En este sentido cobran especialmente las amortizaciones. Para un empresa puede resultar interesante amortizar un bien de forma acelerada o lo contrario, pero habrá de atenerse en lo relativo a lo fiscal a las leyes fiscales, debiendo corregir las diferencias entre contabilidad y fiscalidad con ajustes oportunos. Todos estos ajustes son los denominados extracontables, pues recurren a normativas que están fuera de la contabilidad, respondiendo a una necesidad diferente. Por supuesto existe debate, y siempre ha existido una lucha recíproca entre contables y recaudadores, que partiendo de una misma base están orientados a objetivos muy diferentes. Comentar que también existen ajustes puramente contables, que se realizan previamente y se ocupan de la corrección en fondo y forma de la contabilidad. (Ley del Impuesto de Sociedades, 2014).

A continuación, presentamos un esquema explicativo de la liquidación del impuesto. Todos los epígrafes en esta cuenta serán explicados con propiedad en secciones posteriores, pues como es de suponer, son el receptáculo de opinión y reformas.

RESULTADO CONTABLE

- (+/-) correcciones fiscales
- (-) Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

BASE IMPONIBLE

- (x) Tipo de gravamen*

CUOTA ÍNTEGRA

- (-) Bonificaciones
- (-) Deducciones para evitar doble imposición
- (-) Deducciones (I+D+i; actividades cinematográficas, etc)
- (-) Retenciones e ingresos a cuenta

CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O DEVOLVER

- (-) Pagos fraccionados

CUOTA DIFERENCIAL

- (+) Incremento por pérdidas o beneficios fiscales
- (+) Intereses de demora

LÍQUIDO A INGRESAR O DEVOLVER

Fuente: elaboración propia en base a la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades.

Las principales correcciones son respecto a: imputación temporal de ingresos y gastos, gastos no deducibles, deducibilidad de las amortizaciones, deducibilidad del deterioro de activos, provisiones fiscalmente deducibles, operaciones a valorar

conforme al valor normal de mercado (societarias y vinculadas), exención de dividendos y reducción por la cesión de activos intangibles.

*El tipo de gravamen es un punto clave en la determinación de la cuantía del impuesto final. Es el porcentaje que se aplica a un resultado preliminar, la base imponible. Es importante apuntar que para un mismo resultado contable, el líquido a ingresar o devolver dependerá o bien de la base imponible, de deducciones o bonificaciones o del tipo de gravamen. Es por eso que gran parte de los cambios que a lo largo de la historia se han hecho efectivos, o de aquellos cambios potenciales sobre los que se debate, afectan a una o varias de estas tres variables.

Estos son los tipos de gravamen en la ley vigente:

En primer lugar cabe comentar la monografía “Propuestas de la CEOE para la Reforma Fiscal” de 2014. CEOE son las siglas para Confederación Española del Círculo de Empresarios. En su página web informan de que “...*integra con carácter voluntario a 1.200.000 empresas de toda España, que pertenecen a todos los sectores de la economía: Agricultura, Industria, Construcción y Servicios*”. Desde su fundación en el año 1977 esta organización ha tenido siempre como objetivo último el interés de la empresa. Las empresas como contribuyente principal del Impuesto de Sociedades son agentes esenciales en lo que a este respecta, por su afección con él. Cabe concluir por tanto que la CEOE es un actor legitimado para opinar y valorar la situación de los impuestos, más teniendo en cuenta mi condición de aspirante a empresario.

Resulta interesante su diagnóstico del contexto español en cuanto a estructura del Sistema Tributario. La utilizaremos de base para comentar su postura con respecto a ello. Comparándolo con otras fuentes seremos conscientes de la politización que existe en este tema. Y es que, como en casi todo, en impuestos no se está libre de influencias ideológicas. Asimismo, en “Propuestas de la CEOE para la Reforma Fiscal” se enumeran una serie de líneas maestras sobre las que escribir una Reforma adecuada.

Comentaremos con el mismo espíritu crítico estos planteamientos. Pero primero examinemos más detenidamente el diagnóstico.

Elevada presión fiscal y parafiscal sobre empresas.

Alta tasa de economía sumergida

Complejidad y abundancia de normas dictadas con fines contradictorios.

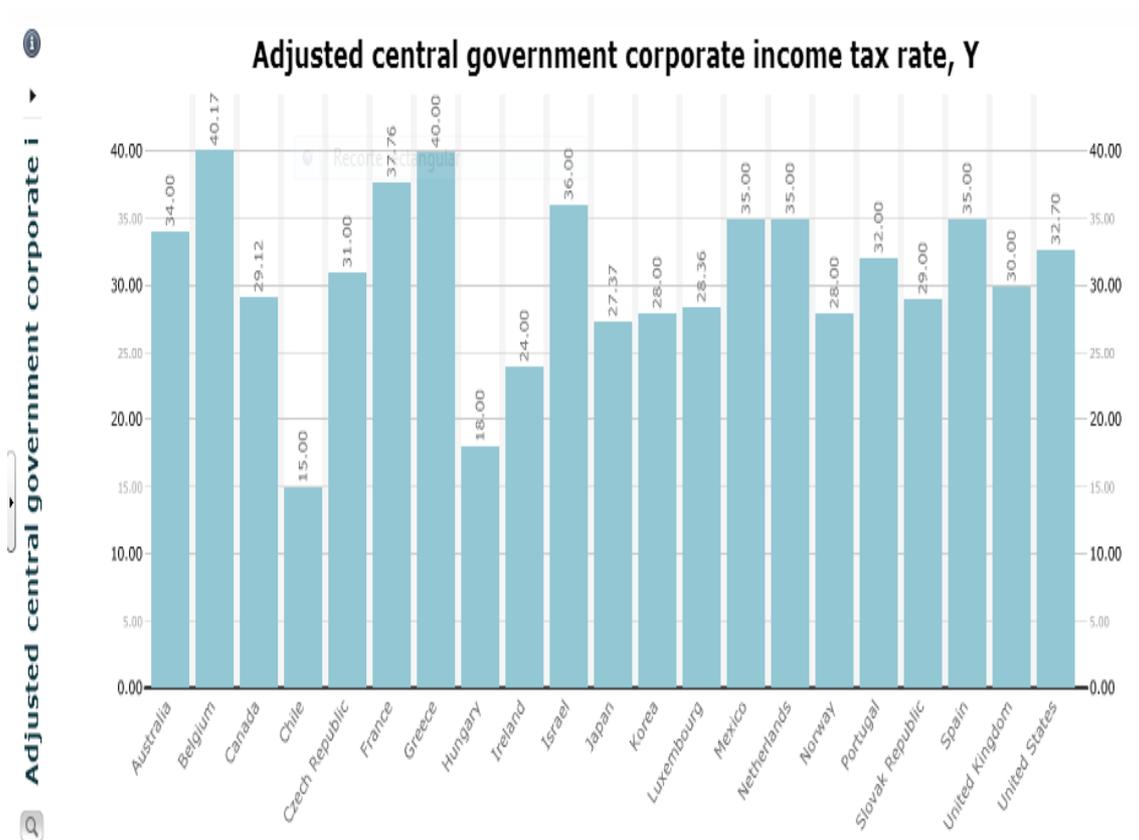
Falta de seguridad jurídica.

Descoordinación de políticas tributarias centrales y autonómicas.

Excesivo impacto sobre la tesorería de las empresas incrementando su necesidad de financiación.

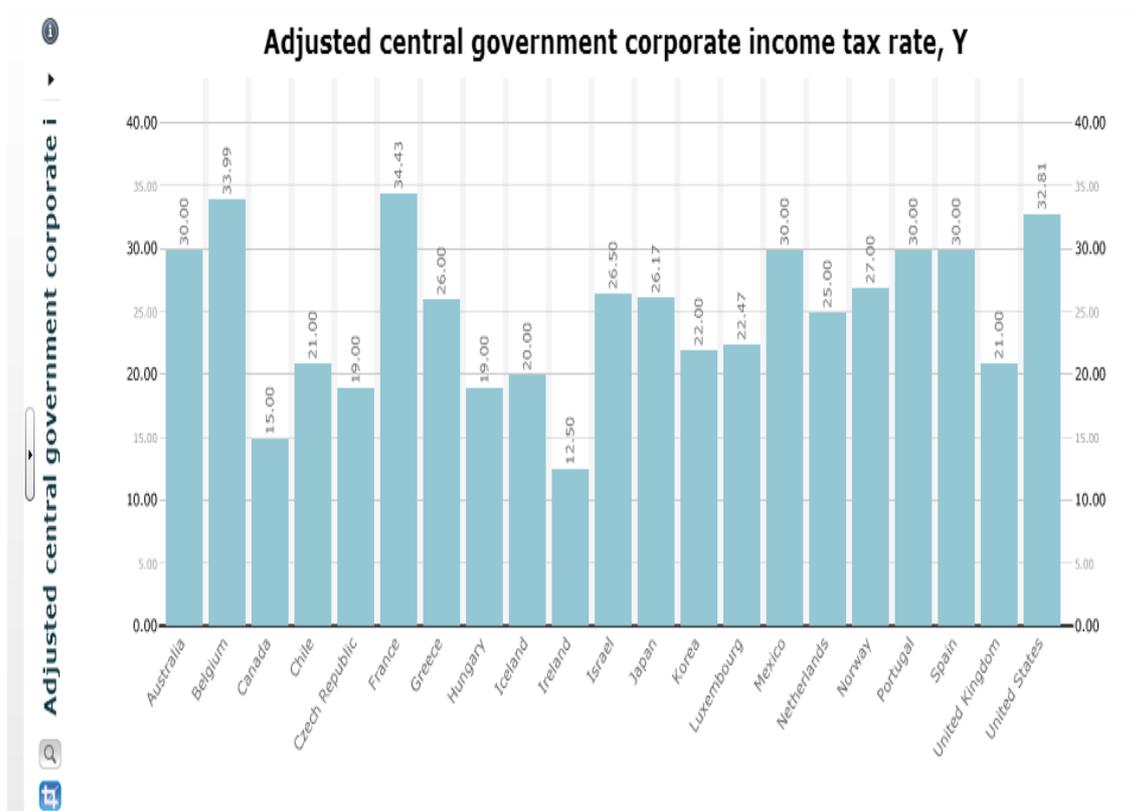
2.3. La presión fiscal y parafiscal

Es interesante examinar, aun brevemente, la evolución que ha experimentado el impuesto de las sociedades en los países miembros de la OCDE, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que agrupa a la mayor parte de las economías más desarrolladas del mundo.



Fuente, Oecd.StatExtracts

En el gráfico que acabamos de mostrar, correspondiente al año 2000, cabe apreciar las notables diferencias que existían entre los países miembros de esta institución. Bélgica, Grecia y Francia encabezaban la lista de los países que imponen una mayor carga fiscal a las empresas. En el extremo opuesto encontramos a Chile y a Hungría. España, a tenor de estos datos, se hallaba por aquel entonces al mismo nivel que países como México, Holanda, Israel y Australia, aunque significativamente por encima de otras economías avanzadas como Japón y Noruega.



Fuente, Oecd.StatExtracts

En cambio, en 2014, el impuesto de sociedades se había reducido en la práctica totalidad de los países de la OCDE a cuyos datos hemos tenido acceso. En el caso de España, la disminución equivale a aproximadamente un 15% con respecto a las cifras predominantes catorce años atrás. Más llamativa es la drástica rebaja del impuesto de sociedades que ha tenido lugar en Grecia, casi el doble que en España, y en Irlanda, donde el impuesto de sociedades es ahora un 50% menor que a comienzos del siglo XXI. España sigue teniendo un impuesto de sociedades medio superior al de países como Reino Unido, Japón e Islandia, pero notablemente más bajo que el de países de su entorno como Francia.

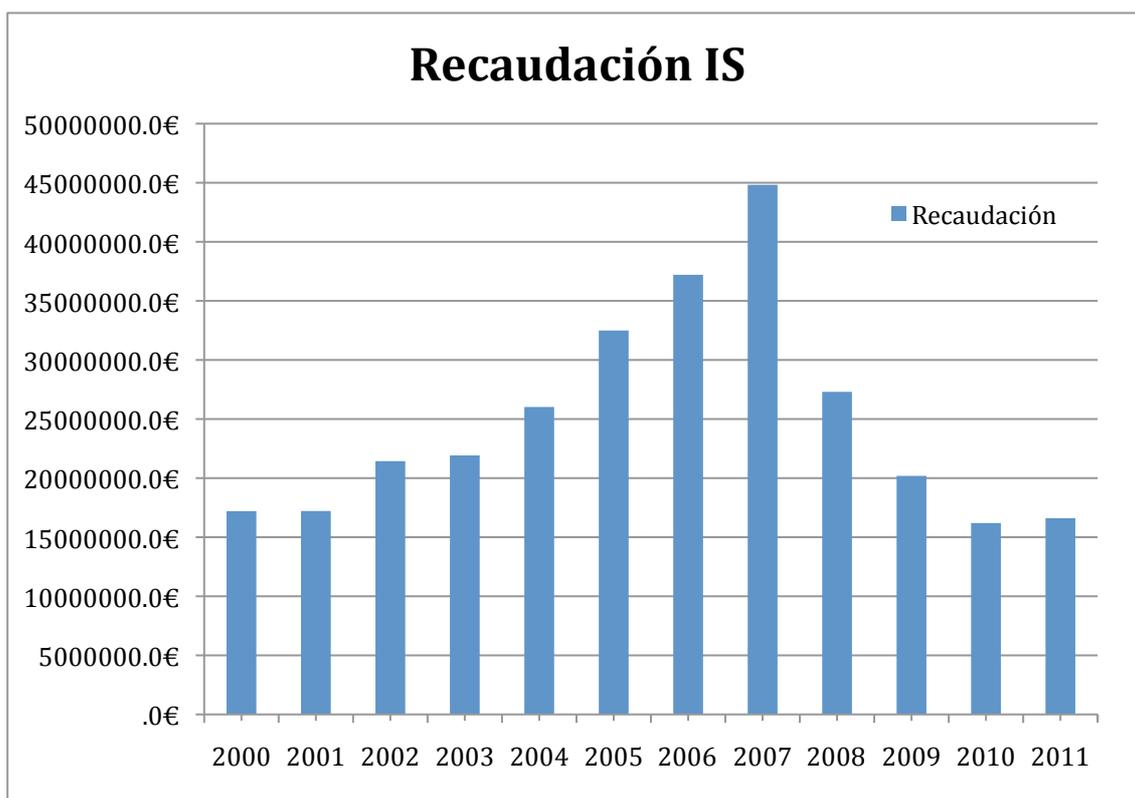
Lógicamente, resulta arriesgado extraer conclusiones macroeconómicas sobre las ventajas o perjuicios de adoptar determinadas políticas fiscales. Cabría argumentar, por ejemplo, que un impuesto de sociedades más bajo estimula la actividad empresarial y, como consecuencia más reseñable, propicia una mayor recaudación fiscal global, puesto que, si bien cada empresa paga, a título individual, un montante menor, al haberse dinamizado la economía por la menor presión fiscal, el Estado acaba

percibiendo mayores cantidades gracias a este impuesto. Sin embargo, también podría esgrimirse que un mayor impuesto de sociedades, al transferir al Estado más recursos, permite que éste efectúe políticas redistributivas y de apoyo al emprendimiento que, a la larga, manifiestan efectos beneficiosos para la sociedad. Está claro que esta cuestión no puede dirimirse teóricamente, sino de manera empírica, aunque los datos disponibles dejan entrever que, por lo general, una reducción del impuesto de sociedades –política que han adoptado muchas economías importantes de la OCDE- exhibe resultados positivos, que coadyuvan al desarrollo económico. Parece ser, de hecho, que el impuesto de sociedades ideal, al menos a la luz de los gravámenes preponderantes en los países de la OCDE, se sitúa entre el 25 y el 30%.

La coordinación internacional es uno de los principios inspiradores del impuesto. Al reflexionar, hemos de sentenciar que cada día esta coordinación es más relevante, suponiendo unos desajustes formidables en caso de ser obviada. Esto ocurre con una asiduidad superior a la que cabría presuponer. En marzo de 2014, Somalia recuperaba un sistema impositivo tras 23 años sin contar con este básico. No podremos pedirles lo mismo, casi nada de hecho, términos de coordinación. Recordemos una de las citas con que abríamos este trabajo, “Los impuestos son el precio de la civilización” de Wendell Holmes. Sin embargo, sí parece que por contraposición debería existir una aproximación entre los sistemas occidentales desarrollados. La lógica nos podría llevar a deducir que al menos en el seno de la Unión Europea se han alcanzado cotas altas en el sentido de la armonización, pero la experiencia nos refutaría.

En 2011 la Comisión Europea proponía un sistema de bases imponibles unificadas en su cálculo al que llamaban “Common Consolidated Tax Base”, o Base Imponible Consolidada común^{iv}. El rechazo de países como Irlanda fue inmediato, y en un informe muy breve usado como réplica, se rechazaba la medida por cuestiones de costes de implantación, mayor tributación y porque les parecía una amenaza para la soberanía nacional. No es de extrañar, si como acabamos de ver, el tipo del IS en Irlanda es de los más ajustados del mundo occidental^v. La soberanía nacional es una cosa, pero la competencia fiscal desleal no debería ser su acompañamiento si queremos unas reglas de mercado justas y motrices de la competitividad y el crecimiento.

La crisis de 2008 supuso un punto de inflexión en lo que se refiere a beneficios empresariales. No es sorprendente que la recaudación por Impuesto de Sociedades cayera estrepitosamente. En el siguiente gráfico se aprecia como en el año 2010 nos encontramos con valores de recaudación menores al año 2000.



Fuente: elaboración propia datos Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Esta información no se contrasta, según la CEOE, con una relajación por parte de la Administración en lo que a la exigencia sobre contribuciones empresariales se refiere. Es ilustrativo el siguiente gráfico sobre presión fiscal en España. Según la

patronal “...la media europea indica que, aproximadamente, el 25% de los ingresos públicos proceden del sector empresarial. En el caso de España, ese porcentaje se eleva hasta el 32,5%”.

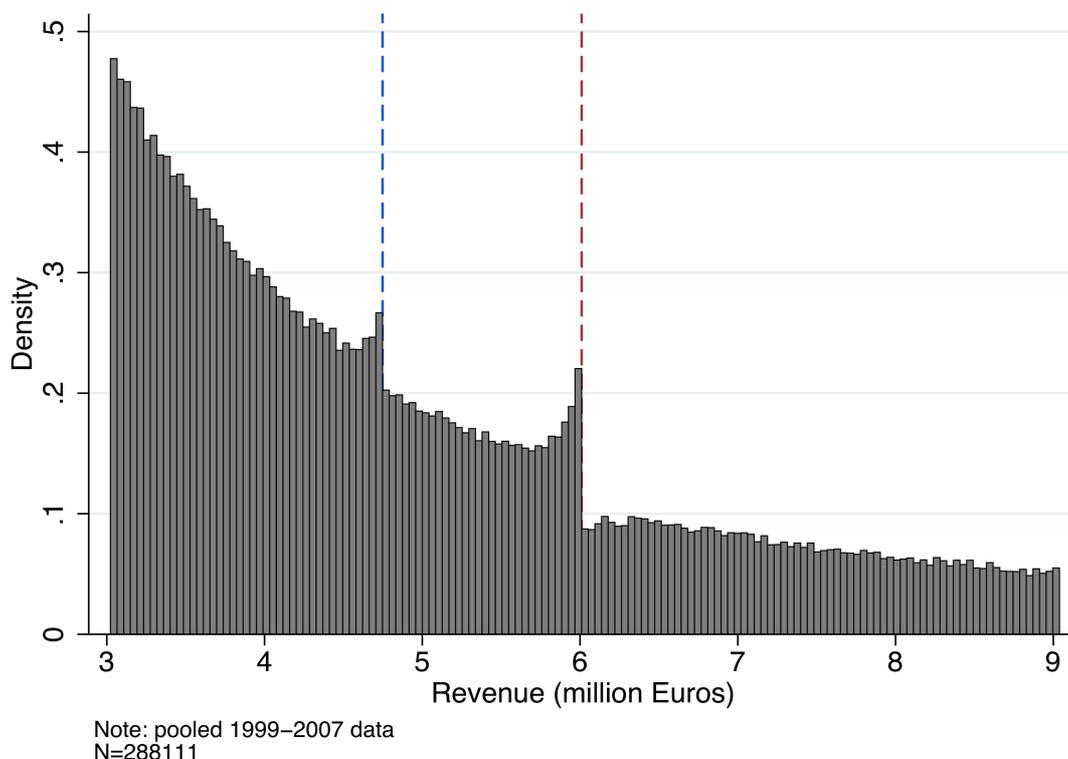
También se menciona el título del epígrafe la presión “parafiscal”. Aunque no se encuentra incluida dentro de los elementos del impuesto, las cotizaciones a la Seguridad Social supone tanto para empleador como para empleado un coste muy elevado. Existen muchos grupos a favor de que se reduzcan estas cotizaciones, pues suponen un lastre a la contratación. Vemos que un organismo autorizado como la Comisión Europea ya pedía en 2011 que se redujeran estas cotizaciones^{vi}.

Desde la CEOE aducen que esta medida, la de reducir las cotizaciones, no es sólo necesaria *per se*, si no como una forma de acercarnos más a países de nuestro entorno. Un artículo de *El Economista*^{vii} se hace eco de un comunicado emitido por la Comisión Europea, según el cual España ocupa el cuarto lugar en el ranking de países con cotizaciones sociales más altas en Europa. En su análisis de los Presupuestos Generales del Estado^{viii} que se aprobaron para 2014, la CEOE hacía un estimación que calculaba que el ahorro empresarial fruto de reducir las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social en un punto porcentual sería de 2.432 millones de euros.

Ahora aportemos otro punto de vista, el de una persona, licenciado en Derecho y Económicas por ICADE y que entre otras cosas, fue Secretario General y Portavoz de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda. En su libro *¿Hacienda somos todos?* Da un matiz importantísimo a esta bajada de la recaudación. Es innegable que los beneficios empresariales se desplomaron en 2008, sin embargo 2007 fue el año en que se cumplió el récord de beneficios empresariales. En 2008 se declaraba el resultado del año anterior y el resultado fue que 18.000 millones de euros se habían esfumado de la recaudación. Como bien indica el autor, las empresas pudieron hacer esto por una *defectuosa regulación del impuesto y una falta de control de efectividad de los medios de control*.

Las empresas son muy sensibles a las alteraciones sobre sus impuestos. Recogemos aquí el comentario a un estudio sobre la reacción de las empresas a la

fiscalidad de David López-Rodríguez (López-Rodríguez & Almunia, 2014), economista del Banco de España y de Miguel Almunia investigador de la Universidad de Warwick.



Fuente: Blog Nada es Gratis. <http://nadaesgratis.es/cunat/facturando-bajo-el-radar>

El gráfico relaciona densidad de empresas e ingresos en millones de euros. Bien ¿Cómo se explican las discontinuidades entorno al 4,7 millones y 6 millones de recaudación?

Como recoge la Ley de Emprendedores 2013, en 4,7 millones está establecido el umbral hasta el que las empresas pueden acogerse a cierta ventaja con respecto a los que superan esa línea divisoria. Esta prelación consiste en formular su contabilidad y reflejar resultados a través cuentas anuales abreviadas. Las que superan la cifra mencionada tienen la obligación de someterse a una auditoria externa. Además, a partir de los 6 millones es cuando las empresas pasan a ser supervisadas por las Unidades Regionales de Gestión de Grandes Empresas, o sea que tienen muchas más probabilidades de ser inspeccionadas. La imagen habla por sí sola, las empresas pueden ocultar ingresos o aumentar gastos para situarse en los tramos que más les benefician.

Sin entrar a dirimir sobre fraude fiscal todavía, podemos ver que las empresas tienen un gran control del descontrol. Desde luego figuras como las interminables lista de ambiguas deducciones y bonificaciones previas a la Reforma no ayudaban a la Administración, pero el problema no se queda ahí.

2.4.La economía sumergida

Es de sobra conocida la enorme importancia que la economía sumergida desempeña en nuestro país. Su carácter opaco dificulta inconmensurablemente su contabilización. Resulta apropiado señalar una implicación tácita sobre este fenómeno. Si nos atenemos a la definición de economía sumergida que da el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, se trata de la suma de las economías legal e informal. Aunque existan propuestas en esta dirección, las actividades ilegales no pueden, por definición, ser fiscalizadas. Esta imposibilidad se transforma en objetivo primordial de los inspectores fiscales cuando hablamos de la economía informal. Dejemos abierta esta puerta, pero sólo de momento.

A pesar de la mencionada opacidad del fenómeno, el sindicato de Inspectores de Hacienda GESTHA, elabora estudios sobre el tema atendiendo a variables como la tasa de paro, el PIB, la renta per cápita, , el consumo eléctricoix., etc.

En la siguiente tabla se muestra el cálculo estimado que hacen desde el sindicato sobre las cifras totales y la fracción del Producto Interior Bruto que representan. Es necesario enfatizar que estos datos no pueden tener un grado de precisión suficiente para poder ser validados, precisamente por el carácter velado de la materia, a pesar de ello, nos aproximan a la magnitud del problema.

	2008	2009	2010	2011	2012	Variación 2012/2008
Economía sumergida en millones €	193.626	220.895	233.173	247.980	253.135	-
Tasa en % del PIB	17,8%	21,1%	22,3%	23,7%	24,6%	-
Aumento en millones €	-	+27.269	+12.278	+14.807	+5.155	+59.509
Aumento en puntos % del PIB	-	+3,3	+1,2	+1,4	+0,9	+6,8

Fuente: Gestha.

Las preguntas han de surgir súbitamente. ¿Por qué en España convivimos con tasas tan elevadas de economía sumergida? .

Juan Ramón Rallo, reconocido economista de corte liberal publicó un artículo en su página web fechado a septiembre de 2014 donde abordaba el tema^x. Según referencias de Rallo a Friederich Schneider, el autor más reputado a nivel mundial en esta materia, las causas principales de la economía sumergida o “shadow economy” son las siguientes: *la carga tributaria (a más impuestos, más economía sumergida)*, *las regulaciones (a más rigideces regulatorias que obstaculicen la iniciativa individual, más economía sumergida)*, *la calidad institucional (a más corrupción y burocracia, más economía sumergida)* y *de la moralidad tributaria (a menor interiorización de la presunta obligación ciudadana de pagar impuestos, mayor economía sumergida)*. Rallo enumera las razones por las que debería España como país con un porcentaje de economía sumergida altísimo, debería darse por aludida. Para este liberal confeso, de la responsabilidad acerca de la economía sumergida no se puede culpar a las empresas fuertes, multinacionales o élites económicas, sino a aquellos que trabajadores de clase media que viven ahogados por las mencionadas taras de nuestra idiosincrasia como país.

Las razones principales que desde CEOE se señalan para combatir la economía sumergida son la tendencia a compensar esta falta de recaudación con incremento de presión sobre sujetos que sí pagan sus impuestos y la importante desventaja

comparativa que se produce entre empresas legales y las que no lo son tanto. Se trata para la agrupación de empresarios de un caso flagrante de competencia desleal.

Otro asunto clave es el fraude fiscal. La exposición de esta tabla es de lo más ilustrativo. Aquí se plantea la inversión pública, en millones de euros, para luchar contra el fraude fiscal.

Año	2007	2008	2009	2010	2011
Francia	4.513	4.468	4.463	4.468	4.513
Alemania	6.817	6.914	6.973	7.279	7.360
Italia	4.573	3.028	3.114	2.870	2.744
Países Bajos	2.237	2.074	2.091	2.069	1.984
España	1.323	1.418	1.405	1.410	1.387
R.Unido	4.773	4.073	4.068	3.937	3.600

Fuente: OCDE. Los valores numéricos representan euros salvo en el caso de Reino Unido, donde son libras.

Lo que evidencia este gráfico es la reducción en la inversión durante la crisis. Como medida de contención del desplome de la recaudación, estos recortes fueron muy gravosos. El contraste con las cifras del resto de países es impactante. Las implicaciones de estos datos se valorarán más adelante.

2.5.La complejidad de la normativa y la falta de seguridad jurídica

Es evidente que la regulación tributaria es compleja desde su planteamiento. Ésta ha de responder una necesidad común de supervisar y “monitorizar” toda la actividad empresarial en un contexto cada vez más globalizado. A parte de la lógica dificultad de que una Administración con medios limitados para tal menester para ser precisa y eficaz, la heterogeneidad de las empresas, a la que se intenta responder introduciendo particularidades que respondan mejor a cada uno de los componentes de

un mapa empresarial multiplica la complejidad. Partiendo de esta base, es innegable que las constantes modificaciones normativas, del que era claro ejemplo el Texto Refundido anterior a la Reforma 2014, sumaban una dificultad evitable si existiera una efectiva vocación de permanencia de la Ley. La explicación de este escenario la encuentra la CEOE en una filosofía de máxima recaudación cortoplacista, llevado a cabo por administraciones cambiantes que se han comportado como veletas ante la necesidad de por ejemplo responder de las obligaciones contraídas por fuertes inversiones.

Si ampliamos un poco el foco de nuestra lupa nos hacemos conscientes de la importancia que supone esta estabilidad de cara al futuro. Una multinacional, aunque sobre el papel parezca encontrar una ventaja fiscal respecto a otro país, desconfiará de que las normas vigentes durante su valoración se mantengan, haciéndole descartar el comienzo de una actividad empresarial. Esto, a nivel agregado, supone un lógico impedimento para el crecimiento económico.

2.6. La descoordinación de políticas tributarias centrales y autonómicas

La estructura administrativa española hace de nuestro país un estado en ciertos aspectos cuasi-federal. En muchos casos la recaudación de tributos está cedida a las Comunidades Autónomas y administraciones locales. Esto resulta en una enorme disparidad en cuanto a posibles sujeciones a impuestos.

La LOFCA, o Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades concede a través de sus capítulos sexto y decimoséptimo una amplia libertad para que las Comunidades establezcan sus propios impuestos. Para ejemplificar la disparidad y sobre todo arbitrariedad que mencionábamos antes recogemos este gráfico publicado en *El Economista*.

Tributos propios de las comunidades autónomas de régimen común en 2013

CCAA	AGUA	USO DE INSTALACIONES	GRANDES SUPERFICIES COMERCIALES	JUEGO	EMISIÓN DE GASES	RESIDUOS	TIERRAS EN DEFICIENTE APROVECHAMIENTO	COMBUSTIBLES	TABACO	CAZA	DEPÓSITOS BANCARIOS	BOLSAS DE PLÁSTICO	ESTABLECIMIENTOS TURÍSTICOS	NÚMERO DE TRIBUTOS
 Cataluña	✓	✓	✓			✓					✓		✓	6
 Andalucía	✓			✓	✓	✓	✓				✓	✓		7
 Madrid	✓			✓		✓								3
 C. Valenciana	✓	✓			✓	✓								4
 Islas Baleares*	✓	✓	✓	✓								✓		5
 Galicia	✓	✓		✓	✓									4
 Aragón	✓	✓	✓		✓									4
 Murcia	✓			✓	✓	✓								4
 Asturias	✓	✓	✓	✓			✓				✓			6
 Canarias	✓	✓	✓					✓	✓		✓			6
 Castilla y León		✓				✓								2
 Extremadura	✓	✓		✓		✓				✓	✓			6
 Cantabria	✓					✓								2
 Castilla La-Mancha		✓		✓	✓	✓								4
 La Rioja	✓	✓	✓			✓								4

(*) El Gobierno balear ya ha anunciado la suspensión de los impuestos sobre grandes superficies, alquiler de coches y envases de plástico.

Fuente: Programa de estabilidad 2013-2016 y Ministerio de Hacienda.

elEconomista

Las autonomías se 'inventan' más de 40 nuevos impuestos desde 2010

Fuente: El Economista, viernes 30 de septiembre de 2013.

La significación de esta tabla es muy grande. Es un reflejo del problema de disparidades impositivas que ha vivido España, y que sigue viviendo aunque actualmente en menor medida. Estas tasas e impuestos no están vinculadas al impuesto de sociedades de forma directa. Sin embargo, reflejan un inconsistencia, fruto de arbitrariedades políticas, que erosionan nuestra competencia fiscal. Son muestras de la falta de seguridad jurídica. De que las leyes se mantienen y un inversor extranjero por ejemplo, puede confiar en una estabilidad, necesaria para decidir establecerse (y tributar) en España o no hacerlo.

2.7. El impacto en la tesorería de las empresas

Para la CEOE existía un problema fundamental. Por un lado se tomaron medidas excepcionales respecto a los pagos fraccionados, adelantando la tributación por ellos a las empresas.

Por otro lado se propuso que se permitiera a las empresas compensar fiscalmente sus deudas con la Administración. Es decir, aquellas famosas “deudas a proveedores”, que en España alcanzaron cotas muy altas debían poder ser compensadas por las empresas que había dejado de cobrar. Por eso, una deuda de una Administración Local que había dejado de pagar a un constructor por un polideportivo tendría que poder ser compensada según los empresarios canjeando esa deuda por el pago de las deudas que a su vez tuviera el constructor con la Administración o la Seguridad Social. De esta forma la tesorería de las empresas se aliviaría, y de paso la Administración no se estaría financiando mucho más barato que aquellas empresas que sí tenían que pedir préstamos financieros para hacer frente a unas deudas que sí se les reclamaban. Todo esto nos retrotrae al anterior punto, sobre el hándicap que supone tener distintos niveles de la Administración (central, autonómica, ayuntamientos, etc.). En cualquiera caso, a todos nos suena el Plan de Pago a Proveedores, pues bien, la idea era avanzar más en ese sentido.

No es ningún secreto que las medidas en materia fiscal tomadas por el gobierno del Partido Popular en esta última legislatura hasta la Reforma 27/2014 han ido dirigidas a cumplir los objetivos de déficit impuestos, o lo que es lo mismo recaudar más y rápido. Esto era, evidentemente una necesidad y hay que tener en cuenta la excepcionalidad del momento, pero las prisas no son buenas consejeras, y ante unas bases imponibles que se desplomaban año a año, la solución se buscó casi exclusivamente en esa recaudación rápida, efectiva hasta cierto punto en el corto plazo, pero muy dañina en el medio y largo.

3. PROPUESTAS DE LA CEOE SOBRE EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Y ahora, a un nivel más acotado, ¿cuáles han sido las propuestas más destacables de los representantes de la patronal de cara a la optimización del Impuesto de Sociedades?

El objetivo ulterior al que una reforma debería apuntar es la competitividad de las empresas. Dentro y fuera de España. (Importante y como era de esperar, no se habla de consecución de objetivos presupuestarios). Deslavacemos las líneas a las que apunta. Recordamos que incluirán referencias a las críticas que desde otros puntos de vista puedan surgir.

Base imponible. Respecto a la base, se pretendía por un lado que los resultados contable y fiscal se acercaran más, para no desdibujar la esencia del impuesto y conocer con mayor precisión la capacidad de contribución de las empresas. Otro aspecto era eliminar la limitación en los gastos financieros y en la compensación de bases negativas, vigentes desde 2012. Para reducir aún más las bases imponibles abogaban por que se permitiera deducibilidad en financiación mediante fondos propios (una forma de equiparar financiación ajena y propia), justificándose en legislación vigente en otros países europeos. Esto como veremos más adelante, tendría un coste fiscal muy elevado. Además debía controlarse ese afán recaudatorio y no forzar la expansión de bases imponibles. Por último se pretendía que se limitaran los pagos a cuenta del impuesto (recordemos el epígrafe sobre el diagnóstico de los empresarios del “problema fiscal”). La justificación que daba para se aplicaran estas medidas se reducían a recordar el desplome en la bases imponibles, atribuyéndolo exclusivamente al drenaje de los beneficios empresariales fruto de la crisis. Como hemos comentado antes esto era parte de la verdad pero no toda la verdad. Así, otro enfoque menos politizado aporta una

visión más técnica. De nuevo, remitimos a la obra de Francisco de la Torre, quien ha analizado minuciosamente esta cuestión.

Simplificación del impuesto.

Acercar tipos nominales y efectivos. Si el tipo nominal en España estaba entre el 25 y el 30%, el efectivo era mucho menor. Se proponía acercarlos, reduciendo el nominal y simplificando la aplicación de deducciones y bonificaciones (beneficios causantes) de esa reducción en cuota que disminuía tanto el tipo efectivo. Sobre las Operaciones Vinculadas a nivel nacional respaldaban la relajación de la documentación formal, de coste muy elevado, sobre todo para empresas pequeñas. Asimismo, atacaban las disparidades entre el tratamiento para empresarios en función de su forma jurídica y entre las competencias distributivas descentralizadas.

Adelantamos que el acercamiento de tipos se hizo efectivo como expondremos cuando hablemos de la Reforma que efectivamente se llevó a cabo. Sobre las deducciones y bonificaciones también se hicieron cambios profundos, aunque quizá no en la forma en que hubiera querido la CEOE.

Armonización con el entorno europeo y global:

“...existen a día de hoy, iniciativas en el seno de la Unión Europea que persiguen la armonización de los impuestos sobre beneficios empresariales por lo que cualquier reforma debe tener en cuenta la dirección y posibles avances en este proceso de armonización”. (Propuestas de la (CEOE,2014) para la Reforma Fiscal

La globalización es un hecho insoslayable, y la armonización representa una necesidad del medio y largo plazo. Sin embargo, no podemos olvidar que trae aparejada muchas dificultades. La seguridad jurídica ha sido un problema en nuestra legislación tributaria y desde luego se debe tener en cuenta, sobre todo a las instituciones europeas, para orientarnos en una misma dirección y no seguir dando bandazos. De esto hablaremos en las conclusiones.

4. REFORMA DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

A continuación mencionaré los principales cambios que han supuesto la Ley 27/2014 para el impuesto de sociedades. Hasta que se presentó el anteproyecto de ley, se llevaban veinte años haciendo modificaciones concretas. Se trabaja con un texto refundido al que se añadían alteraciones casi todos los años.

Para entender las claves más importantes haremos referencia al texto de Ángel María Ceniceros, Asociado en Durán Sindreu Abogados y Consultores de Empresa^{xi}, por la precisión pero también brevedad con que explica los cambios. También atenderemos a la obra de Begoña García-Rozado González, Subdirectora General de Impuestos sobre las personas jurídicas del Ministerio de Hacienda, que añade a las ideas ciertos racionales que las acompañan y ayudan a entender las motivaciones de política económica que se encuentran detrás de la reforma. (García-Rozado, B., 2014)

Podemos enumerar ciertas metas en este sentido:

- Simplificación del impuesto.
- Reducción de los tipos impositivos (con una ampliación de la base aparejada).
- Reducción de la diferencia entre tipo impositivo nominal y efectivo.
- Acercamiento entre el tratamiento fiscal de la financiación ajena y la propia.
- Modificación de normas de operaciones vinculadas.

Iremos atribuyendo a cada uno de los cambios uno o más de los objetivos a los que acabamos de hacer referencia. Sin embargo, es pertinente tener claro que son cambios positivos para hacer más fácil y de mayor cuantía el ingreso por el impuesto,

para evitar desvíos que resultaran en menor tributación (más adelante dedicaremos un epígrafe a la evasión y los paraísos fiscales) y el evitar distorsiones que han venido provocando un excesivo endeudamiento externo (tema muy discutido por su vinculación con la crisis financiera de 2008).

4.1. Definición de actividad económica

Hasta hora la Ley se limitaba a delimitar el hecho imponible a la obtención de renta fruto de la actividad económica, pero existía ambigüedad en cuanto a la definición de actividad económica. En la reforma se introduce una remisión a la definición dada en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la que se añade una referencia ad hoc para el concepto del arrendamiento de inmuebles: *“la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. ... Se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa...”* Conviene comentar, como muestra de la modernización del impuesto, esta particularidad. Hasta la reforma hacía falta que existiera un local dedicado al arrendamiento. Pero con la realidad económica en la que vivimos (utilidad de Internet para estos menesteres) ya no es necesario un local de este tipo, y es un hecho que la Ley quiere reflejar. Este apartado es algo anecdótico, pero sirve para ejemplificar la actualización de la nueva ley con el momento actual.

Un aspecto fundamental y novedoso, es que esta actividad económica se entiende dentro del grupo mercantil. Se intenta evitar así la imposibilidad de calificar medios de producción particulares de una empresa si no se atiende al control al que está sometida dentro de un grupo, algo que ocurre a menudo en empresas multinacionales. Así, se incluye en la Ley una figura que hasta ahora sólo venía definida en el IRPF, la de entidad patrimonial como aquella en las que el 50% de su activo o más está constituida por valores no patrimoniales o no afectos a la actividad económica. (Ley Impuesto de Sociedades, 2014)

4.2. Incorporación de contribuyentes

Se incorpora a las sociedades civiles con objeto mercantil, que hasta ahora tributaban a través del IRPF. Es apropiado aclarar que existía un debate en torno a estas sociedades, pues desempeñando el mismo objeto que sociedades mercantiles, con idénticas actividades económicas, tributaban por otra vía. El objeto mercantil es el que comparten todas las actividades a las que se refiere el Código de Comercio, y quedan excluidas aquellas como las agrícolas, ganaderas, mineras, forestales y profesionales. Añadir que esta modificación de la Ley se hará efectiva desde ejercicios iniciados en 2016 por dos razones, por un lado para dar tiempo a aquellas entidades que decidan no tributar por IS y por tanto se disuelvan y liquiden (sin coste), y por otro para dar tiempo a que se haga efectiva la probable incorporación de las actividades antes mencionadas al Código de Comercio. Podemos decir que es una medida con vistas al largo plazo. Se pretende sumar contribuyentes al impuesto. El impuesto de sociedades en España fue uno de los más afectados por la crisis. La recaudación en general, era muy baja. Al final más contribuyentes significan más recaudación.

4.3. Amortizaciones

Begoña García-Rozado alude al Derecho Comparado para explicar la simplificación que se ha llevado en cuanto a las tablas y métodos de amortización. Hasta la reforma era un tema complicado y farragoso con un número de 646 componentes y se pasa a 33. Además, comenta que el sistema de amortización español es muy flexible, que permite al contribuyente justificar una amortización distinta de lo que se indica en tablas. Esto hace que hace que la posible pérdida de referencias en cuanto a la forma de amortizar sea mucho menor.

La necesidad de simplificar el impuesto era exigida por todos los sectores que versaron sus propuestas sobre el tema. Esta es una medida que difícilmente se puede

discutir. No se ha avanzado tanto respecto a otros temas, como la simplificación de contabilidad para esas muchas que empresas que llevan una contabilidad con el único objetivo de tributar, con el coste asociado por supuesto.

Ahora una medida que afecta a las empresas que tengan una cifra de negocios menos a los 10 millones de euros, la gran mayoría de las empresas españolas, y que es uno más de los beneficios fiscales que más tarde se criticarán. Siguen existiendo los supuestos de libertad de amortización referidos a los bienes considerados para la Investigación y el Desarrollo. Además, se añade la posibilidad de amortizar libremente bienes de hasta 300 euros y por un total de 25.000 euros al año.

Como explica Francisco de la Torre, la justificación para la libertad de amortización se encuentra en diferir el pago de impuestos a la empresa para que ésta se dedique a invertir (De la Torre,F,2012). Y es que, al final, la inversión genera crecimiento, consumo, y en definitiva, mayores bases imponibles. Sin embargo, antes de la Reforma se podía dar el caso de que empresas en las que inversión era una constante, diferirían indefinidamente el pago del impuesto. Esto se conseguía atribuyendo toda la inversión a un gasto deducible que sin embargo era sólo fiscal, pues las empresas seguían teniendo beneficio. La limitación de 25.000 en los bienes de menos de 300 euros es positiva, pero debería ir acompañada de un mayor control para la determinación en la libertad de amortización de aquellos activos que no tienen esa limitación, como los mencionados de Investigación y Desarrollo o los que se mantienen de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias. (Ley del Impuesto de Sociedades, 2014)

Deterioros de valor de elementos patrimoniales.

Desde el año 2013 dejó de considerarse deducible el deterioro de valor de participaciones. A esto hay que sumar nuevas limitaciones en la deducibilidad o directamente exclusión de este estatus de deducibilidad. Adelantándose a una reacción lógica por la que las empresas realizarían esas pérdidas (para poder deducirlas) vendiéndolas a empresas vinculadas, se han tomado cautelas, y es que sólo se aplicará esa deducción cuando una de las sociedades que participen de la operación salgan del grupo, se liquiden o se disuelva el grupo. Es importante puntualizar que si con esta

medida se intenta que las operaciones vinculadas estén más controladas, en el apartado siguiente vemos que también se han aplicado ciertas directrices que lo hacen es relajar los listones sobre los que se empieza a considerar esta vinculación.

Las exclusiones en deducibilidad sobre deterioros que comentamos afectan al inmovilizado material, los intangibles, las inversiones inmobiliarias y valores de renta fija, que sin embargo si serán deducibles cuando sean una pérdida efectiva al materializarse en una operación de venta (a entidades no vinculadas) o liquidación. Por tanto, sólo seguirán siendo deducibles créditos y existencias. La justificación de esta medida se encuentra en eliminar un componente volátil en la cuantía de la base imponible. Esta volatilidad venía dada por circunstancias temporales, donde la contabilidad adelantaba pérdidas potenciales por la posible venta de activos a un valor de mercado inferior a aquel por el que se adquirió. Este fenómeno vino adquiriendo especial relevancia en el contexto de crisis económica por los deterioros a los que venía aparejada. Sin embargo, se explica que la capacidad económica real no se vería afectada por este acontecimiento concreto, sino que debe encontrarse en el nivel de gastos e ingresos de la actividad real, que es desde luego una magnitud más estable que la de la valoración de mercado. Por otro lado, esa consideración haría que en períodos de bonanza económica se dieran revaloraciones que serían también distorsionantes. Remitiéndonos a las líneas maestras de los objetivos señaladas anteriormente, es lógico aceptar que esta medida, cuyos efectos incrementarían, evidentemente, la base imponible -al no permitir que refleje ese deterioro de valor-, es una condición para que se puedan reducir los tipos efectivos del impuesto.

4.4. La deducibilidad de gastos

Se limita la deducibilidad de las atenciones a clientes, que antes lo eran en su totalidad, a un uno por ciento sobre la cifra de negocios como máximo. Entre líneas leemos dos motivaciones claras. Por un lado la más evidente de aumentar la base imponible al reducir la cifra deducida. Por otro lado parece una buena medida para

evitar que las liberalidades que se tienen con clientes sean parte de una cultura del regalo que tan ligada está a la corrupción.

Ha existido mucho debate, incluso litigios (Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de abril y 31 de octubre de 2007; 29 de mayo de 2008; 28 de septiembre de 2010, y 10 de febrero y 19 de diciembre de 2012), sobre la inclusión o no en el estatus de donativos y liberalidades de las retribuciones de los administradores. En la Ley de Sociedades de Capital se establece que es necesario que se especifique en los estatutos si el cargo de administrador es retribuido o no. Si es retribuido evidentemente será deducible, como cualquier salario. Si no lo es, será una liberalidad salvo que se trate de actividades realizadas al margen de las funciones de su cargo. Para explicar esto es pertinente citar lo sostenido por la Dirección General de los Registros y del Notariado:

"una cosa es que el administrador remunerado no pueda recibir ninguna otra remuneración por llevar a cabo la tarea de gestión y representación derivada de su nombramiento y otra muy distinta, que sólo aquellos administradores que realicen determinadas funciones especiales propias del cargo que ostentan, reciban una remuneración o reciban una remuneración distinta".(Dirección General de los Registros y del Notariado,2014

La Administración por tanto admite como gasto deducible esas retribuciones que existen por actividades que van más allá de las atribuciones al cargo de administrador de la sociedad.

Sobre los gastos financieros versa uno de los principales cambios implementados con la Reforma. Si bien es cierto que se mantiene la limitación de la deducibilidad de estos gastos al 30% del beneficio operativo, se producen cambios en lo que se considera gasto financiero y lo que no. Como ya hemos comentado, el quid en lo que se refiere a la liquidación de este impuesto es ajustar la base contable con criterios fiscales. La contabilidad viene incluyendo determinados tipos de acciones, por sus especiales características, en el marco de la financiación ajena. Se trataba por ejemplo de las acciones sin voto o las rescatables. Pues bien, en la Reforma se especifica que toda retribución de acciones tendrá la consideración de fondos propios y por tanto no serán fiscalmente deducibles.

También se incluye en retribución a los fondos propios, o lo que es lo mismo, la no deducibilidad expresa, a los préstamos participativos dentro de un grupo mercantil. Esto es así para las dos partes y por el lado del gasto. Sin embargo, los ingresos por este tipo de préstamos estarán exentos, para evitar la doble imposición.

Además de estas operaciones financieras, Begoña García-Rozado hace una mención expresa a las operaciones LBO o *Leveraged Buy-Out*. La traducción directa sería la de operaciones de compra apalancada.

Jesús Fernández-Rañada, socio del bufete de abogados Garrigues da una buena definición para entender este concepto. Para él una operación LBO o compraventa apalancada es aquella *“fórmula de adquisición de sociedades caracterizada por la utilización de fondos procedentes, en su mayor parte, de fuentes de financiación ajenas que, posteriormente, serán amortizadas con cargo a flujos de caja provenientes de la sociedad adquirida (target). Aunque no existe un único esquema operativo, todos tienen en común el contar con una aportación reducida de fondos propios, haciendo recaer el coste de adquisición, de un modo u otro, sobre la sociedad adquirida”*. (Fernández-Rañada, J., 2009)

Estas operaciones dejan a las sociedades que al final se adquieren a sí mismas con una carga financiera muy importante. La Reforma introduce una nueva limitación adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente de los gastos financieros derivados de estas operaciones.

4.5. Las operaciones vinculadas

Como decíamos anteriormente, se ha intentado afinar más en lo que se entiende por operación vinculada, poniendo la nota en lo que efectivamente se entiende por esa vinculación. Una de las medidas tomadas consiste en ampliar el porcentaje mínimo de participación del 5% al 25% de un socio en una sociedad para que se aplique esa consideración. Se ha tenido en cuenta a inversores individuales, que participen de ese porcentaje en una entidad. Pongamos el caso de una persona con una participación en un gran banco. Si tuviera que pedir un préstamo, o abrir una cuenta corriente, los gastos derivados no serían fiscalmente deducibles por la entidad. Si el argumento para la no deducibilidad del gasto es el control que ese inversor ejerce para con la compañía, vemos que no es realista un porcentaje como el anterior a la Reforma, relativamente pequeño para el volumen total de la entidad.

Por otro lado, se simplifica (excepto para casos muy particulares) la documentación exigida para entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a cuarenta y cinco millones de euros. Otra simplificación es la que supone eximir de documentación operaciones vinculadas cuando el importe de la contraprestación no supere los 250.000 euros al año.

4.6. La reserva de capitalización

Bajo la condición de cumplimiento de unos requisitos se permite que se minore la base imponible en un 10% del incremento de los fondos propios. Las premisas son que estos fondos se mantendrán desde el cierre del período durante cinco años (salvo pérdidas contables) y que se lleva a cabo la dotación de una reserva indisponible durante ese plazo. Se trata en definitiva que no tribute la parte del beneficio que es destinada a constituir esa reserva indisponible.

Pero, ¿Qué se pretende con esta norma? Lo cierto es que como explicita la exposición de motivos de la Ley 27/2014 es un medio orientado a compensar la eliminación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la deducción por inversión de beneficios. Es importante descollar este hecho pues desde el inicio de este trabajo hemos venido comentado que uno de los principales objetivos, no sólo de la Reforma, sino también de las tendencias que se perciben en la Unión Europea, es la de aumentar la base imponible. Ese es precisamente ese el resultado de la eliminación de las dos deducciones mencionadas. El objetivo último, según la exposición de motivos, es sin embargo, “potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad. Asimismo, esta medida conjuntamente con la limitación de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el Impuesto sobre Sociedades la financiación ajena frente a la financiación propia, objetivo primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales”. (Ley del Impuesto de Sociedades, 2014)

4.7.Compensación de bases imponibles negativas

El funcionamiento es el siguiente: cuando una empresa tiene pérdidas en un ejercicio determinado se está produciendo el efecto inverso al de la obtención de renta. La lógica parece indicar que en este caso, más que no contribuir, la entidad debería recibir una cuota por parte de la Administración. Como esto es del todo inverosímil se estipula que en ejercicios sucesivos, en los que sí se obtengan bases positivas, se podrá compensar (reducir) esa base con parte de las bases negativas anteriores.

Antes de la Reforma las entidades contaban con dieciocho años para compensar sus bases negativas. A partir de ella, (contando los ejercicios iniciados a partir del primer día del 2015), se elimina ese límite y las entidades no han de preocuparse si pasan más de dieciocho años.

Existen dos límites adicionales sobre esta compensación:

-70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización (mencionada anteriormente).

-Hasta un millón de euros por ejercicio en todo caso.

Cerramos hasta el próximo capítulo las consideraciones sobre el IS. El partido político español Ciudadanos, liderado por Albert Rivera se consolidó en las pasadas elecciones como partido bisagra, con la suficiente “recaudación” de votos como para pactar en gobiernos autonómicos. Esta posibilidad se ejemplifica bien en la Comunidad de Madrid, donde a fecha de 4 de junio 2015 parece lo más probable que se pacte un gobierno de coalición con el Partido Popular, al dimitir los consejeros de la Comunidad Salvador Victoria y Lucía Figar para favorecer el pacto con Cristina Cifuentes (PP y lista más votada) . El PP, partido en el gobierno e implementador de la reforma de 2014 marcó el camino de la bajada de tipos (aunque manteniendo progresividad), aumento de las bases imponibles mediante la reducción de beneficios fiscales y deducciones,

5. LA PROPUESTA DE CIUDADANOS

Una de las críticas del recientemente impulsado partido de Albert Rivera a la Reforma 27/2014 fue su superficialidad. Como veremos está de acuerdo en algunas medidas que se han tomado, pero pretende profundizar sobre ellas. Personalmente es a la postura que más me acerco. Creo sinceramente que toda el programa electoral de Ciudadanos sobre fiscalidad es coherente y desde luego mucho más acorde a las tendencias que se han analizado en capítulos anteriores. La comentada posibilidad de que este partido tenga un papel relevante en el próximo gobierno nacional hace que me produzca gran interés el ahondar en su programa electoral referido a la fiscalidad. En este capítulo analizo esas propuestas, relacionándolas con los conocimientos adquiridos sobre el IS a lo largo de la realización del trabajo. He aquí las propuestas:

Tipo único del 20%, tanto para PYMES como para grandes empresas.

La razón para optar por un tipo único es que los tipos variables en función del tamaño y la facturación generan desincentivos a las empresas para crecer e internacionalizarse. Si un emprendedor ha de plantearse seriamente el ampliar capital o realizar una inversión sólo por el simple hecho de que estaría entrando en un tramo de tipo mayor, lógicamente se está frenando ese crecimiento que (casi) todos deseamos. Podríamos aplicar aquí la idea expuesta en el gráfico sobre los tramos de control fiscal que vimos anteriormente. Desde luego hay que apostar por medidas que favorezcan la creación de empresas, pero esto no puede hacerse a costa de favorecer un estancamiento y que las empresas creadas sean pequeñas para siempre. Esta bajada de tipos produciría según los cálculos de Ciudadanos una reducción de 5.065 millones de euros que se compensaría mediante el resto de posibles cambios que comentamos a continuación.

Endurecer límites a la deducibilidad de los intereses.

En su programa hacen referencia al problema de que los intereses por financiación ajena deduzcan mientras que la de la financiación propia no lo haga. Resaltan el perjuicio que se suma cuando además de esa deuda, las empresas españolas que realizan actividad ingresan a través de los activos que adquirieron con la deuda, pero ingresando de forma exenta por el carácter de los impuestos procedentes del exterior. Las bases imponibles flaquean como resultado, y por tanto también lo hace la recaudación. Las respuestas concretas son eliminar toda deducibilidad para gastos financieros destinados a inversiones que generen ingresos exentos, por tanto en el exterior. Personalmente creo que esta medida es delicada, porque mientras no existan oportunidades de negocio tanto o más rentables en territorio español, se estaría produciendo un dumping fiscal, una medida proteccionista que como cualquier medida proteccionista tiene efectos muy negativos en el largo plazo como demuestra la teoría económica.

Eliminar la deducción por I+D.

En otros puntos del programa se alude a la necesidad de cambiar de modelo productivo, sin embargo este beneficio fiscal no está justificado. Su coste es muy elevado, y en España la inversión en I+D por parte de las empresas seguía bajando en 2013, según el INE *“El gasto en I+D ascendió a 13.012 millones de euros en 2013, con un descenso del 2,8% respecto al año anterior. Este gasto supuso el 1,24% del PIB”*.

Quieren acabar con todos los beneficios fiscales, pues distorsionan tremendamente la base imponible como ya hemos comentado.

Eliminar beneficios fiscales.

Por ejemplo, proponen eliminar la exención de plusvalías cuando una empresa se desprende de una participación de al menos el 5% de esta. (art.21). Se pretende

limitar esta medida para que se use sólo para evitar dobles imposiciones, y no que resulte en grandes rentas que escapan de la tributación.

Auditoría de gastos fiscales para España.

Una medida para comprobar el gasto efectivo de los numerosos beneficios fiscales que existen actualmente. Se pretende limitar temporalmente los posibles incentivos fiscales que se puedan implementar, *“procediendo posteriormente a realizar un análisis coste-beneficio de la medida”*. (Ciudadanos, 2015)

Cifras que se pretenden alcanzar con las medidas.

4.534 millones de euros de recaudación adicional, o un 24% más. Se calcula que se habría pasado con e de un 1.9% del PIB en 2013 a un 2.3%. La eliminación de la deducibilidad de ciertos gastos más la retirada de beneficios fiscales compensaría de sobra la bajada de tipos comentada anteriormente, resultando en el saldo positivo de 4.534 millones de euros.

Para combatir el fraude fiscal proponen:

Por un lado creen que se debe simplificar la contabilidad de las PYMES para un mejor control. Aplicarán medidas de transparencia fiscal para controlar los gastos de los socios a través del IS de sociedades pantalla, dirigiendo por tanto esos gastos, especialmente los dedicados al lujo, al IRPF.

En lo que se refiere al importante problema de los paraísos fiscales, proponen, para poder presionar empezar por mirar dentro de nuestras propias fronteras y revisar el régimen ETVE así como la rigurosa aceptabilidad de las deducciones y bonificaciones del IS que puedan permanecer.

Aunque no afectaría exclusivamente al impuesto que nos ocupa, se mencionan otras medidas que merece la pena comentar. El endurecimiento de las leyes y sentencias contra aquellos que defrauden, derogando la posibilidad de pagar una vez iniciada la acción penal para evitar la cárcel. Impulsando la celeridad con la que se dirimen los litigios en torno a fraude fiscal, pues mientras los embargos por multas o irregularidades en la declaración del IRPF son relativamente rápidos, aquellos que tienen que ver con el fraude pueden durar incluso décadas hasta que encuentra resolución.

Por último, la que considero una de las medidas más atractivas del programa. Afecta a la que es la encargada de, entre otras cosas, “...la gestión, inspección y recaudación de los impuestos cuya gestión corresponde al Estado, principalmente, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales”^{xii}.

Esta propuesta tiene una doble vertiente: por un lado aumentar los medios de los que dispone la Agencia, y por otro, garantizar, y por qué no decirlo, reestablecer su autonomía.

Anteriormente, en forma de gráfica, vimos como comparativamente con el resto de países de nuestro entorno España dedica una cantidad de recursos a la lucha contra el fraude casi de la mitad. Lo realmente increíble que no se haya aumentado el número de inspectores mucho antes. Quizá el hecho de que los empleados encargados de las labores propias de la Agencia sean funcionarios ha coartado al último gobierno para invertir la dirección de recortes a los funcionarios en esta institución concreta. Y es que, había que reducir el número de trabajadores con nóminas a cuenta del Estado en números generales, pero si hubo un colectivo que no se debió recortar fue el personal de la Agencia. El periodista de investigación Javier Ruiz publicó una noticia en un prestigioso diario digital donde se hacía eco, además de lo llamativo de que el propio Ministro de Hacienda actual, Cristóbal Montoro calificara los recortes que él mismo había aprobado como “gravísimos”, de un dato realmente revelador. Y es que según la Agencia Tributaria, cada euro gastado en retribuciones de la AEAT retorna a las Arcas Públicas 15 euros.(Ruiz, 2014)

Existe, como es lógico, una discrepancia en lo que respecta a esta cifra, pero no hay debate sobre lo alto que es el efecto multiplicador. Por ello, este partido pretende:

- Duplicar la cifra de funcionarios: entre técnicos, inspectores etc. Con esta medida se podría incrementar en un 60% la recaudación por lucha contra el fraude, o sea, unos 6.000 millones de euros, siempre según Ciudadanos.
- Mejorar recursos informáticos, depurar casos prescritos, más control en casos de concurso, etc.
- Ampliación de los plazos de comprobación de la Inspección, para los fraudes más sofisticados.

La autonomía del encargado de recoger e inspeccionar la tributación es fundamental. Si no se garantiza, la legitimidad de la institución corre peligro, y las consecuencias en este caso son desastrosas para todos. Como reza un comunicado de la propia agencia publicado en su página web, “El número de puestos de libre designación existente en la Agencia Tributaria para el colectivo de los Inspectores de Hacienda del Estado es el que se estima adecuado en cada momento, atendiendo al contexto en el que la Agencia desarrolla su actividad

En lo referido a la autonomía de la Agencia se propone:

- Aplicación de un Estatuto de la Agencia Tributaria para regular la autonomía del órgano en la aplicación de las leyes en materia de fiscalidad y para fomentar la colaboración con la Justicia.
- Reducción profunda del número de puestos de libre designación.
- Regular la carrera administrativa y profesional de sus funcionarios.

CONCLUSIONES

El impuesto de sociedades ha experimentado una notable variabilidad desde principios de los años 2000 hasta nuestros días. Con anterioridad a la crisis económica que desató en los años 2007 y 2008, la recaudación del impuesto avanzó significativamente. Este progreso, sin embargo, se vio abruptamente interrumpido por el efecto que la crisis económica tuvo sobre numerosas empresas y por la ralentización generalizada de la actividad económica que supuso, cuyos efectos son aún hoy palpables en amplios sectores sociales y económicos.

En un contexto en el que las bases imponibles de todo el sistema tributario se desplomaban, la del impuesto de sociedades pasó a representar el paradigma perfecto de la incapacidad para recaudar en momentos de necesidad imperiosa, de un sistema tributario por el que nadie se preocupaba en los años de bonanza y burbuja que transcurrieron entre el 2000 y el 2007. El impuesto batió récords de hundimiento en la recaudación. Nos atrevemos a explicar el trance por la capacidad de decisión de las empresas: si así lo consideraban oportuno, podían evitar el pago del impuesto que les correspondía. Esta evidencia señalaba una importante falta de medios en la institución con autoridad para inspeccionar y monitorizar sus resultados económicos.

La desmedida divergencia entre los tipos impositivos nominales (los que estipulaba la ley sobre la cuota) y los efectivos (los que se pagaban realmente) se traducía en una separación de más de 20 puntos porcentuales. Del 30% en la ley al 10% y 5% en muchas ocasiones. Las grandes empresas se encontraban una facilidad mucho mayor a la hora de beneficiarse de esta asimetría. Gracias a la extensa lista de deducciones y bonificaciones fiscales posteriores a la aplicación del tipo, lograban reducir drásticamente la cuota del impuesto de sucesiones que debían abonar al Estado.

La competencia leal de las empresas pasa por una economía de mercado que vea mitigadas las ineficiencias (problemas de competencia imperfecta, de asimetría de información, de externalidades en el mercado...) demostradas por la teoría económica. La legislación relativa a los impuestos, cuyo vigor para alterar y dirigir la política

económica es destacado (máxime cuando, dada la existencia del Banco Central Europeo, el gobierno de España carece de las competencias suficientes para regir la política monetaria), parece no haber estado a la altura en España. Las grandes empresas tienen acceso a instrumentos mucho más sofisticados para optar por una menor tributación, como por ejemplo la ingeniería fiscal -que permite desnaturalizar con la deducibilidad de los gastos financieros- y las exenciones por doble imposición de ingresos de dividendos del exterior el principio constitucional de igualdad.

La desventaja no acaba ahí. Un mal diseño de los tipos impositivos incluye una progresividad en los tipos que desincentivan el crecimiento de las empresas pequeñas. Las tendencias en Europa y el resto de los países desarrollados indican una bajada generalizada de tipos, aparejada a su unificación.

La armonización fiscal, sobre todo en el contexto de la Unión Europea, avanza lenta pero inexorablemente. Hemos tenido oportunidad de mencionar cómo ya se ha dado un paso de gigante en otro ámbito económico, el de la supervisión y regulación bancaria (MUR). Parte de este trabajo versa sobre tendencias, y esta es una que no se puede ignorar. La historia de la Unión Europea muestra cómo los momentos de inestabilidad han sido el acicate para que se dieran importantes pasos en el camino hacia la integración. En este contexto, hay que subrayar que lo que han sido posicionamientos estratégicos agresivos dentro de la Unión, como los regímenes de Luxemburgo, Holanda o Irlanda, pueden en un futuro próximo tambalearse por la presión política que ejerzan otros estados miembros, anhelosos de conseguir una competencia fiscal justa.

Por otra parte, el diseño y aplicación de impuestos no está libre de cargas ideológicas. Como elemento fundamental de la economía normativa se ve extremadamente afectado por las injerencias de actores políticos y legislativos. Este hecho me ha llevado al atrevimiento de detallar y explicar la propuesta de un partido político concreto en España, Ciudadanos. Sus argumentos son los que, en mi opinión, mejor recogen las carencias y virtualidades de este impuesto, con recomendaciones muy concretas sobre cómo mejorarlo. No he querido incluir las propuestas de otras opciones políticas porque creo que habrían desvirtuado la aspiración esencial del trabajo. En cualquier caso, creo que las ideas de Ciudadanos sobre el impuesto de sociedades

vierten una luz valiosa en torno a la naturaleza de este impuesto, su estado actual y los cambios necesarios para adecuarlo al contexto económico presente.

BIBLIOGRAFIA

Albi Ibáñez, E. “Los retos del Impuesto de Sociedades en un mundo globalizado», Papeles de Economía Española”, 2015, 125/126.

Brys, B.; Matthews, S. y Owens, J. «Tax Reforms Trends in OECD countries», 2011.

B.O.E ,Dirección General de los Registros y del Notariado, 2014

CEOE. “Propuestas de la CEOE para la Reforma Fiscal”, Comisión Fiscal, 2014

Conde-Ruiz,J. “La reforma fiscal como solución a la crisis fiscal”, XXXIII Congreso de la Asociación Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado, Málaga 2013.

OECD Taxation Working Papers, No. 1, OECD Publishing.

De la Torre Díaz, F. “¿Hacienda somos todos”, Debate, Barcelona,2014.

Fernández-Rañada, F. “Novedades en el tratamiento de las fusiones posteriores a una adquisición apalancada (LBO)”, Madrid, Capital&Corporate Newsletter, 2009

García-Rozado, B. “La Reforma del impuesto de sociedades”, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

“Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español”, Madrid, Febrero 2014.

Rawls, J, “A Theory of Justice”, Harvard University Press, 1971.

ⁱ <http://www.expansion.com/2013/07/05/economia/1373025298.html>

ⁱⁱ

http://economia.elpais.com/economia/2015/05/25/actualidad/1432579485_519715.html

ⁱⁱⁱ <http://www.theguardian.com/technology/2015/mar/27/eu-plans-competition-inquiry-into-e-commerce-sector>.

^{iv} http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-319_en.htm?locale=en

^v

^{vi} <http://www.europapress.es/economia/macroeconomia-00338/noticia-economia-macro-ce-pide-espana-reducir-cotizaciones-sociales-trabajadores-subir-iva-20110607152135.html>

^{vii} <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/5458923/01/14/Las-cotizaciones-sociales-en-Espana-son-las-cuartas-mas-elevadas-de-la-UE.html> se

^{viii} http://www.ceoe.es/resources/image/ie_pge_2014_2.pdf

^{ix} <http://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=321>

^x <http://juanramonrallo.com/2014/09/economia-sumergida-atacando-al-mas-debil/>

^{xi}

http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/nuevo_impuesto_sobre_sociedades_11_694555003.html

^{xii}

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2012/1__INTRODUCCION/1_2__Funciones/1_2__Funciones.html