

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

3.2. LA ELABORACIÓN EN SUCESIVAS LEYES DEL TEXTO DE REFUNDIDO DE LA CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES DE LA RIQUEZA MOBILIARIA

- Ley de 29 de abril de 1920.
- Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922.
- Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922.

a) Ley de 29 de abril de 1920

Después de sucesivos proyectos de reforma de la Contribución de Utilidades¹¹³ encaminados al establecimiento de una cuota mínima sobre el capital y a la personalización del gravamen, esta Ley de 1920 siguió la tendencia de establecer un Impuesto personal sobre la renta de las sociedades de carácter semi-dualista, es decir, que coexistía con la imposición de producto, sujetando a todas las sociedades en favor de la tesis de la generalidad.

El concepto de renta imponible se definió a través de una regulación precisa y una técnica muy depurada de los ingresos computables, los gastos deducibles y los conceptos no deducibles; asimismo, de acuerdo con la teoría patrimonial (y no la teoría de la fuente de renta), se incluyen en la renta imponible las plusvalías contables y las realizadas, en una clara referencia al concepto de “rendimientos atípicos” o “extraordinarios”.

b) Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922

Ésta modificó en parte la Contribución de Utilidades, como novedades, se sujetaron a la tarifa III las comunidades de bienes que explotasen algún negocio. Esto supuso el culminar un proceso de incorporar definitivamente todo tipo de sociedades a falta de las comunidades de bienes. Esta sujeción a gravamen de sociedades sin personalidad jurídica se producía a falta en aquellos momentos de un Impuesto sobre las Personas físicas. La Ley de 26 de julio introdujo, entre otras, una importante modificación consistente en iniciar el proceso de gravar las rentas más importantes de las empresas individuales utilizando la tarifa II de la Contribución de Utilidades.

¹¹³ Es de destacar la figura del profesor Antonio Flores de Lemus que intervino en todas las reformas tributarias desde 1906 a 1936, en la que se ha denominado “reforma silenciosa”.

c) **Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922**

Como su nombre indica, dicho texto supuso la recopilación de las anteriores Leyes en uno solo. Desde su publicación no se produjeron cambios substanciales, baste citar que en el período de 1916-1919 se constituyeron alrededor de 12.400 nuevas sociedades lo que obligaba al gobierno de aquel entonces a la búsqueda de un concepto similar a lo que hoy conocemos como base imponible.

De los anteriores textos legales podemos extraer las siguientes consideraciones:

- En el aspecto contable se impone a todo contribuyente sujeto, la obligación de llevar cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de Comercio. Sin embargo, debemos enfatizar que la determinación de la renta imponible se llevaba a cabo por procedimientos administrativos tendentes a la aplicación e interpretación de las normas fiscales sobre la información obtenida del contribuyente. Resultando ocioso destacar la precaria situación contable de las empresas y el reducido número de medios humanos y materiales del Ministerio de Hacienda¹¹⁴.
- El incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad, determinaba que el avalúo de las bases impositivas fuera competencia de los “Jurados de Estimación” (antecedente de los Jurados Tributarios, regulados en la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963).
- Eduardo Sanz Gadea¹¹⁵ escribe que “la Ley de Utilidades ha merecido grandes elogios y, con carácter general, se la ha considerado una obra bien hecha. Seguramente la voz discrepante más autorizada es la de Manuel de Torres¹¹⁶, para quien la Tarifa III “está en abierta contradicción con el moderno concepto de contabilidad”. Esta crítica -formulada en 1950 prologando un libro

¹¹⁴ La Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922 (por cuyo mandato se publicó el Texto Refundido de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 22 de septiembre de 1922) dispuso el aumento de la plantilla del Cuerpo de Profesores Mercantiles de Hacienda para atender debidamente los servicios de comprobación e inspección de la Contribución de Utilidades.

¹¹⁵ SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1988, op. cit.

¹¹⁶ La reproducción de uno de los párrafos más críticos del profesor Manuel de Torres en 1950 a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, se cita por A. GOTA LOSADA, en op. cit. pág. 313.

de Gabriel de Usera- no es más que el inicio de una polémica, hoy en pleno desarrollo, sobre las relaciones entre contabilidad y fiscalidad.

- Finalmente, en relación a la gestión de la Contribución de Utilidades debemos mencionar que la práctica era algo completamente distinto al espíritu de sus normas; ello ha sido destacado por la mayor parte de la doctrina tributaria, así Alfonso Gota Losada¹¹⁷ cita la existencia de dobles contabilidades (en el sentido peyorativo del término), como consecuencia principalmente de superar el intervencionismo en los precios y en el suministro de primeras materias y mercancías, lo cual había desembocado en una comprobación inspectora transaccional¹¹⁸ que se hacía al margen por completo de la contabilidad, lo que en el argot fiscal se llamó “tarifa cuarta”¹¹⁹.

¹¹⁷ GOTA LOSADA, A. *op. cit.* pág. 313.

¹¹⁸ Muy parecida a la que se da en la actualidad cuando la Inspección de los Tributos actúa en comprobaciones “abreviadas” y sus correspondientes “actas previas”.

¹¹⁹ Y se sigue llamando, aparte de modernas denominaciones no tan sutiles y especializadas.

3.3. LA REFORMA TRIBUTARIA DEL MINISTRO DE HACIENDA MARIANO NAVARRO RUBIO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1957

El discurso de J. Navarro Reverter a los Delegados de Hacienda¹²⁰ dejaba entrever un exceso de confianza respecto del objeto de gravamen es decir el beneficio líquido. Años más tarde, como a continuación veremos, las alabanzas a la Tarifa III de utilidades se convirtieron en críticas¹²¹ debido a las siguientes circunstancias:

¹²⁰ Texto de la conferencia dada por Juan Navarro Reverter en 1928 a los delegados de Hacienda reproducida en la obra de F. GÓMES BELTRÁN y T. TORAL ALONSO; Leyes.

«Aun cuando toda mi vida administrativa la haya pasado al servicio de la Contribución de Utilidades, creo ser imparcial al decir que su Ley es la más justa y la más equitativa. Ella grava la utilidad real que el contribuyente obtiene. Con maravillosa precisión separa en su Tarifa tercera el beneficio líquido del total de ingresos. Sus preceptos salen al paso de toda maniobra contable que pueda desfigurar una ganancia y con ejemplar escrupulosidad respeta lo que puede ser un negocio, daño o quebranto. Podría decirse que más que una ley fiscal es una ley social. Si siempre busca la recaudación, en ningún momento olvida la justicia. Y es a la vez defensora de los legítimos derechos del contribuyente y eficaz garantía «Aun cuando toda mi vida administrativa la haya pasado al servicio de la Contribución de Utilidades, creo ser imparcial al decir que su Ley es la más justa y la más equitativa. Ella grava la utilidad real que el contribuyente obtiene. Con maravillosa precisión separa en su Tarifa tercera el beneficio líquido del total de ingresos. Sus preceptos salen al paso de toda maniobra contable que pueda desfigurar una ganancia y con ejemplar escrupulosidad respeta lo que puede ser un negocio, daño o quebranto. Podría decirse que más que una ley fiscal es una ley social. Si siempre busca la recaudación, en ningún momento olvida la justicia. Y es a la vez defensora de los legítimos derechos del contribuyente y eficaz garantía de los intereses del Tesoro. En el funcionario produjo dudas y confusión al publicarse, necesidad de estudio al aplicarla y admiración al conocerla.»

¹²¹ Reproducción de uno de los párrafos del profesor Manuel de Torres recogidos en el prólogo de la obra de Gabriel Usera: op. cit.

«De la rígida relación entre el capital pasivo y el saldo de la cuenta de resultados procede la progresividad de la tarifa según el porcentaje que el beneficio representa de la pura cifra del capital. Y esta discriminación grava a las empresas antiguas más que a las nuevas, cuando la coyuntura pulsa enérgicamente y se elevan el nivel de los precios y la actividad económica, contribuyendo así a reforzar el proceso y a transformar en inflación galopante lo que en su comienzo puede sólo ser una saludable reacción de la economía. En cambio, cuando la coyuntura descende, los costes de equipo y planta son mas bajos, y de dos empresas idénticas en todo, la más nueva habrá necesitado un menor capital, resultando por ello más gravada. De este modo la acción fiscal refuerza la tendencia de la coyuntura y contribuye con la imposición diferencial a hacerla descender al fondo de la depresión, promoviendo la reducción de la actividad y esparciendo la terrible plaga del paro forzoso por doquier. Y, sin embargo, de una ley que produce estos efectos dice uno de sus apologistas: 'Podría decirse que más que una ley fiscal es una ley social.' Yo no puedo negar enteramente el carácter social de nuestra Ley de Utilidades; sin duda lo posee, pero es a la manera de la caridad de don Juan de Robres, que construyó el hospital para los pobres que había creado. Sin duda, promoverá la acción social

- El proceso de inflación durante el período de 1940-1957, que convertía el gravamen de los beneficios líquidos en beneficios ficticios.
- Las amortizaciones basadas en el coste histórico totalmente insuficientes debido a la descapitalización de las empresas.
- Inexistencia de incentivos a la inversión.
- Las normas de determinación del beneficio contable eran imprecisas e insuficientes.
- La tarifa del Impuesto era progresiva en función del tanto por ciento, convirtiéndose más gravosa a medida que se elevaba la inflación.

Desde el punto de vista cronológico, con anterioridad a la Reforma Tributaria de 1957 se promulgó la Ley de 16 de diciembre de 1940 (Reforma Tributaria del Ministro de Hacienda José Larraz), de la que cabe destacar, dadas las circunstancias económicas y sociales posteriores de la Guerra Civil española, un aumento de tipos y la inclusión de los empresarios individuales (posteriormente, serían excluidos con toda lógica) en la Tarifa III de la Contribución de Utilidades.

De esta Reforma debemos destacar la creación del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, con sustantividad propia, sustituyendo a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades a que nos hemos referido anteriormente.

El objetivo de esta Reforma es esencialmente recaudatorio, poniendo fin a la política de autarquía e intervencionismo, y para ello se sacrifica el principio de equidad por el de recaudación. Por ello, la novedad tributaria más importante en lo que afecta al Impuesto sobre Sociedades es la implantación del sistema de evaluación global de bases imponibles, lo cual conllevó el correspondiente incremento de recaudación (debido principalmente a la ampliación del censo de contribuyentes desconocidos para la Hacienda Pública). La originalidad de la evaluación global consistió en ampliar la actuación probatoria de la Inspección por medios extracontables a grupos homogéneos de contribuyentes.

La Hacienda española consciente del estado en que se encontraban las contabilidades de las empresas después del largo período de vigencia de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, que constituyó un fracaso absoluto en el

para asistir a los obreros eliminados del trabajo por la depresión y a las viudas pensionistas arruinadas por el proceso de inflación.»

régimen de estimación directa de bases imponibles -es decir, a través de la información obtenida de la propia contabilidad del contribuyente-, no dudó un momento en la aplicación del método de “evaluación global” ya que los posibles perjuicios serían inferiores a los beneficios del mismo. En este sentido es de destacar la Exposición de Motivos de la Ley de 6 de diciembre de 1957¹²², por la

¹²² Reproducimos la exposición de motivos dada su vigencia actual:

«1. Durante los últimos veinticinco años ha experimentado el régimen fiscal español una modificación sustancial consistente en que se han incrementado de manera importante el rendimiento y los campos de aplicación de los impuestos en régimen de cuota variable, y esto es, aquéllos en los que la primera manifestación, a efectos tributarios, surge periódicamente de la propia declaración del contribuyente. Es incuestionable que con estos cambios el sistema ha experimentado una mejora, ya que las bases variables se acercan más a las reales que las determinadas en régimen de cuota fija. Pero también es evidente que, como consecuencia de esta transformación, la Administración fiscal ha tenido, para acomodarse a ella, que incrementar grandemente sus trabajos y, sobre todo, ejercer cerca de los contribuyentes una fiscalización inmediata y atenta que no era precisa anteriormente. La mayor parte de estos impuestos, como quiera que su liquidación está basada en datos obtenidos de la contabilidad del contribuyente o de otras manifestaciones de su actividad, plantea la necesidad de fiscalizar aquellas contabilidades o aquellos otros datos de la manera más eficaz posible.

Representa esto un evidente aumento de la presión indirecta, posiblemente supervalorada en nuestro caso como consecuencia de la peculiar idiosincrasia del pueblo español.

Este problema no es privativo de España, ya que en muchos países se ha sentido la necesidad de evitar de alguna manera la vigilancia directa o inquisitorial sobre el contribuyente, apelando al establecimiento de sistemas basados en datos objetivos.

La determinación de las bases individuales de cada contribuyente mediante signos objetivos establecidos por la Administración ha sido defendida por hacenistas de categoría internacional, aun cuando presente inconvenientes por las dificultades de determinar cuáles son los signos más significativos dentro de cada actividad sujeta a tributación y, sobre todo, cuál debe ser su ponderación en el momento de fijar la base imponible. Dichos inconvenientes desaparecen si se concibe la tributación en una forma global, es decir, mediante la agrupación de los contribuyentes que se dediquen a una misma actividad. Si se consigue esta agrupación y se llega, mediante el uso de datos económicos, a precisar la base imponible del grupo, el problema del reparto de esta cifra entre los distintos miembros de la profesión cambia por completo de naturaleza, toda vez que se convierte a los propios interesados en coadyudantes de la Administración, estableciéndose una colaboración activa en la que destacaren los conocimientos de la vida interna del negocio que pueden poner de manifiesto los propios contribuyentes, hasta entonces remisos o contrarios a la acción inquisitorial del fisco.

Resultará así que, aun cuando la tributación global al ser fijada por datos económicos adquiere un carácter de rendimiento medio, podría llegar en la determinación de la cifra de cada contribuyente a una tributación cuasi subjetiva, habida cuenta de que con la colaboración de los contribuyentes será factible el correcto señalamiento de signos objetivos. Y es de suponer que colaboraren del mejor grado en este trabajo, ya que cuanto mejor determinados estén los signos más justo será el reparto de la carga tributaria.

El mayor obstáculo que se podría presentar para llevar adelante este propósito es el de que no hubiese posibilidad de disponer de aquellos grupos de contribuyentes. Pero en nuestro país se da la circunstancia afortunada de que el Movimiento Nacional ha hecho de la sindicación un elemento básico de nuestra vida económica. Siendo esto así, nada se opone a que se establezca

coherente defensa y perfecta justificación en la implantación de los métodos objetivos de determinación de bases imponibles.

La Ley de Reforma de 1957 instauró el método de “convenios” para los impuestos indirectos y el de “evaluación global para determinados impuestos directos” antecedente de la Ley General Tributaria de 1963.

Diversos autores han estudiado los efectos producidos por la evaluación global atendiendo a una determinación extracontable del beneficio entre ellos destacamos a:

J. M. Fernández Pirla¹²³ opina que frente a la determinación de beneficios por procedimientos contables, es preferible hablar de valoración cuando no es utilizada la contabilidad. La valoración extracontable del beneficio de la empresa se ha utilizado fundamentalmente en el ámbito fiscal cuando la contabilidad no ofrece garantías suficientes para fundamentar en ella la base de imposición del tributo que grava el beneficio de la empresa.

Barrio de Frutos¹²⁴ resume las características del sistema de evaluación global en la siguiente forma:

un nuevo procedimiento de determinación de bases, que permitirá, por otro lado, reducir al mínimo la presión fiscal indirecta.

Como es natural, la Hacienda española deberá tener en todo momento una intervención sustancial en los trabajos, ya que al Estado no le es dable abdicar de su soberanía tributaria ni olvidar que le corresponde el ejercicio de la justicia fiscal. Y esto no es solamente por propio respeto, sino, sobre todo, para vigilar de manera muy especial que, en ningún momento, pueda emplearse el nuevo procedimiento como arma de lucha económica de unos contribuyentes contra otros o como medio de establecer o robustecer el grado de predominio en que se encuentra una determinada actividad industrial o comercial en el mercado. Y tampoco, desde luego, para producir una reducción de los ingresos del Tesoro.

Conviene significar que el nuevo régimen de convenios globales con grupos de contribuyentes difiere sustancialmente de los conciertos que hasta ahora ha celebrado nuestra Hacienda.

Debe reconocerse que el nuevo sistema que va a establecerse representa una modificación muy importante en nuestro régimen tributario. Por ello, es aconsejable iniciarlo en forma prudente y experimental y facultar al Ministerio de Hacienda para marcar el ritmo de su aplicación, dándole al efecto una autoridad discrecional, tanto respecto a la determinación de las actividades profesionales que deben acogerse a este sistema, como al conjunto de impuestos que se prestan a este tratamiento fiscal, para llegar más tarde, cuando la experiencia haya considerado en realidad los propósitos, a una configuración más perfecta y permanente del estatuto fiscal de la profesión.»

¹²³ FERNÁNDEZ PIRLA, M. *Economía de la Empresa*. Madrid, 1961, págs. 319 y 320.

¹²⁴ BARRIO de FRUTOS, J. *El régimen de evaluación global*. Ediciones Deusto. 1986, pág. 14.

- a) Determinación de la base de cada grupo homogéneo de contribuyentes por medio de estudios económicos, utilizando la técnica de la econometría y de la estadística, operando sobre situaciones ya pasadas, con posibilidad, por lo tanto, de conocer los datos necesarios con cierta seguridad.
- b) Imputación de la base a cada empresa por medio de índices básicos y de corrección.
- c) Colaboración de los administrados, tanto en la fijación de la base, como en la imputación de la misma a cada empresa.
- d) Voluntariedad de la aplicación del sistema.

José Antonio Aguirre Rodríguez¹²⁵ afirma con rotundidad: “La evaluación global pretende determinar en primer lugar el beneficio real del grupo por procedimientos extracontables, al margen por completo de la simple agregación de datos contables.”

Finalmente el **Banco Central** en 1959 llevó a cabo un estudio económico sobre las evaluaciones globales. En el informe destaca que se produjo un aumento de recaudación y aumento del número de contribuyentes, pero al mismo tiempo se produjo un retroceso en los procedimientos de aplicación del impuesto.

Se trataba en definitiva de un sistema de cupo con rasgos propios de los procedimientos indiciarios para determinar el beneficio.

Esta Reforma no representó ningún avance importante sobre el tema que estamos tratando, es decir, el acercamiento del resultado contable a la base imponible y su posterior comprobación administrativa.

¹²⁵ AGUIRRE RODRÍGUEZ, J. A. «La evaluación global, condicionamientos técnicos», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Nº 68, Madrid, 1985.

3.4. LA REFORMA TRIBUTARIA DE 11 DE JUNIO DE 1964 (SEGUNDA REFORMA TRIBUTARIA DE MARIANO NAVARRO RUBIO)

La Reforma Tributaria de 1964¹²⁶ no tuvo motivos recaudatorios y se centró en dos aspectos básicos, cuales son: la sistematización y simplificación del sistema tributario español vigente en la época.

Ese mismo año el ministro con buen criterio afrontó las reformas del sistema tributario y el Proyecto de la Ley General Tributaria.

Dentro de la sistematización y perfeccionamiento tributario, se creó el Impuesto general sobre las Sucesiones y un Impuesto especial del 4 por cien sobre los valores mobiliarios, así como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

También se realizó una articulación definitiva de los impuestos de producto y del Impuesto sobre Sociedades, de forma que todos aquellos se convirtieran a cuenta de éste.

Con referencia al Impuesto sobre Sociedades, el Decreto 3.359/1967, de 23 de diciembre, aprueba el Texto Refundido del mismo; sin embargo, las novedades son pocas, inclusive manteniéndose el sistema de determinación objetiva de las bases imponibles (“evaluación global”), que no sería erradicado legal y definitivamente hasta la reforma del Ministro de Hacienda Francisco Fernández Ordóñez en 1978¹²⁷. Para la determinación del beneficio neto fiscal (Base Imponible), el nuevo Texto Refundido (art. 14) hacía referencia a que “se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el período de la imposición el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos”. Por último, se articulan definitivamente los impuestos de producto¹²⁸ y el Impuesto sobre

¹²⁶ NAVARRO RUBIO, M. «Objetivos de una reforma Tributaria». *Boletín de Estudios Económicos*, Nº 63, Universidad Comercial de Deusto, Bilbao, 1964, pág. 664.

¹²⁷ Sin embargo, existe una Orden Ministerial de 25-agosto-1977 que excluyó a todas las sociedades del régimen de estimación objetiva global, obligando al régimen de estimación directa para los ejercicios cerrados a partir del 28-octubre-1977. En cuanto a los impuestos indirectos la exclusión de los sistemas de convenios para la determinación de la base imponible se aplicó a partir del 1º de enero de 1978.

¹²⁸ Debemos destacar como impuestos de producto a cuenta del Impto. Sociedades: La Contribución Territorial Rústica y Pecuaria; la Contribución Territorial Urbana; las cuotas fijas del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (en actividades profesionales

Sociedades, de forma que aquéllos se convirtieron en impuestos a cuenta de éste¹²⁹.

La doble contabilidad (económica y fiscal) siguió en pleno auge y más especialmente en aquellas entidades que legalmente no se habían visto obligadas o interesadas en pasar al régimen de estimación directa partiendo de los datos que ofrecía su contabilidad¹³⁰. Incluso en el supuesto de la denominada “estimación directa”, la contabilidad se ajustaba estrictamente a las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades, a fin de evitar los innumerables ajustes que deberían producirse si la misma se llevaba según criterios contables evolucionados y realistas siguiendo directrices contables españolas e internacionales.

Como conclusión a este período, podemos afirmar que el olvido de la contabilidad por parte de los responsables de configurar la base imponible fue total, a pesar de las recomendaciones de prestigiosos economistas como Enrique Fuentes Quintana en su Libro Verde y en el Libro Blanco de J. Villar Mir, el cual será analizado en el apartado 3.8.

3.5. CRISIS DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 11 DE JUNIO DE 1964

En 1966 los responsables del Ministerio de Hacienda, empezaron a darse cuenta de la “marcha atrás “ que había supuesto la creación de la determinación de la base imponible mediante el sistema de evaluación global.

Este método de determinación, se estuvo aplicando durante el período de 1957-1964, habiendo provocado en opinión de diversos tratadistas, una dejadez de los procedimientos de comprobación de la base imponible, basada en estimaciones extracontables y colectivas.

Las empresas fueron, como era de esperar creciendo en complejidad administrativa y estructura de negocio, siendo su adaptación al mercado mucho

realizadas por entidades jurídicas); las cuotas del Impuesto sobre las del Capital y las cuotas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.

¹²⁹ El mecanismo consistía esencialmente: integrar en la base imponible del Impto. Sociedades las distintas bases imponibles de los impuestos a cuenta del mismo, deduciendo de la cuota íntegra las cuotas tributarias pagadas por cada uno de los distintos impuestos a cuenta.

¹³⁰ Diversas disposiciones intentaron impulsar que las sociedades salieran del régimen de evaluación global de bases imponibles, así en determinados supuestos objetivos -actividades concretas, capital fiscal, volumen de operaciones- (Decreto-Ley 8/1966, de 3 de octubre y la Ley 60/1969, de 30 de junio); y también concediendo incentivos y beneficios fiscales (Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre y Real Decreto-Ley 18/1976, de 8 de octubre).

más rápido que la pesada máquina burocrática del Ministerio de Hacienda siempre escaso tanto de recursos humanos como económicos.

Como no podía ser menos, los cambios que se estaban produciendo en cuanto a reforma del sistema impositivo de la mano del proyecto de reforma de la Ley General Tributaria la cual aportó nuevos medios de determinación de la base imponible, en concreto su art. 47 establecería los siguientes regímenes:

- a) Estimación Directa.
- b) Estimación Objetiva.
- c) Estimación por Jurados.

Los dos primeros regímenes de estimación han mantenido su vigencia a pesar de las modificaciones introducidas en el transcurso de los años.

La estimación por jurados fue definitivamente desterrada por la Ley 34/1980, de 21 de junio, que creó en su lugar la estimación indirecta.

Durante este período, es de destacar la publicación del primer Plan General de Contabilidad¹³¹ en 1973, siendo inicialmente de carácter voluntario y posteriormente obligatorio para aquellas empresas que se acogieran a la regularización voluntaria de sus balances¹³². Paralelamente se creó el Instituto de Planificación Contable, verdadero artífice de los estudios contables españoles y del movimiento normalizador de la contabilidad. Es de destacar la trascendencia de la obra realizada por el Instituto de Planificación Contable en relación al Impuesto sobre Sociedades, pues su desarrollo irá en el futuro indisolublemente unido al progreso de la contabilidad¹³³.

Finalmente¹³⁴ el régimen de evaluación global continuó herido de muerte hasta su supresión definitiva por las leyes reformadoras Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8 de diciembre y Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades de 27 de diciembre.

¹³¹ Decreto 530/1973, de 22 de febrero.

¹³² En virtud de lo dispuesto por el Decreto-Ley 12/1973, de 30 de noviembre.

¹³³ GOTA LOSADA, A. *op. cit.* pág. 346.

¹³⁴ VELÁZQUEZ CUETO, F. «Los métodos de determinación de la base imponible». *Crónica Tributaria*, Nº 74, Madrid, 1995.

3.6. EL PROYECTO DE LEY PARA REGULAR EL FRAUDE CONTABLE

Hemos creído oportuno realizar una breve referencia a un Proyecto de Ley que a pesar de que no llegó nunca a discutirse en las Cortes, debido al cese del ministro de Hacienda su contenido permite realizar una serie de consideraciones.

Dicho proyecto fue aprobado por el gobierno en 1976 y tenía por título: Proyecto de Ley de Disciplina Contable y Fraude Fiscal. Su elaboración pretendía ser una respuesta contundente a las denominadas “dobles contabilidades” y desvío de beneficios empresariales mediante la utilización de prácticas contables nada acordes con lo que hoy se conoce como la imagen fiel de los estados financieros.

A los efectos de nuestro estudio sólo nos interesa el contenido de los aspectos contables dejando de lado los aspectos de represión de fraude fiscal que fundamentalmente proponían un endurecimiento de las sanciones tributarias.

El Proyecto de Ley de Disciplina contable constituyó un intento serio y enormemente constructivo en palabras de Gota Losada¹³⁵, siendo un proyecto avanzado en su tiempo si lo comparamos con la actual Ley 43/1995 de 27 de diciembre de 1995 en cuanto al acercamiento de las disciplinas contables y fiscales.

Seguidamente en el cuadro 3.2 se reproduce de forma resumida los principales aspectos que se proponían modificar. De la lectura de los apartados del proyecto, vemos que con respecto del epígrafe 1 se deducía un interés por la aceptación de la normas contables en sustitución de las criticadas evaluaciones globales que de forma indirecta habían contribuido al desaguisado contable en las empresas.

Respecto del epígrafe 2, se enunciaba de una forma que la base imponible en estimación directa (es decir ingresos menos gastos) debía deducirse de la propia contabilidad en cumplimiento de las normas contables vigentes en aquel momento.

Finalmente se proclamaba la necesidad de la aparición en escena de un tercero (auditor) que permitiera a modo de revisión la validez de los criterios contables. Hay que entender que en aquellos años en España no se conocía todavía la figura del auditor externo.

No quisiéramos concluir este apartado, sin dejar constancia que a pesar que la reciente Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades aprobada ese mismo año se decantó por una separación de la contabilidad y la fiscalidad mediante una estricta regulación, podemos afirmar con la regulación actual de la Ley 43/1995

¹³⁵ GOTA LOSADA, A. *op. cit.* pág. 381.

que las reformas impositivas siempre en mayor o menor medida retornan a sus orígenes aunque de forma diferente.

Cuadro 3.2.

ESQUEMA DEL PROYECTO DE LEY DE DISCIPLINA CONTABLE	
Aspectos contables:	
1.	Todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades estarían sometidos al régimen de estimación directa o contable de sus bases imponibles.
2.	La base imponible en régimen de estimación directa se deduciría de la contabilidad, según el Código de Comercio, Plan General de Contabilidad de 22 de febrero de 1973 y adaptaciones sectoriales.
3.	Se creaba la figura del auditor contable, como profesional libre oficial, que colaboraría con la Hacienda Pública.

3.7. LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1978

Los antecedentes a la reforma de 1978 los encontramos en el Libro Verde¹³⁶ que contenía un conjunto de recomendaciones elaboradas 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 y sus aportaciones fueron entendidas como severas críticas al sistema tributario vigente. Las referencias al cumplimiento de las recomendaciones efectuadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico no fueron correctamente interpretadas por los responsables del Ministerio de Hacienda más preocupados por su entorno político que por la mejora del propio sistema impositivo. Años más tarde el propio profesor Fuentes Quintana reconoció¹³⁷ la necesidad de seguir profundizando en las recomendaciones del Libro Verde.

¹³⁶ Informe editado en cuatro tomos, con un total de 995 que por motivos políticos no trascendió a la luz pública.

¹³⁷ "Los Principios de la imposición española y los problemas de su reforma". Conferencia de ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, 1975.

El libro Blanco¹³⁸ de reforma encargado por el ministro J. M. Villar a los profesores José Víctor Sevilla Segura y Manuel Lagares Calvo, partió de su predecesor el Libro Verde y de una serie de informes elaborados por funcionarios del Ministerio de Hacienda. A pesar que su publicación se consideró materia reservada y no trascendió a la luz pública, es de destacar las aportaciones en cuanto a la flexibilidad impositiva¹³⁹ y los efectos de los incentivos tributarios¹⁴⁰ contenidos en el referido informe.

Esta reforma tributaria está políticamente unida en la historia, al cambio democrático del Estado español, junto a las primeras elecciones democráticas de junio de 1977 y a la aprobación y entrada en vigor de la Constitución de 1978¹⁴¹. Siendo el principal artífice el Ministro de Hacienda Francisco Fernández Ordóñez.

El punto de arranque debe situarse en la Ley 50/1977 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 14 de noviembre. Dicho cuerpo legal fue el resultado normativo de los denominados "Pactos de la Moncloa", de tan decisiva importancia en el campo político como en el económico, destacando al profesor Enrique Fuentes Quintana¹⁴² como su promotor e impulsor. En el cuadro 3.3 se reproduce el esquema de la Ley de Medidas Urgentes.

¹³⁸ *Informe sobre el sistema tributario Español. Criterios para su reforma.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales junio 1976.

¹³⁹ VÍCTOR SEVILLA J. *Flexibilidad impositiva. Un Estudio económico del sistema fiscal español.* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

¹⁴⁰ LAGARES CALVO, M.J. *Incentivos tributarios a la inversión privada.* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

¹⁴¹ La Carta Magna fue aprobada por las Cortes el 31-octubre-1978, ratificada por el pueblo español en referéndum de 6-diciembre-1978, sancionada por S. M. El Rey el 27-diciembre-1978 y publicada en el BOE (entrada en vigor) el 29-diciembre-1978.

¹⁴² FUENTES QUINTANA, E. «Los Pactos de la Moncloa historia de la transición». *Diario 16*, 1982, págs. 489 a 493.

Cuadro 3.3.

1. Penalización como delito de las infracciones tributarias dolosas de más de 2.000.000 de pesetas.
2. Posibilidad de investigar las cuentas corrientes bancarias.
3. Lucha contra la alusión fiscal mediante:
 - a) Supresión de la exención por Impuesto sobre Sociedades del beneficio no repartido por las sociedades de inversión mobiliaria que no cotizaran efectivamente en bolsa.
 - b) Supresión de la exención de las plusvalías obtenidos por venta de títulos valores a las sociedades de inversión mobiliaria.
4. Gravamen de la transmisión de acciones al tipo propio de transmisión de inmuebles y conforme al valor de los mismos, cuando el activo de la sociedad estuviese integrado en mas del 80% por bienes inmuebles rústicos y urbanos y siempre que la transmisión de las acciones o participaciones fueran superiores al 80% del capital fiscal.
5. Gravamen por Impuesto sobre Sociedades de las plusvalías por enajenación de bienes inmuebles situados en España, obtenidos por sociedades no residentes en España.
6. Veracidad contable. Se permitió una nueva regularización contable de las sociedades, concediendo la exención de todos los tributos correspondientes a la exteriorización de activos y pasivos ocultos y eliminación de activos y pasivos ficticios.
7. Honestidad fiscal por parte de las personas físicas. Se permitió presentar una declaración complementaria del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas por el ejercicio 1976, sin sanción ni recargo alguno, concediendo la amnistía de los años anteriores, si la declaración complementaria era veraz.
8. Publicación de las listas de contribuyentes por los Impuestos sobre la Renta y Patrimonio.

En referencia al Impuesto sobre Sociedades, se publica -BOE del 30 de diciembre de 1978- la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, antecedente próximo de la actual reforma de 1995, éste se articula como un impuesto moderno de naturaleza directa, personal y unitaria (sintética) que grava la renta de las entidades jurídicas (así se desprende de su artículo 1º). Desaparecen, pues, los impuestos de producto a cuenta, así como cualquier vestigio de la imposición o cuota mínima¹⁴³.

Sin perder de vista el objetivo principal de nuestro estudio, es decir, las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad en el ámbito del Impuesto sobre

¹⁴³ En el mismo sentido a lo sucedido en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado con anterioridad por la Ley 44/ 1978, de 8 de septiembre.

Sociedades y, por ende, la incidencia de la comprobación administrativa del resultado contable de la entidad, es importante destacar que la citada reforma de la Ley 61/1978 derivó en la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, constando de 400 artículos), entrando en vigor para los ejercicios sociales iniciados el 1º de enero de 1983. La ausencia de un Reglamento ejecutivo y unitario del Impuesto desde su nacimiento en 1920, es uno de los aspectos que glosa la exposición de motivos del mismo, en aras a defender su necesaria publicación.

En los borradores del proyectado reglamento no faltaron relevantes y autorizadas voces críticas al mismo en lo que se veía como un completo plan contable de carácter fiscal. Instituciones y organizaciones contables (Instituto de Planificación Contable, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas: AECA), Corporaciones oficiales (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España) y Catedráticos de contabilidad, fueron unánimes en oponerse a que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades contuviera un Plan Contable Fiscal, paralelo al Plan Contable aprobado por Decreto de febrero de 1973.

En este sentido, una de las voces críticas dentro del propio Ministerio de Hacienda fue la de Alfonso Gota Losada (Director General de Tributos hasta enero de 1982)¹⁴⁴, quién con referencia a los aspectos contables del Reglamento, escribía en sus “Notas críticas al borrador del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades” que debían suprimirse gran parte de las referencias contables (principios contables, normas de valoración, definiciones, cuentas a utilizar, motivos de cargo y abono, etc.), partiendo por tanto del beneficio contable, determinado según el Plan General de Contabilidad, procediéndose a continuación a regular pura y exclusivamente las diferencias entre el beneficio contable y el beneficio fiscal, según procedieran de la aplicación de principios tributarios distintos a los contables, reglas de valoración diferentes, criterios de imputación temporal de ingresos y gastos dispares y, por último, de las peculiaridades relativas al cómputo fiscal de los ingresos o a la deducción o no de los gastos¹⁴⁵. Inclusive el Ministro de Hacienda Jaime García Añoveros, se mostró partidario de depurar el Reglamento de la normativa contable y dejarlo reducido a la regulación del beneficio fiscal o base imponible; sin embargo, los redactores consiguieron que prevaleciera su tesis en favor del citado borrador¹⁴⁶.

¹⁴⁴ GOTA LOSADA, A. *op. cit.* Tomo I, págs. 502 y 503.

¹⁴⁵ Así se dispone en la actualidad en el artículo 10.3 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995): “En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

¹⁴⁶ Imaginamos que no estarían dispuestos a echar por la borda su árduo y laborioso trabajo de recopilación de normas contables para adaptarlas a la idiosincrasia de la normativa fiscal.

En la exposición de motivos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuando se encara en las relaciones contabilidad-fiscalidad se opta por una alternativa ecléctica¹⁴⁷, cual es “la armonización de los criterios contables y fiscales, sin que esto signifique que las valoraciones contables hayan de aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales”, y añade que “resulta la más plausible, siendo, además, la postura seguida tradicionalmente en nuestro ordenamiento”¹⁴⁸.

Si bien los redactores del Reglamento tuvieron la intención de mantener incólume la contabilidad, pero para regular el beneficio fiscal, en lugar de utilizar las normas jurídico fiscales precisas, o sea, las que implicaban un trato diferencial respecto del Plan General Contable, concibieron un beneficio fiscal expuesto con técnica y forma contable, lo cual desembocó en un aparente Plan Contable paralelo, que no es tal, sino normas jurídicas, expuestas con técnica contable, de ahí que el Reglamento dedique 107 artículos para regular la base imponible.

Cabe destacar que uno de los hitos que sin duda pasará a las crónicas del Impuesto fue la Reforma mercantil de finales de los años 80. Una reforma cuyas piezas básicas están en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoria de Cuentas y en la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CE en materia de Sociedades.

Esta evolución histórica del Impuesto, no podía finalizar sin realizar una referencia a la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad -PGC- (Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre) y que entró en vigor en el año 1991¹⁴⁹.

Según la Disposición Final 7ª se declaran derogadas las disposiciones contables contenidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y que sean incompatibles con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, añadiendo a continuación, que la derogación general anterior sobre normativa contable no afectaría a las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal establecidas, especialmente, en el Impuesto sobre Sociedades. Dichas disposiciones fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal,

¹⁴⁷ Las otras dos alternativas desestimadas por el Reglamento, según su exposición de motivos, son la de la aceptación incondicional de las valoraciones contables a efectos de determinar la base imponible y el sometimiento de la contabilidad a las valoraciones aceptadas a efectos fiscales. Ambas se consideran inaplicables, bien por lo que supondría una deslegalización práctica del impuesto (1ª alternativa) o bien porque pondría en peligro la propia subsistencia de la contabilidad como técnica de información y representación de la verdadera situación patrimonial y de las operaciones de la entidad (2ª alternativa).

¹⁴⁸ Tendrán todavía que transcurrir trece años para romper ese “tradicionalismo” y encarar la reforma del Impuesto sobre Sociedades en base al resultado contable, obtenido según principios contables, para determinar la base imponible.

¹⁴⁹ Ejercicios que se inicien con posterioridad al 31 de diciembre de 1990.

siempre que no coincidieran con los principios contables utilizados por la sociedad, son las que llevarían a la misma a practicar los ajustes extracontables sobre el resultado para obtener la cuantificación de la base imponible¹⁵⁰.

El intento de conciliación introducido en la referida Disposición Final séptima, supuso el inicio de una tímida reforma de acercamiento entre las empresas, que persiguen el cálculo de la cuenta de pérdidas y ganancias, con una visión mucho más amplia que la permitida por la propia administración tributaria que introduce restricciones con la justificación de que no sea alterada la capacidad de pago de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

La publicación de la Ley 61/1978, supuso el fin de una larga reforma tributaria iniciada en 1845 completándose con la adaptaciones de la norma mercantil, siendo ambos hechos históricos en la evolución del Impuesto los aspectos quizás más relevantes en relación a nuestro estudio. El período de desasosiego no había hecho nada más que empezar para los próximos 17 años marcado por el la inmensa legislación publicada hasta la actual Ley del Impuesto.

3.8. CONCLUSIONES

La primera referencia al Impuesto sobre Sociedades la encontramos en la Ley de Presupuestos para 1845. Se instauró un gravamen sobre los alquileres de los edificios ocupados por las sociedades, dentro de la denominada Contribución Industrial y del Comercio.

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 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 de los textos legales de los tributos entonces existentes, con el objetivo de crear un impuesto moderno que incidiera sobre los conceptos impositivos citados.

¹⁵⁰ En la misma fecha del 20-diciembre-1990 de aprobación del PGC, se aprueba el Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre, posteriormente refrendado por la Ley 17/1991, de 27 de mayo, que da cobertura legal a la D. F. 7ª del PGC, modificando el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según la siguiente transcripción literal: "Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad, *con las especialidades y excepciones previstas en la presente Ley y demás normas de naturaleza tributaria.*". La letra cursiva indica la adición al texto original del citado artículo.

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.

Más tarde se produjo la elaboración, en sucesivas leyes, del texto refundido de la Contribución de Utilidades de la riqueza mobiliaria. Se trata de la Ley de 29 de abril de 1920, la Ley de Reforma Tributaria de 26 de julio de 1922 y el Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922.

Podemos hacer las siguientes consideraciones sobre estos textos legales. En el aspecto contable se impone a todo contribuyente sujeto, la obligación de llevar cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de Comercio. Sin embargo, debemos enfatizar que la determinación de la renta imponible se llevaba a cabo por procedimientos administrativos tendentes a la aplicación e interpretación de las normas fiscales sobre la información obtenida del contribuyente. Resultando ocioso destacar la precaria situación contable de las empresas y el reducido número de medios humanos y materiales del Ministerio de Hacienda.

El 26 de diciembre de 1957 se produce la Reforma Tributaria del Ministro de Hacienda Mariano Navarro Rubio.

De esta reforma debemos destacar la creación del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, con sustantividad propia, sustituyendo a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades.

El objetivo de esta reforma es esencialmente recaudatorio, poniendo fin a la política de autarquía e intervencionismo, y para ello se sacrifica el principio de equidad por el de recaudación. Por ello, la novedad tributaria más importante en lo que toca al IS es la implantación del sistema de evaluación global de bases imponibles, lo que implicó un incremento de recaudación, (debido principalmente a la ampliación del censo de contribuyentes conocidos para la Hacienda Pública). La originalidad de la evaluación global consistió en ampliar la actuación probatoria de la Inspección por medios extracontables a grupos homogéneos de contribuyentes.

La Ley de Reforma de 1957 instauró el método de “convenios” para los impuestos indirectos y el de “evaluación global para determinados impuestos directos”, antecedente de la Ley General Tributaria de 1963.

Esta reforma no representó ningún avance importante sobre el tema que estamos tratando, es decir, el acercamiento del resultado contable a la base imponible y su posterior comprobación administrativa.

La Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, o segunda reforma tributaria de Mariano Navarro Rubio, no tuvo motivos recaudatorios y se centró en

dos aspectos básicos: la sistematización y la simplificación del sistema tributario español vigente en la época.

Con referencia al Impuesto sobre Sociedades, el Decreto 3.359/1967, de 23 de diciembre, aprueba el Texto Refundido del mismo. Sin embargo las novedades son pocas, manteniéndose el sistema de determinación objetiva de las bases imponibles (“evaluación global”).

La doble contabilidad (económica y fiscal) siguió en pleno auge y más aun en aquellas entidades que legalmente no se habían visto obligadas o interesadas en pasar al régimen de estimación directa partiendo de los datos que ofrecía su contabilidad. Incluso en el supuesto de la denominada “estimación directa”, la contabilidad se ajustaba estrictamente a las disposiciones fiscales, a fin de evitar los innumerables ajustes que deberían producirse si la misma se llevaba según criterios contables evolucionados y realistas, siguiendo directrices contables españolas e internacionales.

Como conclusión de este período, podemos afirmar que el olvido de la contabilidad por parte de los responsables de configurar la base imponible fue total.

En 1966 los responsables del Ministerio de Hacienda empezaron a darse cuenta de la “marcha atrás” que había supuesto la creación de la determinación de la base imponible mediante el sistema de evaluación global. Este método se estuvo aplicando desde 1957 hasta 1964.

Durante este período es de destacar la publicación del primer Plan General de Contabilidad en 1973, siendo inicialmente de carácter voluntario y posteriormente obligatorio para aquellas empresas que se acogieran a la regularización voluntaria de sus balances. Paralelamente se creó el Instituto de Planificación Contable, verdadero artífice de los estudios contables españoles y del movimiento normalizador de la contabilidad. Es de destacar la trascendencia de la obra realizada por el Instituto de Planificación Contable respecto al IS, pues su desarrollo irá en el futuro indisolublemente unido al progreso de la contabilidad.

Hemos creído oportuno hacer una referencia a un proyecto de Ley que, a pesar de que nunca se trató en las Cortes debido al cese del Ministro de Hacienda, su contenido permite realizar una serie de consideraciones. Dicho proyecto fue aprobado por el gobierno en 1976 y tenía por título “Proyecto de Ley de Disciplina Contable y Fraude Fiscal”.

El esquema de este proyecto en sus aspectos contables contenía tres puntos básicos:

1. Todos los sujetos pasivos del IS estarían sometidos al régimen de estimación directa o contable de sus bases imponibles.
2. La base imponible en régimen de estimación directa se deduciría de la contabilidad, según el Código de Comercio, Plan General de Contabilidad de 22 de febrero de 1973 y adaptaciones sectoriales.
3. Se creaba la figura del auditor contable, como profesional libre oficial, que colaboraría con la Hacienda Pública.

Llegamos así a la Reforma Tributaria de 1978. Ella está políticamente unida en la historia al cambio democrático del Estado español, junto a las primeras elecciones democráticas de junio de 1977 y a la aprobación y entrada en vigor de la Constitución de 1978.

En referencia al IS se publica la Ley 61/1978. Éste se articula como un impuesto moderno de naturaleza directa, personal y unitaria (sintética) que grava la renta de las entidades jurídicas. Desaparecen, pues, los impuestos de producto a cuenta, así como cualquier vestigio de la imposición o cuota mínima.

La Ley 61/1978 derivó en la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que entró en vigor para los ejercicios iniciados el 1º de enero de 1983. No faltaron críticas autorizadas a este Reglamento. Instituciones y organizaciones contables, Corporaciones oficiales y Catedráticos de contabilidad fueron unánimes en oponerse a que el Reglamento contuviera un Plan Contable Fiscal, paralelo al Plan Contable aprobado en 1973.

La evolución histórica del Impuesto anterior a la Reforma de 1995 no puede eludir una referencia al nuevo Plan General de Contabilidad, que entró en vigor en 1991.

Según su Disposición final 7ª se declaran derogadas las disposiciones contables contenidas en el Reglamento del IS que fueran incompatibles con lo establecido en el PGC, añadiendo que la derogación general anterior no afectaría las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal establecidas en el IS. Dichas disposiciones fiscales son las que llevarían a los ajustes extracontables sobre el resultado para obtener la base imponible.

Este breve resumen histórico pone en evidencia que las leyes fiscales se han creado a espaldas de las normas contables. No obstante, la tendencia de la evolución ha sido claramente la modificación de esa separación, aproximando paulatinamente la base imponible al resultado contable. Esta tendencia tiene un antecedente, frustrado pero muy importante, en el proyecto del gobierno de 1976, que no llegó a ser tratado por las Cortes. La Ley 43/1995 ha sido un paso más, a nuestro juicio intermedio, en esta misma tendencia.

Capítulo 4

LA TRIBUTACIÓN COMPARADA

La unión fiscal es un acuerdo internacional entre un grupo de países referente a los impuestos internos, por el que países participantes acuerdan llevar a cabo una serie de acciones simultáneas con respecto a una reorientación de la discriminación geográfica prescrita en su estructura fiscal interna.

SHIBATA

En España más que un sistema de armonización fiscal, lo que existe es un sistema de interferencia.

ÁNGEL LUIS GONZÁLEZ

4.0. INTRODUCCIÓN

En este capítulo expondremos un resumen de las características tributarias, a los efectos de obtener unas primeras conclusiones de la tributación comparada, de un conjunto de países seleccionados.

La metodología seguida ha consistido, en primer lugar, en la selección de veinte países, a los que se considera significativos tanto por su carácter representativo de su propia fiscalidad, como por el contexto actual en el que cabe analizar cualquier reforma fiscal en España. Los países en cuestión, por orden alfabético, 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.

En segundo lugar, se ha procedido al estudio de los aspectos tributarios más relevantes para el caso que nos interesa de una forma ordenada con el objetivo de homogeneizar la información analizada. Tales aspectos son expuestos sistemáticamente en el mismo orden para todos los países, a modo de facilitar su comparación.

Se han seleccionado dos grandes categorías, cada una de las cuales atiende a las siguientes premisas:

- La primera clasificación obedece a la descripción de los aspectos generales de la tributación de las empresas.
- La segunda clasificación, se compone de las principales partidas que configuran la determinación de la base imponible en cada uno de los países seleccionados. Los datos obtenidos, lo han sido a fecha de 31 de julio de 1995, no disponiéndose de datos más actuales debido a la complejidad de los distintos sistemas fiscales y de las fuentes de información de cada país.

Los aspectos seleccionados son 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.

El método de exposición, siguiendo el estilo de diversos manuales¹⁵¹, ha consistido en tomar país por país¹⁵², en el orden alfabético correspondiente, y posteriormente efectuar un breve resumen de los aspectos arriba indicados, en el orden preestablecido para todos los casos. En determinados países, no se dispuso de información suficiente sobre un apartado en particular. En estas situaciones, el apartado ha sido omitido.

Una vez analizados los principales aspectos tributarios de los países seleccionados, se describe en el apartado segundo la evolución de la armonización fiscal en la Unión Europea de la imposición directa, con especial referencia del Impuesto sobre Sociedades. Relacionado con el proceso de armonización, se resumen las conclusiones y recomendaciones del informe elaborado por un comité de expertos presidido por Onno Ruding, que sin duda aporta una visión concreta de las diferencias existentes entre los países europeos y obliga a reflexionar en la necesidad de iniciar un proceso de homologación de los sistemas tributarios actuales.

¹⁵¹ COOPERS & LYBRAND *International Tax Summaries, A Guide for Planning and Decisions*. John Wiley & Sons, Inc., New York, 1996.

¹⁵² *European Tax Handbook*, IBFD Publications BV 1996.

4.1. LA FISCALIDAD EN EUROPA Y OTROS PAÍSES DE INFLUENCIA

4.1.1. Alemania

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades^{153 154}

1.1. Tipo de gravamen:

El tipo general de gravamen para las sociedades sujetas a responsabilidad fiscal ilimitada es del 45%. Este tipo de gravamen se reduce al 30% para el caso de beneficios distribuidos. Los accionistas residentes, pueden solicitar una deducción fiscal, a cuenta de su impuesto personal de igual cantidad a lo pagado por la compañía sobre los beneficios distribuidos. Existe un sobretipo de gravamen denominado de fines sociales del 7,5% sobre el impuesto sobre beneficios que está vigente desde 1995. Los impuestos sobre los beneficios retenidos y para beneficios distribuidos se elevan al 48,375% y 32,25% respectivamente.

Las sociedades pueden distribuir beneficios obtenidos en el exterior sin retención de impuestos, siempre que el receptor sea otra sociedad.

1.2. Ganancias de capital:

No hay una disposición especial para gravar las ganancias de capital de una sociedad alemana. Los beneficios de ventas de cualquier tipo son gravadas, en el tipo general de gravamen.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las sociedades alemanas tributan atendiendo a lo expuesto en el apartado 1.1. anterior. Las sociedades extranjeras con establecimientos permanentes en Alemania tienen limitada su tributación respecto de los ingresos recibidos de su sociedad principal en el extranjero. El tipo de gravamen que se les aplica sobre los beneficios de sus establecimientos permanentes es de 42%, el cual, con el sobreimpuesto social, se eleva a 45,15%. Además existe un impuesto que grava los beneficios comerciales.

¹⁵³ DAIBER, C. Assesorin Germany, 1996.

¹⁵⁴ ARTHUR ANDERSEN & Co., *Werstern Europe...a Tax Tour*, 1987.

Los dividendos y otras distribuciones de beneficios realizadas por las filiales se consideran ingresos de origen extranjero si la razón social o el lugar donde se encuentra la dirección de la empresa que realiza la distribución, radica en el extranjero.

En general, los beneficios de una filial extranjera se toman en consideración sólo cuando se distribuyen en forma de dividendos. Una excepción a esta norma se aplica a ciertos tipos de "ingresos de compañía base" obtenidos por empresas extranjeras con control alemán si esos ingresos se gravan en el extranjero a un tipo bajo (menos del 30%) y se dan otras condiciones específicas. A efectos fiscales, tales ingresos de compañía base se atribuyen a los accionistas alemanes en proporción a sus participaciones en la empresa extranjera, y se gravan actualmente en Alemania, independientemente de si la entidad extranjera distribuye realmente sus ingresos o no.

Los beneficios de una sucursal (establecimiento permanente) extranjera se clasifican como ingresos mercantiles de origen extranjero. Esto mismo es aplicable a los beneficios realizados a través de las actividades de un representante extranjero permanente. Se considera que los ingresos procedentes de la de buques mercantes o aviones en comercio internacional constituyen ingresos mercantiles procedentes del extranjero, independientemente de si se mantiene o no un establecimiento permanente o un representante permanente en el extranjero.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Los convenios sobre doble imposición permiten en muchos casos que los beneficios extranjeros estén exentos de impuestos en Alemania. En otros casos, los impuestos pagados en el exterior pueden ser deducidos de los impuestos alemanes. También existen otras disposiciones de la legislación impositiva que permiten deducciones fiscales si se cumplen determinados requisitos.

El importe de la deducción por impuestos extranjeros no puede exceder el impuesto alemán sobre la renta (para las compañías residentes, el porcentaje del impuesto sobre sociedades calculado al tipo impositivo normal del 45%) gravado sobre los ingresos de origen extranjero. Si se reciben ingresos de más de un país extranjero, se aplica la limitación de la deducción por impuestos extranjeros a cada país. El exceso de deducciones por impuestos extranjeros no puede trasladarse a ejercicios anteriores ni posteriores.

1.5. Clasificación de las sociedades:

- Sociedades de responsabilidad limitada: pueden ser compañías públicas limitadas o compañías privadas limitadas.
- Sociedades colectivas: pueden adoptar diversas formas (sociedad colectivas, sociedad comanditaria, cuentas en

participación típica, cuentas en participación atípica, asociación libre de derecho civil).

- Sociedades cooperativas: pueden ser limitadas o ilimitadas.
- Sucursales de compañías extranjeras.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

La declaración al ministerio de hacienda correspondiente, debe presentarse sobre la finalización del año fiscal. Las autoridades fiscales, revisan las declaraciones tributarias y se comunica a la empresa el plazo de presentación definitiva. El pago del impuesto se realiza en el plazo de un mes después del plazo previamente comunicado. Trimestralmente se exige pagos de anticipos a cuenta. El 31 de mayo suele ser la fecha de presentación del impuesto.

Los pagos de impuestos estimados pueden incrementarse con carácter retroactivo para el ejercicio en curso y para el ejercicio inmediatamente anterior. Los pagos efectuados para un ejercicio fiscal concreto se deducen de la cantidad final de impuestos a pagar ese año, y cualquier deuda tributaria restante debe pagarse normalmente en el plazo de un mes a partir de la recepción de la notificación de contribución. El pago debe realizarse aunque el contribuyente impugne la contribución, a menos que se declare suspensa la recaudación del impuesto.

2) Determinación de la base imponible

Las empresas residentes están sujetas al impuesto de sociedades sobre sus ingresos globales, a menos que existan convenios fiscales de doble tributación que lo impidan.

Para calcular la renta imponible, se deben realizar ciertos ajustes en el importe en el que ha aumentado durante el ejercicio el patrimonio neto de una compañía. Tales ajustes están relacionados con determinados incrementos en el patrimonio neto que están excluidos de la renta imponible, y con ciertos gastos no deducibles, tal y como se describe en los siguientes párrafos.

Incrementos excluibles del patrimonio neto. Las siguientes partidas, entre otras, están excluidas de la renta imponible: aportaciones de capital, primas sobre acciones emitidas, ciertas subvenciones y subsidios para la inversión, plusvalías derivadas de la reorganización en caso de dificultades financieras, y ciertos tipos de ingresos procedentes del extranjero que están exentos de los impuestos alemanes en virtud de un convenio de doble imposición.

Gastos no deducibles. Todos los gastos normales de la actividad comercial se pueden deducir por completo, pero no está autorizada la deducción de ciertos gastos que se especifican en los estatutos fiscales. Entre esos gastos cabe citar los siguientes:

- El coste de regalos a no empleados que superen los 75 DM por receptor y año.
- El 20% del coste de los gastos de entretenimiento.
- Gastos para ciertas casas de huéspedes, licencias de caza y pesca, embarcaciones y otras ayudas similares.
- La mitad de la remuneración pagada a los miembros de las juntas de supervisión de la empresa.
- Ciertas multas y sanciones.
- Aportaciones para fines científicos culturales y de otro tipo que sobrepasen un cierto porcentaje de los ingresos de la corporación o de la facturación y la nómina de empleados durante el ejercicio. El exceso de las aportaciones puede, bajo determinadas condiciones, trasladarse a ejercicios posteriores durante cinco años.
- Las aportaciones a partidos políticos que superen determinadas cantidades especificadas.

2.1. Ganancias de capital:

Las plusvalías no disfrutan de un tratamiento fiscal preferente, pero se puede obtener una prórroga si se enajenan activos fijos de un determinado tipo y se adquieren otros tipos especificados de activos. Si se concede la prórroga, la base impositiva del activo que lo reemplaza se reduce hasta en un 50% de la plusvalía realizada con la enajenación del otro activo. Las plusvalías por la venta de terrenos o edificios se pueden aplazar por completo. Si no se realizan inversiones aptas en el año de la enajenación o en el año anterior, se puede establecer una reserva fiscalmente deducible. La reserva se usa para reducir la base de los activos reemplazados aptos que hayan sido adquiridos o construidos en el plazo de cuatro años a partir del año en el que se enajenó el antiguo activo (el plazo es de seis años para edificios de nueva construcción). Cualquier saldo que reste después de este período de cuatro o seis años debe incluirse en la renta imponible. Un importe equivalente al 6% de ese saldo (para cada año en el que la reserva no se haya reinvertido en activos aptos para sustituir a los antiguos) debe incluirse en la renta imponible del año en el que la reserva se revierte a los ingresos¹⁵⁵.

¹⁵⁵ ERNST & YOUNG, Auditores - Consultores - Asesores Fiscales, *Serie Economía Internacional - Europa*, 1992.

2.2. Amortizaciones:

En general, para bienes inmuebles se debe aplicar el método lineal, con porcentajes especificados legalmente mediante una tabla. Por ejemplo, para edificios el porcentaje por el método lineal es 4% si el permiso de construcción fue solicitado después del 31/03/85. Si el permiso fue solicitado antes del 01/01/94 el contribuyente puede elegir depreciar 10% en los primeros cuatro años, 5% durante los siguientes tres años y 2,5% en los dieciocho años subsiguientes, si es que compra o construye el edificio antes de un año fiscal. Otras alternativas similares se prevén para distintas fechas de los permisos de construcción. Para otros edificios terminados después del 31/12/24, siendo el porcentaje lineal del 2%.

Para bienes muebles y activos de negocios se puede optar por el método lineal o por el método porcentual. En este caso, el porcentaje no puede ser mayor a tres veces el porcentaje lineal y no puede superar el 30% (el menor de los dos). Se permite cambiar del método porcentual al lineal, pero no al contrario.

Existe un tercer método, consistente en que la amortización puede basarse en el rendimiento económico del activo. Los bienes inmuebles y activos inmateriales sólo pueden amortizarse por el método lineal.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

La compañía que distribuye dividendos está obligada a descontar un 25% de retención para impuestos del importe de los dividendos pagaderos a los accionistas. El accionista que tiene responsabilidad fiscal ilimitada, puede luego compensar el impuesto retenido contra su impuesto que grava el reparto sobre los beneficios o a las sociedades. El mismo procedimiento es aplicable al impuesto a las sociedades del 30% sobre los beneficios distribuidos de la compañía.

El importe a pagar (que no refleja el sobre impuesto social) se calcula como sigue:

Beneficio después de impuestos a los beneficios comerciales	100 DM ¹⁵⁶
Menos impuestos a los beneficios de las sociedades	(30)
Beneficio después de impuestos	70
Menos 25% de retención para impuestos	(17,5)
Beneficio después de retención para impuestos	52,5
Total responsabilidad fiscal	47,5

¹⁵⁶ DM: marco alemán.

2.4. *Compensación de pérdidas:*

Los primeros diez millones de DM pueden compensarse hacia atrás dos años. Las pérdidas sobrantes pueden compensarse hacia adelante sin límite de tiempo.

2.5. *Operaciones entre sociedades vinculadas:*

Operaciones de venta, especialmente internacionales, deben llevarse a cabo sobre la base del principio de independencia. Las autoridades alemanas aplican lo dispuesto en las Directivas comunitarias respecto de fusiones de empresas, estas operaciones tienen desgravaciones si intervienen compañías de dos o más estados miembros.

Tras la publicación del informe de 1979 de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre precios de transferencia en las transacciones internacionales, las autoridades fiscales alemanas promulgaron una completa normativa en la que se establecían las directrices administrativas para determinar los precios internos entre empresas afines en cinco tipos específicos de transacciones internacionales:

- Venta de bienes y servicios.
- Préstamos intercompañía.
- Transferencia de bienes intangibles.
- Servicios de gestión.
- Acuerdos de repartos de gastos.

Existe un ratio que limita el endeudamiento respecto de los recursos propios si los préstamos proceden del exterior siendo los coeficientes los siguientes:

RATIO:

Endeudamiento <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> Recursos Propios

LÍMITES:

- Relación de 1 a 2 para pagos por préstamos con intereses a empresas vinculadas.
- Relación de 1 a 3 para pagos por préstamos sin intereses a empresas vinculadas.
- Relación de 1 a 9 para pagos por préstamos a su empresa matriz.

2.6. Consolidación de beneficios:

Se consolidan los beneficios si una sociedad es financiera, económica y organizativamente controlada por otra sociedad alemana, (que puede ser un establecimiento permanente de una sociedad no residente), y previamente se ha celebrado un acuerdo sobre transferencias de beneficios y pérdidas, el beneficio de la sociedad subordinada será atribuido directamente a la empresa dominante.

4.1.2. Australia

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

La base imponible de las sociedades, que incluye beneficios de origen extranjero y ganancias netas de capital, para 1995-96 es gravado al tipo impositivo del 36%.

1.2. Ganancias de capital:

El sistema general de tributación de las ganancias de capital se aplica a los activos adquiridos a partir del 20/9/85. En el mismo, ganancias y pérdidas son reconocidas cuando los activos son enajenados, (venta, obsequio, reconocimiento de un interés, etc.). Las ganancias de capital se calculan después de tener en cuenta la inflación, (se indexa el costo histórico del activo), pero las pérdidas de capital son calculadas sin esa indexación.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las filiales de empresas extranjeras son tratadas como si fueran residentes a los efectos del impuesto sobre los beneficios.

1.4. Deduciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Para contribuyentes residentes, se permite deducciones contra el impuesto australiano por el pago de impuestos extranjeros sobre el beneficio imponible de origen extranjero. También pueden obtenerse desgravaciones si existen tratados de doble imposición con otros países.

1.5. Clasificación de las sociedades:

A los efectos de la recaudación impositiva las sociedades se clasifican como:

- Residentes o no residentes.
- Públicas o privadas.

Las sociedades residentes están sujetas a imposición sobre los beneficios y ganancias de capital sobre toda su renta mundial.

Se tipifica como sociedades públicas a aquellas cuyas acciones están registradas en alguna bolsa de valores del mundo. Todas las demás sociedades se tipifican como privadas.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

A la mayoría de las empresas medianas (ingresos entre \$ 8.000 y \$ 30.000) y grandes (ingresos superiores a \$ 300.000) se les exige cuotas trimestrales de adelanto pagaderas durante el mismo año en que se genera el beneficio. El importe del pago a cuenta oscila entre un 25% y un 50% sobre el beneficio del año anterior. La declaración al ministerio de hacienda correspondiente se presenta junto con el pago de la cuarta cuota, que representa el saldo sobre el impuesto definitivo. A las empresas pequeñas (ingresos menores a \$ 8.000) se les exige un único pago, por el total del impuesto, al año siguiente del que generó el beneficio.

El treinta de junio de cada año suele ser la fecha de la presentación de la declaración por el impuesto sobre beneficios.

2) Determinación de la base imponible

2.1. Ganancias de capital:

Ver apartado 1.2.

2.2. Amortizaciones:

- Construcciones de plantas: la depreciación puede ser calculada bien sobre la base del método lineal, bien sobre la base del método porcentual. Cada año uno de esos métodos debe ser seleccionado y luego será aplicado, durante todo el tiempo en que se posea en propiedad la planta adquirida y puesta en funcionamiento por primera vez durante el primer año por el contribuyente. Los porcentajes del método porcentual son automáticamente 50% más altos que los correspondientes al método lineal. Existen disposiciones que detallan diferentes

posibilidades de amortización según las fechas de construcción o adquisición de las plantas. Para las amortizaciones basadas en la estimación de la vida útil del activo, la Oficina Australiana de Impuestos establece y recomienda determinados porcentajes de amortización.

- **Edificios:** se deprecian por el método lineal con porcentajes que dependen del tipo uso del edificio, (no residenciales que producen beneficios, industriales, residenciales que producen beneficios, alojamientos de viajeros). Los porcentajes también varían según los años de construcción para cada tipo de edificios. Las construcciones usadas en minería tienen un régimen especial.
- **Mejoras de estructuras,** como estacionamientos de automóviles o cañerías, pueden amortizarse por el método lineal a una tipo de gravamen del 2,5% anual.
- **Gastos de investigación y desarrollo:** el precio de adquisición de la planta y equipo usados exclusivamente para investigación científica es deducible en tres años. La mayoría de los restantes gastos de investigación son deducibles completamente en un año.
- **Amortización de patentes y costes de adquisición de licencias:** gastos por ambos conceptos pueden beneficiarse de ciertos incentivos fiscales. Por otra parte, si la patente es registrada en Australia, el precio de adquisición puede amortizarse a lo largo de la vida útil de la misma (normalmente dieciséis años).

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Se aplica el sistema denominado de imputación para la mayoría de los dividendos pagados por sociedades residentes. Los accionistas deben ser notificados por parte de la sociedad que parte del dividendo recibido ya ha sido sometido previamente a tributación al objeto de imputar solamente el resto en su declaración, así como conocer la parte de la deducción fiscal imputada por el pago de impuestos de la sociedad.

Las sociedades residentes deben incluir en su base imponible el total de los dividendos recibidos. Las sociedades públicas residentes generalmente reciben una reducción de impuestos en relación a los dividendos recibidos de otras sociedades residentes. Los dividendos pagados por una sociedad residente no están incluidos en la base imponible de una no residente, tenga o no ésta un establecimiento permanente en Australia. La porción no sujeta de un dividendo pagado a un no residente está sujeta a retención.

2.4. *Compensación de pérdidas:*

La restricción de siete años de compensación de pérdidas fiscales hacia adelante ha sido modificada para aquellas pérdidas incurridas en el período de 1989-1990 y años de beneficios subsiguientes. A tales pérdidas se les aplica una compensación hacia adelante ilimitada. Las pérdidas fiscales no pueden ser compensadas hacia atrás.

2.5. *Operaciones entre sociedades vinculadas:*

El principio de independencia es el que se aplica para las operaciones entre partes vinculadas. El precio aplicado entre dos sociedades puede ser ajustado si el principio anterior no se ha tenido en cuenta.

2.6. *Consolidación de beneficios:*

No existen disposiciones para la presentación de declaraciones tributarias por operaciones consolidadas. Sin embargo existen ciertas restricciones, si se producen pérdidas fiscales, o pérdidas de capital entre sociedades cuando una de ellas ostente el 100% de las acciones de la otra sociedad.

4.1.3. Austria

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. *Tipo de gravamen:*

Las empresas residentes y los establecimientos permanentes de empresas no residentes y otras entidades están sujetos al impuesto de sociedades sobre sus beneficios, ya sean globales o sólo de procedencia austríaca, dependiendo de si tienen responsabilidad fiscal ilimitada o limitada. El tipo impositivo para empresas tanto residentes como no residentes es único. Las empresas no residentes están sujetas al impuesto de sociedades al tipo impositivo normal sobre los ingresos atribuibles a sus establecimientos permanentes residentes.

La distinción que realiza la ley austríaca¹⁵⁷ del impuesto de sociedades entre los contribuyentes residentes sujetos a responsabilidad tributaria ilimitada y limitada se corresponde ampliamente con los términos "residente" y "no residente". Los contribuyentes con responsabilidad tributaria ilimitada están sujetos a impuestos sobre sus ingresos globales. La responsabilidad limitada se

¹⁵⁷ DAIBER, C. Austria, 1996.

refiere a los ingresos de origen austríaco percibidos por las empresas extranjeras no residentes.

Las empresas, y otras entidades sujetas a impuestos son residente (y, por tanto, están sujetas a impuestos sobre sus ingresos globales) si tienen su sede social o su dirección general en Austria. Se define la sede social como el lugar que se designa como tal en la escritura de constitución o en cualquier otro documento básico. Todas las entidades organizadas de acuerdo con la ley comercial austríaca deben tener su residencia en Austria.

Desde 1994 el tipo de gravamen sobre el impuesto a las sociedades es del 34% sobre la base imponible.

1.2. Ganancias de capital:

Las ganancias de capital están incluidas en la base imponible al mismo tipo de gravamen. Desde 1989 las ganancias por venta de acciones en compañías extranjeras están exentas bajo ciertas circunstancias.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las filiales de sociedades extranjeras están sujetas al impuesto de sociedades sobre el beneficio obtenido en Austria. Las pérdidas pueden ser compensadas hacia adelante siete años.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el exterior:

Existe una desgravación especial, llamada *Schachtelbeguenstigung*, (exención de participación internacional), regulada por el Ministro de Finanzas. Si una sociedad austríaca posee más del 25% de otra sociedad en el extranjero, los dividendos procedentes de la participada no están sujetos a tributación en Austria.

1.5. Clasificación de las sociedades:

- Organizaciones mercantiles no constituidas: empresario único, sociedad colectiva, sociedad en comandita limitada, sociedad capitalista, asociaciones de beneficio mutuo, asociaciones de federaciones y mutualidades de seguros.
- Organizaciones mercantiles constituidas: sociedad limitada, sociedad anónima.
- Sucursal de empresa extranjera.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

La liquidación del impuesto de sociedades se suele pagar anualmente dentro del mes siguiente a la fecha de emisión de la notificación formal de liquidación. Sin embargo, puede concederse el aplazamiento del pago del impuesto, si se presenta un recurso. Los pagos ya efectuados se deducen del importe del impuesto liquidado. En el caso de que se haya concedido un aplazamiento del pago del impuesto, se deben pagar unos intereses por encima del tipo anual actual del Banco Nacional Austríaco.

Se deben realizar los pagos trimestrales del impuesto (al 10 de marzo, 10 de junio, 10 de septiembre y 10 de diciembre, y para el impuesto comercial, el 10 de febrero, el 10 de mayo, el 10 de agosto, y el 10 de noviembre); estos pagos se realizan en base a la última liquidación fiscal. El importe pagado por adelantado se debe ajustar, si se estima que la deuda tributaria para el año de liquidación en curso variará substancialmente de los pagos adelantados totales que se van a realizar en el año natural en cuestión. Sin embargo, tal ajuste no se puede hacer después del 30 de septiembre de ese año.

2) Determinación de la base imponible

Los principios básicos para la determinación de la renta imponible de las empresas están contenidos en la Ley del Impuesto de Sociedades. La base imponible de las personas jurídicas, está formada por los ingresos totales procedentes de una o varias fuentes, después de deducir los gastos especiales, las cargas extraordinarias, los importes exentos de impuestos y las pérdidas incurridas por esos mismos conceptos. El cálculo de la renta de las sociedades sigue las normas aplicadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a menos que en la Ley sobre el Impuesto de Sociedades se establezca explícitamente lo contrario. El primer resultado de esta medida es que todas las empresas están sujetas al impuesto comercial.

Los gastos comerciales se definen en sentido amplio como los gastos procedentes de la explotación de la actividad comercial. Dado que todos los ingresos de las empresas se consideran procedentes de actividades comerciales¹⁵⁸, todos los gastos se consideran gastos comerciales. En general, todos los gastos de empresa se pueden deducir, si están directamente relacionados con la base imponible.

¹⁵⁸ Ernst & Young, Auditores - Consultores - Asesores Fiscales, *Op. Cit.*

Gastos no deducibles:

Los gastos más importantes que tienen un carácter específicamente no deducible para las empresas son:

- Los gastos en los que se incurre a efectos del negocio, tal y como se define en los estatutos sociales.
- Los gastos de representación, tal y como las dietas y compensaciones en concepto de gastos de desplazamiento que superen los importes fijados:
 - El impuesto de sociedades.
 - El impuesto sobre la transmisión de propiedad, pero este impuesto se capitaliza como parte del coste de la propiedad en cuestión.

2.1. Ganancias de capital:

La Ley austríaca del impuesto sobre sociedades no distingue entre las plusvalías procedentes de las ventas de activos de capital y las procedentes de ventas de activos no de capital. En vez de eso, se distingue entre ventas, intercambios y otras conversiones de bienes comerciales. Todas las plusvalías procedentes de la venta o enajenación de bienes comerciales (esto incluye a todos los activos de una empresa) se gravan como los ingresos comerciales de una empresa, aplicando los tipos impositivos normales. La plusvalía imponible se calcula como la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra o fabricación, menos la depreciación.

2.2. Amortizaciones:

En general se calcula en base al método lineal. Para edificios destinados a la producción se aplica un porcentaje del 4%; para los destinados a bancos y seguros se aplica un porcentaje de 2,5%; para otros edificios se aplican otro porcentaje de que están entre 1,5% y 2%.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Las sociedades deben aplicar un tipo de retención del 22% sobre los dividendos pagados a sus accionistas. Esta retención se reduce en virtud de los tratados sobre doble imposición. Los dividendos pagados entre sociedades están exentos de este requisito siempre que la receptora sea austríaca.

2.4. *Compensación de pérdidas:*

Pérdidas originadas en la agricultura y silvicultura o en comercio y negocios, que estén determinadas conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, pueden ser compensadas hacia adelante siete años.

Existen determinadas restricciones para la compensación de pérdidas si no se relacionan los ingresos con sus correspondientes gastos.

2.5. *Operaciones entre sociedades vinculadas:*

No existen reglas generales excepto para los pagos en concepto de Royalties, intereses, honorarios incurridos en concepto de supervisión de la gerencia, etc. pagados a una sociedad extranjera vinculada, son generalmente deducibles si se los considera razonables.

2.6. *Consolidación de beneficios:*

Se permite la consolidación de las operaciones entre una sociedad dominante y el resto de subsidiarias, (se entiende como subsidiaria aquella sociedad que depende financiera, económica y legalmente de su matriz), por un período de al menos cinco años, si ambas sociedades son residentes en Austria.

4.1.4. Bélgica

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. *Tipo de gravamen:*

Las Sociedades residentes por obligación personal en Bélgica son gravadas por toda su renta mundial. El tipo de gravamen básico es del 39%, existiendo una regla para su disminución sucesiva según intervalos de bases imponibles menores, siendo el 28% el tipo mínimo de gravamen. Desde 1993 se aplica un gravamen adicional del 3% sobre el total del impuesto sobre el beneficio en concepto de contribución a la crisis económica.

Las subsidiarias de sociedades extranjeras están sujetas a un tipo de gravamen fijo del 40,17% ($39\% + 39\% \times 3\%$) sobre sus beneficios. Respecto de las filiales de sociedades extranjeras, el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades se eleva a un 44,29% ($43\% + 43\% \times 3\%$).

1.2. Ganancias de capital:

Si las ganancias provienen de ventas de activos fijos que se tuvieron menos de cinco años, se gravan como beneficios ordinarios. Las ganancias de ventas de acciones están exentas. Las pérdidas de capital son completamente deducibles y compensadas de los beneficios comerciales o de explotación, excepto la surgida por venta de acciones.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Si una sociedad no residente no tiene establecimiento permanente en Bélgica, sólo está sujeta a tributación sobre los beneficios derivados de sus propiedades en Bélgica (inmuebles, dividendos, intereses, royalties). Una filial belga de una compañía extranjera, con establecimiento permanente en el país, tiene casi las mismas reglas para determinar la base imponible que una sociedad belga.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Se aplica una reducción del 75% sobre el tipo de gravamen de los beneficios netos obtenidos y gravados en el exterior, salvo que el beneficio esté exento en virtud de convenios sobre doble imposición.

Existe un sistema de deducción fiscal para los intereses de origen extranjero, con un límite del 15% sobre el importe del interés recibido. No existe deducción fiscal para los dividendos que están sometidos a un tipo general del 25,75 % de retención.

1.5. Clasificación de las sociedades:

- Compañías de responsabilidad limitada: sociedades anónimas y sociedades privadas limitadas.
- Sociedades en comandita: sociedades colectivas, sociedades profesionales.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

El período impositivo es el ejercicio económico para las empresas. Los contribuyentes pueden pagar sus impuestos a través de notas de liquidación, que deben pagarse dos meses después de su recepción. En general, los impuestos se retienen de las personas físicas y las empresas deben adelantar sus impuestos durante el ejercicio fiscal.

2) Determinación de la base imponible

En general, la base imponible se basa en los ingresos declarados en los estados financieros anuales, una copia de los cuales debe acompañarse a la declaración, e incluyen todas las pérdidas y beneficios, ganancias y pérdidas especulativas y no especulativas, dividendos, intereses, derechos de patente y rentas. La mayoría de los gastos en los que se incurren para generar y conservar ingresos, son deducibles.

Los conceptos no deducibles incluyen los impuestos sobre la renta, los regalos y multas, beneficios sociales concedidos al personal, el 25% de ciertos gastos de automóviles, y el 50% de determinados gastos de restaurantes y entretenimiento.

2.1. Ganancias de capital:

En general, las plusvalías son gravables y están sujetas a los tipos normales del impuesto sobre sociedades, si han sido realizadas. Se dice que una plusvalía se realiza cuando la compañía dispone del activo. Sin embargo se permite cierto número de excepciones a la tributación a tipo normal.

2.2. Amortizaciones:

Excepto los terrenos, la mayoría de los activos fijos tangibles e intangibles son amortizables. Los métodos de amortización permitidos a los efectos fiscales son el método lineal y el método porcentual. La base es generalmente el coste de adquisición y el porcentaje esta regulado en función de la vida útil del activo. La legislación tributaria belga no proporciona porcentajes específicos de amortización. Los tipos sugeridos bajo el método lineal son las siguientes:

- Edificios de oficinas: 3%
- Edificios industriales: 5%
- Muebles: 10%
- Maquinaria y equipos: 20%
- Vehículos: 20% o 25%

Los activos fijos inmateriales, excepto las inversiones en material audiovisual, deben amortizarse por el método de amortización lineal durante un período mínimo de tres años, si las inversiones se realizan para fines de investigación y desarrollo, y de cinco años para otros activos inmateriales.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Los dividendos recibidos tributan en un 95% siempre y cuando la sociedad pagadora sea residente en Bélgica. La bonificación del 5% está en función de que exista una participación en la sociedad pagadora del dividendo.

2.4. *Compensación de pérdidas:*

Las pérdidas realizadas de un año fiscal pueden compensarse hacia adelante indefinidamente. No hay disposiciones sobre compensación hacia atrás. Las pérdidas anotadas en los libros de contabilidad de las empresas no son siempre iguales a las pérdidas fiscales.

El total de pérdidas permitidas está restringido desde 1990, si ha tenido lugar una fusión libre de impuestos. En esos casos, las pérdidas de las compañías absorbentes son utilizables sólo en proporción al valor neto de las compañías antes de su fusión con respecto al valor neto total después de la fusión, a excepción de acciones de las compañías absorbidas que sean propiedad de las empresas absorbentes. Para conservar su derecho a deducir las pérdidas, las compañías deben poder justificar las fusiones financiera y económicamente.

2.5. *Operaciones entre sociedades vinculadas:*

Si una compañía establecida en Bélgica está participada directa o indirectamente por una sociedad extranjera, toda transferencia que las autoridades belgas consideren no habitual se considerará como un mayor beneficio a incorporar en la base imponible respecto de la parte sujeta a impuestos en Bélgica.

La regla anteriormente citada también se aplica cuando la sociedad residente en el exterior tuviera un tratamiento fiscal comparativamente inferior en relación a la tributación en Bélgica, por ejemplo comisiones y honorarios no especificados, son gravados a un tipo de gravamen especial de 309% (300% + 300% x 3%).

2.6. *Consolidación de beneficios:*

No hay disposiciones sobre la presentación de declaraciones en concepto de consolidación de beneficios, entre sociedades vinculadas. No es posible el traspaso de pérdidas entre compañías de un mismo grupo.

4.1.5. Canadá

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. *Tipo de gravamen:*

Las sociedades residentes pagan un impuesto denominado federal sobre sus rentas mundiales al tipo de gravamen del 38%. Las no residentes tributan al mismo tipo de gravamen sobre su beneficio de origen canadiense. Hay

reducciones del 10% para beneficios obtenidos en una provincia y del 7% para beneficios atribuibles a operaciones de elaboración y manufactura canadiense. También se fija un exceso de gravamen del 4% en concepto de impuesto federal; en consecuencia, el tipo de gravamen máximo federal es de 29,12%. Existe una reducción adicional de 16% para algunas empresas canadienses (deducción para pequeños negocios).

1.2. Ganancias de capital:

No hay un tipo de gravamen especial. Para las tres cuartas partes de las ganancias realizadas después de 1971 se consideran incluidas en la base imponible, sujeta al tipo de gravamen general. Existen así mismo reglas de exención para las ganancias acumuladas al 31/12/71.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Además del impuesto federal, existe un gravamen del 25%, (sujeto a acuerdos bilaterales), es un impuesto sobre el beneficio obtenido por las filiales de sociedades no residentes. La base imponible para este caso se compone del beneficio después de impuestos minorado en un descuento por incentivos a la inversión. No se aplican retenciones sobre la distribución de beneficios de la filial.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Se permite una deducción fiscal extranjera, sobre una base por país, igual al impuesto extranjero pagado o al impuesto canadiense sobre beneficios netos de procedencia extranjera, deduciéndose el menor de ambos impuestos. Se exige un cálculo separado para los beneficios obtenidos de la actividad habitual de la sociedad y otro para los beneficios obtenidos por otras actividades no habituales. Las desgravaciones fiscales para beneficios de negocios no deducidas en un mismo ejercicio pueden ser compensadas hacia atrás tres años y, hacia adelante, siete años.

1.5. Clasificación de las sociedades:

A los efectos impositivos se clasifican en sociedades residentes y no residentes, así como en públicas o privadas. Son sociedades públicas aquellas cuyas acciones están registradas en una bolsa de valores canadiense y las subsidiarias de ellas. Todas las demás son consideradas privadas.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

Se exige a las sociedades unos pagos a cuenta en forma de pagos mensuales respecto al beneficio sujeto a gravamen del año en curso. La base del pago es el impuesto pagado en años anteriores.

2) Determinación de la base imponible

2.1. *Ganancias de capital:*

Las tres cuartas partes de las ganancias realizadas después de 1971 deben incluirse en el beneficio. Tres cuartas partes de las pérdidas pueden compensarse hacia atrás tres años y hacia adelante indefinidamente, para ser aplicadas contra ganancias incluidas en beneficios. Adicionalmente, las tres cuartas partes de las pérdidas de capital sobre acciones o deudas que cumplan el principio de independencia de una sociedad privada, pueden ser tratadas como si no fueran pérdidas de capital, siendo deducibles de los beneficios no habituales.

2.2. *Amortizaciones:*

La amortización generalmente se realiza en base al método porcentual. La recuperación del valor de los activos es tratada como beneficio ordinario. La mayoría de bienes de capital son amortizables, en base a una numerosa y completa lista de porcentajes.

2.3. *Tratamiento de los dividendos:*

Los dividendos de otra sociedad recibidos por una sociedad canadiense, generalmente están exentos de impuestos, a menos que el receptor sea una sociedad privada y esté sujeta a la devolución de impuestos. Los dividendos recibidos de un país que Canadá tuviera firmado un convenio de doble imposición estarían parcialmente sujetos o totalmente exentos de la retención, en función de lo regulado en dicho convenio.

2.4. *Compensación de pérdidas:*

Las pérdidas que no son de capital (negocios o propiedad) pueden compensarse hacia atrás tres años y, hacia adelante, siete años. Las pérdidas netas de capital pueden compensarse hacia atrás tres años y, hacia adelante, indefinidamente, para ser usadas en compensación de ganancias de capital.

2.5. *Operaciones entre sociedades vinculadas:*

Las operaciones de venta deben siempre realizarse a valores de mercado. Lo mismo rige para transacciones de capital, a menos que sean de aplicación disposiciones específicas en contrario.

2.6. *Consolidación de beneficios:*

No existen disposiciones para la presentación de declaraciones en concepto de operaciones entre sociedades vinculadas.

4.1.6. Dinamarca

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

El tipo de gravamen¹⁵⁹ general del impuesto sobre la renta de las sociedades es del 34%. Si la sociedad es residente, se considera gravada sobre toda su renta obtenida mundialmente.

1.2. Ganancias de capital:

La mayoría de las ganancias de capital se incluyen sin excepción en la base imponible y se gravan al tipo de gravamen general.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las Filiales de sociedades extranjeras están sujetas al tipo general de gravamen del 34% sobre la totalidad de su base imponible.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Se permite una desgravación por los impuestos pagados fuera de Dinamarca, según lo dispuesto en los tratados sobre doble imposición. En los casos en que no hay tratado, se otorga una deducción fiscal sobre el impuesto a los beneficios según disposiciones internas. Generalmente los dividendos procedentes de una filial de una sociedad danesa que posea al menos el 25% de su capital, están exentos en Dinamarca.

1.5. Clasificación de sociedades:

Existen las siguientes modalidades:

- Compañía pública limitada (capital mínimo de DKK¹⁶⁰ 500.000) y Compañía privada limitada, (capital mínimo DKK 200.000).

¹⁵⁹ P. S. Andersen Denmark, 1996.

¹⁶⁰ (DKK) Coronas Danesas.

- Representación de empleados: compañías públicas o privadas limitadas que tienen un mínimo de treinta y cinco empleados como promedio.
- Oficina filial, de compañías limitadas extranjeras.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

El cálculo del impuesto a pagar se basa en el obtenido durante todo un año fiscal de la sociedad. El impuesto de la sociedad estimado debe ser pagado en dos plazos a razón de un 50% respecto del beneficio obtenido el año anterior.

2) Determinación de la base imponible

La renta imponible se calcula normalmente tomando como referencia los beneficios anuales que refleja el balance del ejercicio. La depreciación contable vuelve a sumarse, sustituyéndose por la depreciación a efectos de impuestos, las desgravaciones de los fondos de inversión y las desgravaciones sobre inventarios. Los gastos no deducibles y el impuesto sobre los rendimientos de capitales recalculados se suman, y los ingresos libres de impuestos se deducen. Las diferencias temporales se corrigen. Los gastos se deducen generalmente a efectos de impuestos cuando se incurren para conseguir y mantener ingresos imposables.

Gastos no deducibles:

Los siguientes gastos empresariales no son deducibles:

- Gastos de constitución de la sociedad.
- Cualquier distribución de beneficios de la empresa.
- Gastos que se incurran para el beneficio particular de los accionistas.
- Impuestos sobre la renta de la empresa e impuestos extranjeros sobre la renta.
- Donaciones a beneficencia superiores a ciertos límites establecidos.
- Todo honorario excesivo abonado a miembros del consejo de administración, y cualquier otro dividendo encubierto.

2.1. Ganancias de capital:

El rendimiento del capital y las pérdidas que obtienen las empresas se incluyen en los ingresos normales imponibles.

Los rendimientos o las pérdidas derivados de bienes raíces no depreciables o de bienes depreciables por un precio superior a la depreciación deducida se calculan como la diferencia entre el precio de venta corregido y el precio de compra corregido. Las pérdidas no son deducibles.

El precio de compra corregido se calcula como sigue:

El precio de compra en efectivo (los instrumentos de hipoteca se convierten según tablas de conversión publicadas por el Ministerio de Hacienda) se indexa de acuerdo con el aumento en el índice del coste de vida del mes de enero del año en que se generan los ingresos en relación con el índice del mes de enero del año en que se realizó la adquisición. Los gastos de mejoras y mantenimiento no deducibles de los ingresos ordinarios superiores a las CD 10.000 anuales podrán agregarse a la base, siempre que la cantidad exceda las CD 10.000 después de deducir la deducción fija de CD 10.000; los costes incurridos en el año en que se realiza la venta pueden incluirse.

El precio de venta corregido se calcula deduciendo del precio bruto:

- El coste de la venta.
- El exceso del valor nominal sobre el valor de mercado de cualquier bono hipotecario que se haya recibido como pago parcial.
- Los gastos y pérdidas derivados de la venta de bonos relacionados con cualquier refinanciación que haya realizado el vendedor respecto a la venta.
- La diferencia entre el valor nominal de cualquier hipoteca de que se haya hecho cargo el comprador y el valor en efectivo de dicha hipoteca en el momento de la compra de la propiedad o bien de la recepción de algún préstamo con posterioridad a la fecha de compra. Se aplican disposiciones especiales cuando se haya amortizado el préstamo, parcial o totalmente, mediante pagos extraordinarios antes de la venta.

Las ganancias de capital, en general, se gravan de idéntica forma que al beneficio ordinario. Si la sociedad tiene ganancias por venta de acciones generadas en menos de tres años, se consideran como plusvalías obtenidas en un

solo ejercicio. Estas ganancias pueden compensar pérdidas por venta de otras acciones. Las pérdidas pueden compensarse hacia adelante cinco años.

Las pérdidas y ganancias sobre ventas de fondos de comercio se gravan como beneficios ordinarios.

Los beneficios obtenidos por venta de propiedades inmuebles dentro de los tres años siguientes a su adquisición, se gravan como beneficios ordinarios. El beneficio ordinario se reduce un 5% por cada año adicional de permanencia en el balance de la sociedad que lo ha enajenado, hasta una reducción máxima de un 30%.

El 85% del valor neto contable en la venta de edificios, etc., se grava como beneficio ordinario.

2.2. Amortizaciones:

Todas las adquisiciones de fábricas, máquinas y equipos se agregan y las enajenaciones se deducen del saldo acumulado en que se basa la depreciación anual de dichos elementos. Si estos bienes se venden por un precio superior al de su valor contable, las plusvalías no quedan sujetas a impuestos. Los activos no se identifican por separado a efectos fiscales. Como la depreciación se calcula de forma combinada, las plusvalías que se obtienen por la venta de un activo se refleja en una base de depreciación reducida, y las pérdidas en una base de depreciación incrementada.

El saldo se revisa anualmente para reflejar los incrementos en el índice de precios de consumo.

- Fondos de comercio: puede amortizarse al 10% en diez años.
- Maquinarias, Instalaciones industriales o similares equipos de producción: pueden ser amortizados por el método porcentual, depreciando cada año entre 0 y 30% del valor restante del activo.
- Software: el precio de adquisición es totalmente deducible en el primer año de adquisición.
- Barcos para fines comerciales y su equipamiento: la amortización debe hacerse conjuntamente por el método porcentual.

- Edificios para uso comercial e industrial, (excepto oficinas, clínicas y hospitales), son amortizables por el método lineal. No se permite amortizar los terrenos.
- Amortización acelerada: está permitida bajo la existencia de un contrato obligatorio para la fabricación o construcción de maquinaria, edificios y barcos, por un porcentaje de hasta 30% del precio de construcción.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Los dividendos de una sociedad matriz danesa, (que sea titular, como mínimo, del 25% de las acciones durante el ejercicio completo), recibidos de una subsidiaria danesa, están exentos de impuestos. El resto de dividendos, se gravan al 66%.

En el supuesto que la subsidiaria (participación mínima de un 25% del capital) fuera extranjera y estuviera gravada con una fiscalidad similar a la normativa tributaria danesa, entonces también estarían exentos de impuestos. En caso contrario, la totalidad de los dividendos se incorporan a la base imponible. Si la subsidiaria tuviera la residencia en un país de la Unión europea cuyas reglas impositivas fueran substancialmente diferentes de las danesas, entonces los dividendos tributarían al 66%.

2.4. Compensación de pérdidas:

Las pérdidas pueden compensarse hacia adelante en siete años. No está permitida la compensación hacia atrás.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

A los efectos impositivos, las operaciones serán analizadas bajo las condiciones normales que habrían concurrido entre sociedades no vinculadas.

2.6. Consolidación de beneficios:

Se autoriza a la tributación conjunta o consolidada entre compañías danesas residentes en Dinamarca: si la sociedad matriz danesa posee el 100% del capital social de una o varias subsidiarias.

La tributación conjunta de una sociedad matriz danesa con su subsidiaria extranjera: también es posible si la sociedad matriz detentara el 100%, (o el máximo legal permitido en el país de la subsidiaria), del capital social de la subsidiaria extranjera.

4.1.7. España

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades¹⁶¹

1.1. Tipo de gravamen:¹⁶²

El tipo general de gravamen del impuesto sobre las sociedades es del 35%.

1.2. Ganancias de capital:

No hay un tipo de gravamen especial para las ganancias de capital. Estas ganancias se incluyen en la base imponible de la sociedad y se gravan al tipo general de gravamen.

Se ha establecido un sistema de diferimiento de tributación para las ganancias de capital que se reinviertan en la adquisición de elementos nuevos o usados, consistente en la traslación a futuro de la plusvalía que se incorporará a la base imponible en un plazo de siete años o en función de la vida útil del activo adquirido.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las filiales de sociedades extranjeras son gravadas al tipo de gravamen general del 35% sobre sus beneficios de origen español. Cuando una filial española transfiere beneficios al exterior, dichos beneficios están sujetos a un tipo de retención del 25%. La retención no se aplica si los dividendos son pagados a países residentes en la Unión Europea o a países con los que exista un tratado de doble imposición, excepto con Estados Unidos cuyo tratado establece disposiciones específicas.

1.4. Deduciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Estas deducciones están establecidas en los tratados sobre doble imposición. En España se permite minorar o el importe realmente pagado en el extranjero o el importe que hubiese correspondido pagar si la renta se hubiese obtenido en España, deduciéndose la menor de las dos cantidades.

¹⁶¹ Datos actualizados para el ejercicio fiscal de 1996.

¹⁶² Para 1997 la Ley de Presupuestos del Estado ha establecido un tipo reducido del 30% para las sociedades de reducida dimensión (facturación inferior a 250 millones año precedente) para el primer tramo de hasta 15.000.000 de ptas. de base imponible, tributando a partir de esta cantidad al tipo general.

1.5. Clasificación de las sociedades:

- Sociedades mercantiles cuyos socios son personas físicas o sociedades.
- Sociedades estatales.

Las Entidades carentes de personalidad jurídica, no están sujetas al impuesto sobre beneficios.

Algunas compañías están sujetas a “transparencia fiscal”, en cuyo caso las mismas no son responsables por el impuesto sobre sociedades. Bajo este sistema, cada accionista es responsable por el impuesto a los beneficios según la proporción de acciones poseídas. Las pérdidas fiscales no son atribuidas a los accionistas y pueden ser compensadas contra beneficios durante los cinco años siguientes. Desde 1992 el sistema de “transparencia fiscal” no se aplica a accionistas no residentes.

A partir de 1996, se ha establecido un calendario de tributación de forma progresiva (0% en 1996, 10% en 1997, 20% en 1998, y 35% a partir de 1999) que tiene como objetivo la tributación de las sociedades transparentes.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

La liquidación del impuesto sobre beneficios debe presentarse dentro de los seis meses siguientes a la finalización del año, es decir a partir de los 25 días siguientes a la aprobación por parte de la asamblea general de accionistas de los estados financieros.

Las sociedades residentes y las no residentes que tengan establecimientos permanentes, deben hacer tres pagos a cuenta del impuesto sobre los beneficios durante el año. Las sociedades no residentes que no tienen establecimientos permanentes en España, deben presentar una declaración al ministerio de Hacienda dentro del mes posterior a la operación que haya generado el beneficio.

2) Determinación de la base imponible

2.1. Ganancias de capital:

Ver apartado 1.1. Las sociedades de reducida dimensión (cifra de negocio en el año precedente inferior a 250 millones de ptas.) pueden evitar el pago del impuesto mediante la reinversión del importe recibido en activos necesarios en el desarrollo de la actividad principal.

2.2. Amortizaciones:

La amortización de activos en operaciones es deducible a los efectos impositivos si la depreciación es efectiva y está registrada contablemente. Se considera que se cumple el requisito de efectividad si está calculada por uno de los métodos establecidos, que son los siguientes:

- Método lineal: se aplican unos porcentajes máximos fijados por la administración española. Los porcentajes establecidos son:

- Edificios industriales:	3%
- Herramientas y útiles:	30%
- Maquinaria (en general):	15%
- Equipos Informáticos:	25%

- Método porcentual: este método sólo puede usarse para edificios, mobiliario y enseres teniendo asignada una vida útil mínima de tres años o más. Alternativamente puede usarse el método de suma de los dígitos.

- Planes especiales: las sociedades pueden amortizar sus activos fijos de acuerdo a un plan de depreciación aprobado por la administración tributaria.

- Amortización acelerada: ésta puede aplicarse en relación a determinados activos fijos y procesos de investigación y desarrollo, si se cumplen ciertos requisitos.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

El pago de dividendos está sujeto a una retención para impuestos del 25% en origen. Las sociedades pueden deducir, del importe a pagar por su propio impuesto la cantidad retenida más un 50% del impuesto a pagar por los dividendos recibidos (100% si la receptora posee más del 5% del capital de la sociedad que ha distribuido el dividendo).

2.4. Compensación de pérdidas:

Las pérdidas pueden compensarse hacia adelante en los siete años siguientes. No existe compensación hacia atrás.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

Las operaciones entre partes vinculadas son tratadas bajo la vigencia del principio de independencia. En el caso de préstamos, la Ley establece un tipo de gravamen de interés mínimo.

2.6. Consolidación de beneficios:

Los grupos de sociedades pueden presentar sus cuentas de forma consolidada si el porcentaje de participación en capital de la sociedad dominante es como mínimo del 90% y debe haber sido adquirido como mínimo dos años antes de solicitar la consolidación. Las compañías no residentes no pueden consolidar sus cuentas con compañías residentes en España.

4.1.8. Estados Unidos de América

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

Las sociedades residentes son gravadas por toda su renta mundial a los tipos de gravámenes: 15%, 25%, 34% y 35%, que corresponden a intervalos crecientes de beneficios atendiendo a la siguiente tabla:

A partir de	No superior	Tipos de Gravamen
\$ 0	\$ 50.000	15%
50.000	75.000	25%
75.000	10.000.000	34%
10.000.000		35%

Además del Impuesto general de gravamen, los Estados Unidos pueden gravar a las sociedades con un Impuesto mínimo alternativo del 20%, cuya base imponible se define por el beneficio ordinario o de explotación incrementado por las ventajas impositivas y ciertos ajustes, (por ejemplo, amortización acelerada, intereses exentos de impuestos, etc.).

Las entidades de negocios que tuvieran una forma jurídica denominada Sociedades¹⁶³ "S", combinan las ventajas de una pequeña con las ventajas de operar de las formas societarias, más complejas, de las grandes compañías. Tienen como limitaciones el máximo de treinta y cinco accionistas y una sola clase de acciones. La tributación de estas sociedades se realiza a través de un sistema de transparencia fiscal que imputa el beneficio a los accionistas en base al prorrateo, existente entre beneficios distribuidos o no. Existen limitaciones para la deducción de pérdidas.

¹⁶³ Commerce Clearin House, Inc., *U.S. Master Tax Guide - 75th Edition - By CCH Tax Law Editors - 1992 Guide*, 1991.

1.2. Ganancias de capital:

Las ganancias de capital son gravadas al tipo general de gravamen del impuesto sobre los beneficios. Las pérdidas de capital se compensan sólo con ganancias de capital y no con ganancias derivadas de la actividad ordinaria o de explotación. Así mismo pueden compensarse hacia atrás tres años y, hacia adelante, cinco años. Las pérdidas resultantes de la venta de activos amortizables o de terrenos objeto de negociación se tratan como una deducción ordinaria del beneficio de explotación.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las filiales de sociedades extranjeras son gravadas sobre sus beneficios de origen estadounidense y de origen extranjero relacionado necesariamente con los negocios residentes en Estados Unidos. Existe además, un gravamen del 30% sobre la parte de ganancias que la filial ha distribuido. También se recauda un impuesto similar sobre los intereses que la filial haya pagado a prestamistas extranjeros.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

La legislación dispone una deducción fiscal por los impuestos extranjeros directos pagados sobre los beneficios de origen extranjero, así como una deducción fiscal extranjera indirecta por los impuestos pagados sobre los beneficios que provienen de dividendos, que fueron pagados por subsidiarias extranjeras.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

Las sociedades deben realizar cuatro pagos trimestrales a cuenta del impuesto sobre beneficios. La declaración al ministerio de hacienda correspondiente se debe presentar, con el saldo restante que estuviera pendiente de ingreso, dentro de los dos meses y medio después de cerrado el año fiscal.

2) Determinación de la base imponible

2.1. Ganancias de capital:

Las ganancias o pérdidas se miden por la diferencia entre la base determinada con criterios fiscales, (precio de adquisición minorado por las amortizaciones), y los ingresos obtenidos en la venta.

2.2. Amortizaciones:

La mayoría de los activos tangibles puestos en servicio después de 1986 pueden ser amortizados bajo un sistema denominado: Sistema Modificado de Recuperación del Coste. Los activos están clasificados en varias categorías en las cuales se determinan el tiempo máximo y el método de amortización.

Las compañías pueden amortizar en quince años la mayoría de los activos intangibles, incluyendo fondos de comercio y el valor de negocio en marcha.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Los dividendos pagados a extranjeros no residentes están sujetos a retención en la fuente. Los dividendos obtenidos de sociedades por acciones en general están sujetos a gravamen. Las sociedades residentes pueden deducir de su beneficio bruto el 70% de los dividendos recibidos de otras sociedad también residente.

2.4. Compensación de pérdidas:

Las pérdidas fiscalmente admitidas pueden compensarse hacia atrás tres años y, hacia adelante en cinco años.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

No existe un principio de independencia que permita corregir determinadas operaciones entre sociedades vinculadas. Sin embargo la legislación fiscal norteamericana establece una serie de restricciones en cuanto a la compensación de pérdidas si una de las partes es socio de la compañía, fija limitaciones en cuanto al nivel de endeudamiento entre sociedades y obliga a las sociedades en procesos de fusión o reorganización de su patrimonio a cumplir una serie de requisitos.

2.6. Consolidación de beneficios:

Los grupos de sociedades, que cumplan los requisitos establecidos en cuanto a dominio accionarial se refiere, pueden presentar su declaración en forma de tributación consolidada y que la administración considere a todo el grupo de sociedades como una sola do sociedad.

4.1.9. Finlandia

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

El tipo general de gravamen sobre los beneficios de las sociedades finlandesas es de un 25%. La base imponible distingue dos tipos de resultados, a saber: el resultado o beneficio denominado de negocios (de explotación) y el resultado denominado de otros ingresos (extraordinario). Esta distinción obliga a que las empresas si obtienen pérdidas en una de las clases de resultados anteriormente citados sólo se puedan compensar con beneficios futuros de la misma naturaleza.

1.2. Ganancias de capital:

Las ganancias de capital se gravan de la misma forma que los beneficios de negocios o de explotación obtenidos en el desarrollo habitual de la sociedad. Las pérdidas surgidas por la enajenación de activos se compensan de los resultados de explotación.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las filiales de sociedades extranjeras¹⁶⁴ están sometidas al mismo tipo general de gravamen del 25%, siendo su tratamiento igual al de las sociedades residentes.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Las deducciones se establecen en cumplimiento de lo establecido en los tratados para evitar la doble imposición, los cuales, según los países, aplican una exención o limitan el derecho de imposición de Finlandia. En los casos en que no exista un tratado firmado, se permite a las empresas finlandesas que unilateralmente deduzcan el impuesto pagado en el extranjero.

1.5. Clasificación de las sociedades:

Las principales formas son:

- Sociedad General.
- Sociedad Limitada.

¹⁶⁴ L. J. Kesti LL. M. Finland 1966.

- Compañía de Responsabilidad Limitada.
- Asociación Económica (cooperativas).

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

No existen pagos a cuenta y el impuesto sobre el beneficio se ingresa mediante un sistema de anticipos durante el año fiscal (generalmente 12 meses) presentándose las declaraciones al ministerio de hacienda correspondiente al año siguiente.

2) Determinación de la base imponible

2.1. Ganancias de capital:

La ganancia de capital se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el valor neto contable.

2.2. Amortizaciones:

- Amortizado por el método porcentual. El porcentaje máximo de amortización es el 30%.
- Edificios e Instalaciones: son amortizadas por el método porcentual mediante unos porcentajes máximos que oscilan entre el 4% al 20%. En ciertas regiones de Finlandia se permiten reglas especiales de amortización acelerada o libre.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Desde 1990, se estableció un sistema consistente en que, cuando una compañía finlandesa reparte dividendos, debe contribuir al estado ingresando como impuestos al menos un tercio sobre los dividendos distribuidos. El impuesto pagado al Estado es deducible para el accionista de su impuesto personal. Desde 1993 las deducciones fiscales, con derecho a devolución, no se reembolsan en dinero, sino tienen la consideración de un crédito para futuros pagos de impuestos en los por cinco años siguientes.

Si la sociedad obtiene beneficios pero no distribuye dividendos, recibe un crédito fiscal que puede usar durante los diez años siguientes.

Las deducciones fiscales a las sociedades no residentes se dan solamente bajo la base de reciprocidad. Los dividendos recibidos de compañías extranjeras, en las que la sociedad finlandesa tiene un mínimo exigido de participación (10 por cien del capital), no se incorporan a la base imponible en los casos en que Finlandia tuviera firmado un tratado de doble imposición vigente desde 01/01/95.

2.4. Compensación de pérdidas:

Las pérdidas pueden compensarse hacia adelante con bases imponibles positivas durante los próximos diez años.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

El principio de independencia es la regla de general aplicación para las operaciones comerciales entre sociedades vinculadas.

2.6. Consolidación de beneficios:

Se exige como mínimo un dominio del 90% de participación de la sociedad dominante respecto del resto de sociedades para la presentación de declaraciones consolidadas con sociedades vinculadas.

4.1.10. Francia

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades¹⁶⁵

1.1. Tipo de gravamen:

Las sociedades están sujetas al tipo general de gravamen del 33 1/3% (o 19% sobre las ganancias de capital a largo plazo), y una contribución adicional igual al 10% del impuesto sobre sociedades, siendo el tipo de gravamen efectivo el 36 2/3% y 20,9% respectivamente¹⁶⁶.

Los dividendos distribuidos respecto de beneficios que no están sujetos al impuesto sobre sociedades, están sujetos a un impuesto (llamado *précompte*) al mismo tipo de gravamen del 33 1/3% del importe íntegro a ser distribuido para que el receptor pueda tener derecho a una desgravación fiscal que representa un 50% del importe neto recibido en efectivo. El *précompte* en general es reembolsado a los accionistas que residen en países con los que Francia tiene firmados tratados de doble imposición.

¹⁶⁵ S. D. Luc, France 1996.

¹⁶⁶ *Code Général des Impôts*, Dalloz, 1995.

1.2. Ganancias de capital:

Las ganancias sobre activos fijos están incluidas en los beneficios, divididas entre de largo plazo y de corto plazo. Las de corto plazo están gravadas al tipo de gravamen de 33 1/3%. Las de largo plazo están sujetas a un tipo de gravamen del 19% más el adicional de 1,9% mencionado en 1.1. Las pérdidas obtenidas a largo plazo se refieren a enajenaciones de activos amortizables con una antigüedad superior a dos años. Las pérdidas de corto plazo incluyen las enajenaciones de cualquier otro activo fijo cuya antigüedad no supera los dos años indicados anteriormente.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las sociedades filiales de sociedades extranjeras se someten a gravamen, independientemente de su forma jurídica, como si fuera residente. Los beneficios de una filial extranjera se entienden siempre como distribuidos a una sociedad no residente; en consecuencia, sus beneficios después de impuestos, están sujetos a al tipo del 25%.

1.4. Deduciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Los dividendos recibidos de una subsidiaria no francesa están sujetos al impuesto sobre sociedades sometiéndose a gravamen el importe neto después de minorar el impuesto pagado en el extranjero. Las compañías matrices francesas o sociedades extranjeras que operan mediante establecimiento pueden deducir íntegramente de su base imponible los dividendos recibidos de subsidiarias francesas o extranjeras.

1.5. Clasificación de las sociedades:

Hay tres tipos de entidades:

- Compañías de Responsabilidad Ilimitada (Société en nom collectif, Société civile, groupement d'intérêt économique, Société en commandite simple).
- Compañías de Responsabilidad Limitada (Société anonyme, Société par actions simplifiée, Société à responsabilité limitée, Société en commandite par actions, Société en commandite simple).
- Sociedades en participación (Sociétés en participation).

1.6. *Período de declaración y Pagos a cuenta:*

Las sociedades deben ingresar cuatro pagos a cuenta durante el año, que corresponden al 33 1/3% de la base imponible positiva del año anterior. La declaración fiscal de las sociedades se debe presentar generalmente dentro del plazo de tres meses después del fin del año fiscal.

2) *Determinación de la base imponible*

Para calcular la renta imponible se determina antes el beneficio bruto y luego se le aplican deducciones autorizadas. Las plusvalías a largo plazo se gravan independientemente. El impuesto sobre sociedades se basa sólo sobre la renta que tenga un origen francés, que incluye los dividendos e ingresos por intereses recibidos en Francia.

2.1. *Ganancias de capital:*

Ver apartado 1.2.

2.2. *Amortizaciones:*

Las sociedades aplican uno de los tres métodos siguientes:

- **Método lineal:** se aplica a todos los activos fijos amortizables.
- **Método porcentual:** se aplica a máquinas nuevas, equipos y herramientas si su vida útil esperada es mayor a tres años.
- **Amortización acelerada:** algunas inversiones, tales como coches eléctricos, edificios inteligentes, equipos contra el ruido etc., tienen derecho a dotar una amortización del 100% en el primer año.

2.3. *Tratamiento de los dividendos:*

Se deben distinguir las siguientes modalidades de accionistas:

- **Compañías cuyo capital lo detentan socios o personas físicas residentes franceses:** las compañías matrices tienen derecho a un crédito fiscal igual al 50% de los dividendos netos pagados por la compañía subsidiaria francesa. Es deducible en los próximos cinco años del *précompte* pero no puede minorar las retenciones a pagar por parte de la compañía matriz sobre su propia distribución de dividendos a accionistas extranjeros.

- Compañías cuyo capital lo detentan sociedades o personas físicas no francesas: Si la sociedad pagadora no tiene firmado un convenio de doble imposición con Francia, deberá ingresar el 25% como retención a cuenta sobre el importe bruto de los dividendos pagados.

2.4. Compensación de pérdidas:

Las pérdidas generadas por la actividad habitual de las sociedades pueden ser compensadas hacia adelante durante cinco años. Si las pérdidas lo son con motivo de una pérdida del valor de mercado pueden ser compensadas hacia adelante indefinidamente. Las compañías sujetas al impuesto sobre sociedades pueden elegir una forma de compensar hacia atrás permitiéndoles compensar la pérdida fiscal existente al fin del año a cuenta de los beneficios no distribuidos de los tres años precedentes. En consecuencia, las compañías tienen derecho a un crédito contra el ministerio de hacienda correspondiente igual al 33 1/3% del valor de las pérdidas compensadas hacia atrás, el cual puede ser utilizado para pagar el impuesto sobre sociedades en los cinco años siguientes.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

Las operaciones deben realizarse siempre bajo el principio de independencia. Para determinar si hubo transferencia de beneficios, entre sociedades vinculadas, la administración tributaria francesa tiene la potestad de comprobar el precio que debería haber sido establecido entre partes no vinculadas en relación al precio normal de mercado. La carga de la prueba tanto sobre la diferencia con el precio de mercado como sobre la vinculación entre las sociedades debe probarse por la inspección francesa.

2.6. Consolidación de beneficios:

Una sociedad francesa y cualquier subsidiaria francesa en la que tenga una participación del 95% o superior puede aplicar el tratamiento fiscal especial. Dicha participación debe haber existido durante el ejercicio completo y además la sociedad matriz no puede ser, a su vez, propiedad en un 95% de otra empresa francesa sometida a la ley de sociedades.

Las pérdidas y ganancias que surgen de las diferentes entidades del grupo se pueden compensar sin limitación. El beneficio imponible de cada compañía se determina primero independientemente. Luego la sociedad matriz efectúa algunos ajustes para eliminar las consecuencias fiscales de transacciones dentro del grupo. La sociedad matriz es responsable del impuesto a los beneficios sobre sociedades correspondiente al resultado fiscal general.

4.1.11. Grecia

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

Las sociedades de responsabilidad limitada y sociedades con acciones registradas. El tipo general de gravamen es del 35% sobre el beneficio cualquiera que fuera su origen sin distinción de tipos de resultados. Las sociedades con acciones no registradas y filiales el tipo de gravamen previsto es del 40%.

1.2. Ganancias de capital:

Las ganancias de capital están gravadas por diferentes tipos impositivos atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas.

- Venta de derechos tributan al tipo del 30%.
- Venta del patrimonio empresarial, marcas, nombres comerciales y fondo de comercio. Tributan al tipo del 20%.

Las plusvalía generada por la revalorización de activos fijos está sujeta al tipo general de gravamen, siempre que esté registrada en libros oficiales de la sociedad.

Las plusvalías obtenidas en la enajenación de bienes inmuebles, pueden ser minoradas en aplicación de unos coeficientes establecidos por las autoridades tributarias.

Las plusvalías obtenidas en la enajenación de acciones y bonos están exentas del impuesto sobre beneficios.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las sociedades filiales que operen mediante establecimiento permanente en Grecia están sujetas al impuesto sobre sociedades del 40% sobre sus beneficios de origen griego.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Los ingresos procedentes del extranjero suelen ser imposables. Se permite una deducción por los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero, hasta el límite del impuesto griego equivalente que se paga por los ingresos procedentes del extranjero.

Las deducciones de los impuestos pagados en el extranjero se rigen por lo establecido en los tratados para evitar la doble imposición. En la actualidad Grecia tiene firmados convenios con la mayoría de países de Europa excepto con España.

1.5. Clasificación de las sociedades:

Existen los siguientes tipos de sociedades en Grecia:

- Sociedad Anónima (Societe Anonyme).
- Compañía de responsabilidad limitada (EPE).
- Asociaciones (OE o EE).
- Filiales de compañías extranjeras.
- Joint Venture.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

A las sociedades griegas se les exige el pago del impuesto sobre sociedades respecto de las ganancias del año precedente, en cinco cuotas mensuales iguales.

2) Determinación de la base imponible

Grecia clasifica las rentas en distintas categorías. Las rentas netas, tanto de las sociedades anónimas como de las personas físicas, se determinan restando las deducciones admisibles para cada categoría de renta. Los ingresos netos (o las pérdidas) para cada categoría se suman posteriormente para determinar la base imponible. (Los ajustes incorporados a los ingresos, como pueden ser las cotizaciones a la seguridad social y los impuestos de timbre retenidos en la nómina se deducen de las rentas sumadas de todas las categorías para determinar los ingresos sujetos a tributación).

2.1. Ganancias de capital:

Según lo establecido en la ley 1882, las plusvalías se definen como la diferencia entre los precios de adquisición y venta utilizados para determinar el impuesto de transmisión de bienes raíces.

En el caso de bienes inmuebles adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1984, el precio de adquisición se suele tomar como el valor "objetivo" del bien inmueble al 1 de enero de 1985, ajustado para tener en cuenta la inflación, utilizando para ello el Índice de Precios al Consumo. El valor objetivo lo determinan las autoridades fiscales para establecer la base imponible a efectos del cálculo de los impuestos sobre transmisiones de bienes raíces y otros impuestos relacionados con los bienes inmuebles.

2.2. Amortizaciones:

Las amortizaciones se calculan en general en base a unos porcentajes fijos establecidos por la administración tributaria, excepto los equipos de producción o de carácter técnico que hubiese sido adquirido después del 01/01/93, los cuales deben amortizarse por el método porcentual.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Desde el 30/6/92, la distribución de dividendos una vez han tributado por el impuesto general no están sujetos a ningún otro impuesto.

2.4. Compensación de pérdidas:

Las pérdidas de explotación habituales, bajo ciertas condiciones, pueden compensarse hacia adelante en los próximos cinco años. No se permite la compensación hacia atrás.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

Las operaciones entre sociedades vinculadas deben llevarse a cabo sobre la base del principio de independencia.

2.6. Consolidación de beneficios:

No está permitida la tributación en forma de grupos de sociedades.

4.1.12 Holanda

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

Los beneficios de las sociedades están gravados al tipo general del 40% sobre los primeros Dfls¹⁶⁷. 100.000 y al 35% sobre el importe que exceda a partir de esa suma.

1.2. Ganancias de capital:

Las plusvalías y minusvalías de capital, son tratadas como beneficios de explotación. No hay un tipo de gravamen especial para las ganancias de capital. La

¹⁶⁷ Florines holandeses(Dfls).

tributación de las ganancias de capital sobre activos fijos puede diferirse si los ingresos producidos en la enajenación son reinvertidos nuevamente en activos similares. La imposición de ganancias de capital sobre activos intangibles también puede diferirse si se demuestra que no fue una inversión en cartera¹⁶⁸.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Los beneficios obtenidos en territorio holandés por sociedades no residentes son gravadas al tipo general de gravamen establecido en el apartado 1.1. No existe un impuesto adicional sobre las filiales extranjeras.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Las sociedades residentes están sujetas al impuesto sobre sociedades por toda su renta mundial. Determinados beneficios de origen extranjero están exentos. La deducción por doble imposición, con respecto a beneficios obtenidos por establecimientos permanentes extranjeros, se concede sobre la base que establezca el convenio. El sistema tributario holandés, permite que el conjunto de la renta mundial (incluyendo el beneficio de establecimientos permanentes) sea calculado antes de la deducción de la deducción por doble imposición.

La mayoría de beneficios extranjeros son sometidos a tributación en Holanda, pero se permite una deducción fiscal, bajo la vigencia de tratados de doble imposición tanto bilaterales como unilaterales, en relación a diferentes tipos de ingresos tales como: dividendos, royalties e intereses derivados de países en desarrollo.

1.5. Clasificación de las sociedades:

- Sociedades: sociedades anónimas y sociedades privadas de responsabilidad limitada.
- Sociedades colectivas: colectivas, comanditarias y profesionales.
- Sucursales de empresa extranjera.
- Sociedades cooperativas: puede ser de responsabilidad ilimitada, limitada o sin responsabilidad.
- Agrupaciones Europeas de Interés Económico.

¹⁶⁸ P. J. te Boekorst, meester in rechten The Netherlands.

1.6. *Período de declaración y Pagos a cuenta:*

La forma de pago del impuesto sobre sociedades, en Holanda se realiza mediante dos pagos a cuenta, siendo la base en cada pago diferente. El primer pago a cuenta se basa en los beneficios promedio de los dos años anteriores. El segundo pago a cuenta se basa en la estimación de la sociedad sobre la base imponible del año en curso.

2) *Determinación de la base imponible*

La legislación estipula que el importe de los beneficios anuales de una empresa a efectos impositivos debe determinarse sobre la base de sólidas prácticas contables mercantiles. Los importes imponibles son por lo general iguales a los importes determinados a efectos de los estados financieros, a no ser que haga falta realizar ajustes impositivos específicos. Por ejemplo, no se admite, para fines impositivos, la amortización sobre la base del valor de reposición. El contribuyente puede utilizar métodos contables para fines impositivos diferentes de los que utiliza a efectos de información financiera. No está permitido, para fines impositivos, el uso del método contable según criterio de caja, salvo para algunas pequeñas empresas. Los beneficios deben expresarse en florines holandeses.

2.1. *Ganancias de capital:*

Las ganancias de capital se incluyen en la base imponible. La imposición sobre las ganancias de capital por la venta de activos fijos tangibles (y la mayoría de activos los intangibles) puede ser diferida si existe la intención de reinvertir el precio de enajenación obtenido. Ver apartado 1.2.

2.2. *Amortizaciones:*

La amortización (sobre todos los activos fijos con vida útil limitada) debe basarse en el precio de adquisición, la vida útil y el valor residual. Se pueden utilizar varios métodos, incluyendo la amortización lineal y la amortización porcentual. Activos intangibles, incluyendo fondos de comercio, pueden ser amortizados sobre su vida útil, (usualmente cinco años). Una flexible amortización acelerada puede aplicarse a ciertos activos fijos relacionados a la energía y el medio ambiente. No existen tablas de amortización, pero se admiten porcentajes previamente pactados con la administración holandesa.

2.3. *Tratamiento de los dividendos:*

Los dividendos distribuidos por una sociedad residente a otra residente se incluyen en la base imponible, excepto si la sociedad pagadora posee un 5 % o más del capital de la perceptora, si se da dicha circunstancia se aplica una exención denominada de participación, no sometándose a gravamen el dividendo.

2.4. *Compensación de pérdidas:*

Las pérdidas pueden ser compensadas con bases imponibles positivas de los tres años precedentes y también se permite la compensación en el futuro sin límite de tiempo.

2.5. *Operaciones entre sociedades vinculadas:*

Las operaciones que no se hubiesen realizado sobre la base del principio de independencia pueden ser ajustadas por la administración holandesa. Existen disposiciones especiales en la fijación de los precios en los supuestos de fusiones entre empresas holandesas. El pago de intereses no será reconocido como fiscalmente deducible cuando resulte de operaciones específicas entre sociedades vinculadas.

2.6. *Consolidación de beneficios:*

Se requiere un dominio de una sociedad holandesa (dominante) de al menos del 95% respecto del resto de sociedades. Las pérdidas del año de una de las compañías pueden compensarse con las ganancias de la otra en el mismo año si han obtenido de la administración tributaria la consideración fiscal de grupo consolidado.

4.1.13. Irlanda

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. *Tipo de gravamen:*

Las compañías residentes están sujetas por el impuesto sobre sociedades al tipo general de gravamen del 38% sobre la renta mundial. Paralelamente al tipo de gravamen anterior, coexiste un tipo de gravamen especial del 10% que se aplica determinadas compañías manufacturas y de servicios específicos con motivo de conceder a Irlanda un régimen especial aduanero dentro de la comunidad Europea siendo su principal objetivo el atraer inversiones de capital. Este régimen especial finaliza el 31/12/2010, así como también un régimen especial concedido para determinadas áreas, las cuales están beneficiadas de varios incentivos regionales cuyo plazo expira hasta el 31/12/2005¹⁶⁹.

¹⁶⁹ MR. Moore Ireland 1996.

1.2. Ganancias de capital:

Las ganancias de capital realizadas se incluyen en la base imponible y están sujetas a un tipo de gravamen del 40%.

Se permite una reducción del precio de adquisición en concepto de inflación inducida para períodos superiores a un año. En la adquisición de ciertos activos irlandeses cuyo coste es superior a IRL¹⁷⁰ 100,000 del 15% sobre la retribución pagada por los compradores.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Están sujetas al mismo tipo general de gravamen que una compañía irlandesa.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Las deducciones por doble imposición se fijan en cumplimiento de lo establecido en los tratados de doble imposición.

Las compañías irlandesas que reciben dividendos de sus subsidiarias cuyo país de residencia es de la Unión Europea se les permite una deducción fiscal consistente en minorar el beneficio de la sociedad residente en el importe pagado en concepto de impuesto de sociedades extranjero pagado por la subsidiaria.

1.5. Clasificación de las sociedades:

A los efectos impositivos se clasifican de forma general como residentes o no residentes.

Las compañías controladas por cinco o menos personas tienen reglas especiales con respecto a los préstamos recibidos de sus accionistas.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

La declaración por el impuesto sobre sociedades se presenta al ministerio de hacienda correspondiente en un plazo de seis meses una vez finalizado el año contable de la compañía. No existen pagos a cuenta.

¹⁷⁰ Libras Irlandesas (IRL).

2) Determinación de la base imponible

Los beneficios se calculan de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, sujetos a determinados ajustes. Las existencias (inventarios) se valoran al valor de coste o al valor neto realizable, el que sea menor. El coste se determina por el método FIFO o de forma que se aproxime al método FIFO. Los gastos son deducibles sólo si se realizan enteramente en la actividad comercial. Los gastos de entretenimiento, excepto los relacionados con el personal, no son deducibles. La deductibilidad de los gastos de los vehículos de motor para pasajeros está restringida.

Ciertos gastos no deducibles al calcular la renta operativa imponible se pueden deducir como un gasto de los beneficios totales, bajo ciertas condiciones. Los gastos más comunes son los pagos de intereses anuales, derechos de patente y donaciones de carácter caritativo. Aunque la mayoría de los gastos son pagos de los que se debe efectuar la retención en la fuente a cuenta del impuesto sobre el beneficio, es el total bruto el que se deduce de los beneficios totales.

2.1. *Ganancias de capital:*

La plusvalía se obtiene por la diferencia entre el precio de adquisición y el precio de enajenación. La anterior plusvalía, es reducida en función del tiempo transcurrido por la inflación inducida.

2.2. *Amortizaciones:*

La amortización generada en la obtención del resultado contable es ignorada a los efectos fiscales. La administración tributaria irlandesa permite la aplicación de unos descuentos en concepto de amortización fiscal. Esos descuentos permiten la minoración de la base imponible respecto del beneficio obtenido.

- Los descuentos en concepto de porcentaje de amortización en la adquisición de plantas industriales y maquinaria usada se establece en un 15% anual.
- Edificios industriales: la amortización se realiza en base a un porcentaje del 4%. No se permite la amortización de oficinas y tiendas.
- Amortización acelerada: Es aplicable la amortización en un 100% en el primer año en los gastos incurridos por sociedades de Servicios Financieros establecidas en Dublín y en el aeropuerto internacional de Shannon.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

No existen retenciones en el momento del pago de dividendos u otras distribuciones por parte de compañías residentes en Irlanda. El pago de dividendos y otras distribuciones genera la obligación de efectuar un pago a cuenta del mismo importe que la deducción fiscal asociada al dividendo distribuido. Para la mayoría de las compañías este pago a cuenta es un importe aproximado del 23/77 del dividendo distribuido. Este adelanto se paga seis meses después de terminado el año contable teniendo la condición de crédito fiscal frente al impuesto sobre sociedades.

2.4 Compensación de pérdidas:

Las pérdidas de explotación pueden compensarse hacia adelante con los beneficios de explotación (incluyendo las ganancias de capital) que se generen en los próximos años. Las pérdidas totales pueden ser compensadas hacia atrás contra beneficios totales del período contable inmediatamente anterior.

Las pérdidas de capital solamente se pueden compensar con ganancias de capital del mismo año o en el futuro.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

Toda operación realizada entre sociedades vinculadas debe respetar siempre el principio de independencia.

2.6. Consolidación de beneficios:

No existen disposiciones para la tributación en régimen de declaración consolidada.

4.1.14. Italia

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

El tipo general de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 37% (IRPEG). Las sociedades residentes están sometidas a gravamen por toda su renta mundial. Las sociedades no residentes, sólo tributarán por las rentas obtenidas en Italia. Paralelamente existe un impuesto local (ILOR) del 16,2% sobre la base imponible¹⁷¹.

¹⁷¹ F. ANDREOLI, dottore Italy 1996.

1.2. Ganancias de capital¹⁷²:

Las ganancias de capital realizadas por las sociedades están sujetas al impuesto sobre los beneficios de las sociedades (IRPEG) y al impuesto local (ILOR).

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las filiales de sociedades extranjeras son gravadas como si fueran residentes.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Los impuestos pagados en el extranjero respecto de los beneficios obtenidos en el exterior, son deducibles del impuesto sobre sociedades italiano, con un máximo estipulado igual a la proporción de beneficios de origen extranjero sobre los beneficios totales.

1.5 Clasificación de sociedades¹⁷³:

Hay dos tipos de sociedades:

- Compañías de responsabilidad limitada, (*Società per azioni, Società a responsabilità limitata, Società in accomandita per azioni* y filiales de compañías extranjeras). Están sujetas a un tipo de gravamen total del 53,2% que incluye IRPEG e ILOR.
- Sociedades (*partnership*) (*Società in nome collettivo, Società semplice, Società in accomandita semplice*). La base imponible es determinada por los socios colectivos, no tributando la sociedad por el IRPEG sino que los socios individualmente pagan el IRPEF (impuesto sobre la renta personal), de acuerdo a su participación en los beneficios de la sociedad.

¹⁷² BONICELLI, E. y FRACARO, MASSIMO. *Il Fisco in Tasca*, Il Sole 24 Ore Societa Editoriale Media Economici, 1993.

POMPEI, PAOLO. *Codice delle Imposte Dirette - Legislazione vigente annotata*, Maggioli Editore, 1995.

GIULIANI, GIUSEPPE. *Codice Tributario - Imposte Dirette*, Cosa & Come, 1993.

¹⁷³ FIALE, ALDO, *Diritto delle Societa, Manuale Teorico Pratico*, IV Edizione, Esselibri-Simone, 1991.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

Las sociedades deben realizar un pago a cuenta del 98% del IRPEG e ILOR respecto del año anterior. El pago se hace en dos cuotas: una primera sobre una base del 40% sobre el impuesto pagado en el año previo; y un segundo pago del 60% al finalizar el undécimo mes del año fiscal.

2) Determinación de la base imponible¹⁷⁴

La base imponible de los beneficios de las compañías residentes son los ingresos comerciales e incluyen todos los ingresos netos percibidos durante un ejercicio financiero. En la determinación de la base imponible no se toman en cuenta las rentas exentas ni las sujetas a retención final en la fuente. La base imponible de compañías no residentes consiste únicamente en los beneficios originados en Italia.

La base imponible se basa en los resultados que ofrece la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los componentes positivos de la base imponible son:

- a) Ingresos brutos (ventas comerciales, ventas de acciones y otros valores, indemnizaciones y subvenciones).
- b) Plusvalías de realización de activos.
- c) Ingresos extraordinarios.
- d) Dividendos e intereses (se incluyen en el IRPEG pero no en el ILOR).

La legislación tributaria italiana reglamenta detalladamente los componentes positivos y negativos del beneficio de una empresa y los criterios para la valoración del activo y del pasivo que constituyen el capital circulante de la misma. No obstante, no considera la situación financiera anual (balance general y cuenta de resultados). El balance general deberá elaborarse de acuerdo al Código Civil.

A efectos del impuesto sobre sociedades, las siguientes partidas están expresamente excluidas de los beneficios netos:

- El 60% de los dividendos recibidos por una compañía residente de una compañía asociada no residente.

¹⁷⁴ RIZZARDI, R y LUGANO, R. *Guida Rapida al Sistema Tributario*, Il Sole 24 Ore S.p.a., 1995.

- Rentas que han estado sujetas a retención final en la fuente.
- Primas recibidas por obligaciones del Estado italiano emitidas antes del 20 de septiembre de 1986.
- Intereses de obligaciones del Estado emitidas antes de la misma fecha (exenta también de ILOR).
- Rentas de obligaciones de organismos internacionales.

A efectos del ILOR, también se excluyen de los beneficios netos:

- Rentas originadas en establecimientos permanentes en el extranjero con dirección y contabilidad separada.
- Rentas originadas en otras compañías.

Los gastos y otros componentes negativos, a parte de los intereses pagados y excluyendo los impuestos, las cotizaciones a la seguridad social y a planes de bienestar social, y las contribuciones socialmente útiles, son deducibles en la medida proporcional en que se relacionen con la base imponible.

2.1. Ganancias de capital:

Las plusvalías de capital se obtienen por la diferencia entre el precio de adquisición minorado en la amortización y el precio de enajenación.

2.2. Amortizaciones:

Todos los activos fijos, excepto los terrenos, son amortizables. La amortización es calculada en base a unos porcentajes publicados por el Ministerio de Finanzas, reducidos en un 50% en el primer año de funcionamiento. La amortización acelerada es aplicable a determinadas sociedades si se cumplen ciertas condiciones.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Se aplica una retención del 10% respecto de los dividendos pagados: a las sociedades residentes. Se eleva a un 32,4% la retención sobre los dividendos si la sociedad perceptora es no residente, sin embargo en aplicación de los tratados de doble imposición con otros países, dicha retención podría minorarse. Desde 01/01/92, la retención sobre dividendos pagados por una subsidiaria italiana a una compañía residente en otro país de la Unión Europea está exenta de impuestos.

Se aplica una bonificación del 95% sobre el importe de los dividendos pagados por una compañía residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea.

2.4. *Compensación de pérdidas:*

Las pérdidas de explotación pueden compensarse hacia adelante en los cinco años siguientes. No está permitido compensar pérdidas hacia atrás.

2.5. *Operaciones entre sociedades vinculadas:*

Las operaciones realizadas entre una sociedad no residente y otra sociedad residente en un paraíso fiscal, implicará que los costes y otras cargas pagadas por la sociedad italiana no son deducibles, si ésta no demuestra que el motivo principal de las operaciones ha sido un efectivo interés económico.

2.6. *Consolidación de beneficios:*

Se permite la tributación consolidada cuando una sociedad tiene el dominio de un grupo de sociedades.

4.1.15. Japón

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. *Tipo de gravamen:*

Las sociedades japonesas sujetas al impuesto sobre sociedades deberán tributar atendiendo a los siguientes tipos de gravámenes, además del impuesto local:

- Sociedades con capital desembolsado superior a ¥¹⁷⁵ 100 millones:
Tipo impositivo del 37,5%
- Sociedades con capital desembolsado de ¥ 100 millones o menos:
Primeros ¥ 8 millones: Tipo impositivo del 28,0%
Restantes: Tipo impositivo del 37,5 %

¹⁷⁵ Yen japonés (¥).

1.2. Ganancias de capital:

Generalmente no hay un impuesto específico para las ganancias de capital. Las ganancias de capital son tratadas junto con los beneficios de explotación y sujetas al tipo general de gravamen (impuesto nacional y local mencionados). No obstante, para las ventas de terrenos poseídos hace más de cinco años existe un impuesto sobre las plusvalías a largo plazo sujeta a un tipo de gravamen del 10%, en relación al impuesto nacional, y del 2,07% a los efectos del impuesto local. Cuando las plusvalías sean generadas a corto plazo (posesión menor de cinco años pero mayor de dos), el tipo de gravamen respectivo son 20% y 4,14%.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las filiales japonesas de sociedades extranjeras están gravadas sobre sus beneficios de origen japonés de la misma forma que una sociedad nacional. La repatriación de beneficios a la sociedad matriz extranjera no está sujeta a impuestos adicionales.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Se permite una minoración de los impuestos nacional y local, respecto de los impuestos pagados en el exterior, hasta el límite fijado para tales deducciones. Caso de producirse un excedente de impuestos extranjeros por encima de la limitación establecida para la minoración fiscal, puede compensarse hacia adelante en los tres años siguientes.

1.5. Clasificación de sociedades:

Las sociedades se clasifican en:

- Nacionales o extranjeras.
- Familiares o no familiares. Una sociedad es considerada familiar cuando un 50% o más de sus acciones es poseído por tres o menos personas, incluyendo sus parientes. Los beneficios no distribuidos, calculados con reglas específicas, de estas sociedades están sujetos a un impuesto adicional del 10%, 15% o 20%, según el importe de la base imponible total.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

Se exige a las sociedades que presenten su declaración al ministerio de hacienda correspondiente dentro de los dos meses después del fin del año fiscal.

2) Determinación de la base imponible

2.1. Ganancias de capital:

La ganancia de capital se define como la diferencia entre el precio de enajenación y el valor neto contable. Si un activo fijo es enajenado a un precio substancialmente menor que el que correspondería a valores de mercado, a los efectos fiscales será considerado a precios de mercado, con el resultado de un ajuste positivo a la base imponible.

2.2. Amortizaciones:

Para que la amortización contable sea deducible a efectos fiscales debe ser registrada en libros de la compañía. La vida útil estimada de los activos amortizables está regulada por la legislación tributaria y siempre debe computarse a menos que haya una aprobación de las autoridades fiscales para una modificación. Se permite el uso de varios métodos de amortización, siendo el lineal y el porcentual los más utilizados. El valor residual de un activo amortizable está establecido en un 10% del coste de adquisición.

Además de la amortización normal, se permite una amortización especial, del 6% al 30%, en el primer año para determinados activos amortizables.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

A las sociedades japonesas que poseen el 25% o más del capital de otra sociedad japonesa que paga dividendos, se les permite deducir el 100% de los dividendos recibidos en la base imponible de la sociedad receptora del dividendo. Para las sociedades que poseen menos del 25%, se permite deducir el 80% respecto del dividendo recibido.

2.4. Compensación de pérdidas:

Solamente las sociedades calificadas para presentar las denominadas declaraciones azules pueden elegir en compensar sus pérdidas hacia adelante en los cinco años o, primero, compensar pérdidas hacia atrás por un año y, luego, compensar las pérdidas restantes hacia adelante en los años cinco años siguientes.

2.5. Operaciones entre partes vinculadas:

Las operaciones entre partes vinculadas que no hayan respetado el principio de independencia pueden ser modificadas por la administración japonesa, la cual puede revisar la operación como si se hubiese realizado entre partes no vinculadas.

2.6. Consolidación de beneficios:

No está previsto en la legislación tributaria japonesa la eliminación de operaciones entre sociedades.

4.1.16. Noruega

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

El tipo general de gravamen respecto del impuesto sobre sociedades es del 28% sobre el beneficio sea cual sea su origen. El impuesto de sociedades es un impuesto, que incluye así mismo impuestos municipales y regionales todo ello de acuerdo con un fondo de equiparación impositiva¹⁷⁶.

1.2. Ganancias de capital:

Las ganancias de capital están incluidas en la base imponible y sujetas al tipo general de gravamen.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las filiales de sociedades extranjeras tienen las mismas obligaciones tributarias como las sociedades residentes.

1.4. Deduciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Las desgravaciones por doble imposición por impuestos pagados en el exterior, se minoran según lo dispuesto en los tratados que tiene firmados Noruega con la mayoría de países. Los impuestos pagados en países con los que no hay tratados, en general son deducibles sin restricciones de la base imponible.

1.5. Clasificación de sociedades:

- Sociedades (limitada y general).
- Asociaciones económicas (cooperativas).
- Mutuas de seguros.
- Sociedades anónimas.

¹⁷⁶ P. S. ANDERSEN Norway 1996.

Las sociedades limitadas y generales no son gravadas como entidades independientes y sus miembros son individualmente responsables del ingreso por el impuesto que grava los beneficios. Las demás sociedades son gravadas como entidades independientes.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

Las sociedades deben efectuar cuatro pagos a cuenta, al año siguiente del cierre contable. El primer pago a cuenta tiene como base el beneficio del año anterior, el resto de pagos a cuenta toma como base el beneficio del propio ejercicio objeto de declaración.

2) Determinación de la base imponible

2.1. Ganancias de capital:

Las ganancias de capital están sujetas al mismo tipo de gravamen que los resultados de explotación. Las sociedades tienen la opción de diferir la tributación de las plusvalías a lo largo del tiempo, de acuerdo a la depreciación del activo enajenado. Pudiendo deducir las minusvalías en el propio ejercicio o en periodos posteriores.

2.2. Amortizaciones:

El método porcentual es obligatorio. Este método no se usa en activos vinculados a la extracción de petróleo y oleoductos. Los activos están clasificados en grupos cada uno de los cuales tiene un porcentaje máximo de amortización:

• Equipos de oficinas:	30%
• Fondos de comercio:	30%
• Elementos de transporte y vehículos para discapacitados:	25%
• Automóviles, tractores y otros apartados de transportes, máquinas, equipos, muebles, etc.:	20%
• Buques, embarcaciones, perforadoras, etc.:	20%
• Aeroplanos y helicópteros:	12%
• Edificios, hoteles, restaurantes, etc.:	5%
• Edificios de oficinas:	2%

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Las sociedades deben tributar sobre todo el beneficio obtenido, al margen que durante ese mismo año proceda o no a distribuir dividendos entre sus accionistas. Por su parte, los accionistas noruegos reciben un crédito correspondiente al importe proporcional del impuesto, pagado por la compañía, sobre los beneficios que distribuyó como dividendos.

Los accionistas extranjeros no tienen derecho a la aplicación del crédito fiscal por el impuesto pagado.

Los dividendos recibidos de compañías extranjeras son tratados como beneficios de explotación y sujetos a imposición. Las sociedades matrices noruegas, que reciben dividendos de sus subsidiarias, tienen permitida una desgravación fiscal por los impuestos pagados a las sociedades extranjeras, limitada al tipo general de gravamen noruego sobre los dividendos.

2.4. Compensación de pérdidas:

Las pérdidas pueden compensarse hacia adelante en los diez años siguientes. Las pérdidas por exploración y explotación de petróleo submarino pueden compensarse durante quince años.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

En las transacciones entre sociedades vinculadas la regla general es la de valor de mercado.

2.6. Consolidación de beneficios:

Las sociedades son gravadas individualmente. Sin embargo si una sociedad matriz posee y controla más del 90% de las acciones de sus subsidiarias, pueden consolidar sus operaciones entre las compañías.

4.1.17. Nueva Zelanda

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipos de gravamen:

- Sociedades residentes y autoridades públicas: 33%
- Compañías de seguros de vida: 33%-38%
- Sociedades no residentes: 38%
- Operadores de minería no residentes: 38%

1.2. Ganancias de capital:

No hay un impuesto específico sobre las ganancias de capital, pues las leyes tributarias incluyen en el beneficio imponible ciertas ganancias de capital derivadas de transacciones de inmuebles.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las sociedades no residentes están sujetas al 38% respecto de los beneficios de origen neozelandés.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Se permite una deducción fiscal extranjera consistente en reducir la base imponible en la menor de las dos cantidades siguientes: el impuesto pagado realmente en el extranjero o bien el impuesto que hubiese resultado si la renta se hubiese obtenido en Nueva Zelanda. Los dividendos extranjeros deben separarse del beneficio de explotación (excepto para las compañías de seguros de vida que deben incluirse).

1.5. Clasificación de las sociedades:

A los efectos fiscales se clasifican en residentes o no residentes.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

Se exige a las sociedades la realización de tres pagos a cuenta del impuesto en tres cuotas, a lo largo del año siendo el último pago el que debe servir como ajuste definitivo respecto del año finalizado.

Existe una retención para las sociedades residentes que no disponen del certificado de exención para determinadas rentas. Siendo el tipo aplicable del 24% o 33% de los intereses que se satisfagan.

2) Determinación de la base imponible

2.1. Ganancias de capital:

En general las ganancias de capital no tributan, con la excepción de la enajenación de determinados activos adquiridos con el propósito de reinvertir los beneficios obtenidos.

2.2. Amortizaciones:

Desde 1993-94 se aplica un nuevo régimen de amortización que consiste en que las amortizaciones son obligatorias si la sociedad así lo tiene establecido en sus estatutos, en lugar de estar sujetas bajo la supervisión de las autoridades neozelandesas.

Este nuevo régimen de amortizaciones permite elegir en amortizar por el método lineal o por el método porcentual. Las obras de acondicionamiento de terrenos y algunos activos intangibles también pueden ser amortizados.

En los procesos industriales o científicos de investigación y desarrollo se permite la amortización acelerada de todos los gastos (excepto la planta donde se desarrollen estos procesos y edificios asociados) en el primer año.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Los dividendos recibidos por una sociedad residente de otra no residente están exentos, con algunas excepciones. La sociedad receptora es responsable de practicar una retención del 33%, de tales dividendos, minorada en el importe de la retención fiscal extranjera practicada sobre los dividendos distribuidos.

Las sociedades no residentes que obtienen dividendos están sujetas a una retención del 30%, reducida al 15% si existe tratado de doble imposición con el país de procedencia del dividendo.

2.4. Compensación de pérdidas:

Las pérdidas pueden compensarse hacia adelante indefinidamente.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

El principio de independencia debe estar presente siempre en operaciones entre sociedades vinculadas.

2.6. Consolidación de beneficios:

Desde 01/4/93 es posible la presentación de declaraciones consolidadas por parte de sociedades residentes que posean el 100% del capital de sus vinculadas, y todas ellas cierren el balance en las mismas fechas a efectos fiscales.

4.1.18. Portugal

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

El impuesto sobre sociedades establece un tipo general de gravamen del 36% sobre la base imponible, (beneficios contables ajustados para cumplir con la normativa tributaria). Las entidades establecidas en las zonas francas de Madeira y Santa María tienen derecho a una exención total de impuestos hasta el 31/12/2001.

1.2. Ganancias de capital¹⁷⁷:

Las ganancias son tratadas como beneficios de explotación sujetas al tipo general de gravamen.

El excedente generado por la enajenación de activos fijos tangibles, no se considera beneficio tributable del año, a condición que los ingresos de las ventas sean reinvertidos en la compra de otros activos fijos, antes del fin del segundo año siguiente a la venta.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las sociedades filiales de compañías legalmente constituidas en Portugal pero que operan en el exterior tributan al mismo tipo general de gravamen, a excepción que los beneficios de la filial se consoliden con la contabilidad de la sociedad matriz y sean gravados en su conjunto.

Los beneficios distribuidos a la sociedad matriz extranjera no están sujetos a retenciones.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

La desgravación por doble imposición está regulada en los tratados sobre doble imposición con otros países. Se permite una deducción fiscal extranjera consistente en reducir la base imponible en la menor de las dos cantidades siguientes: el impuesto pagado realmente en el extranjero o bien el impuesto que hubiese resultado si la renta se hubiese obtenido en Portugal.

¹⁷⁷ AMÉRICO BRÁS CARLOS, IRENE ANTUNES ABREU, JOAO RIBEIRO DURAO y MARÍA EMILIA PIMENTA. *Guía Fiscal 93*, Fisco, 1993.

1.5. Clasificación de las sociedades:

A los efectos fiscales, se clasifican en las que tienen su sede efectiva de operaciones en Portugal, (residentes), y las que no la tienen, (no residentes). Las no residentes se subdividen en dos grupos: las que tienen establecimientos permanentes en Portugal y las que no lo tienen.

Existen los siguientes tipos de sociedades:

- Sociedad anónima.
- Sociedad limitada (Lda.).
- Sociedades Gestoras de Participaciones Sociales (Holdings).
- Sociedad en comandita (Sociedad en nombre colectivo, Sociedad en comandita simple, Sociedad en comandita por acciones).
- Agrupación complementaria de empresas (Joint Venture).
- Contratos de consorcio y de asociación en participación.
- Cooperativas (de responsabilidad limitada o ilimitada).
- Agrupación Europea de Interés Económico.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

Las sociedades están obligadas a efectuar tres pagos a cuenta, como anticipo del impuesto del año corriente, por un importe del 25% sobre la base del impuesto del año anterior cada uno.

2) Determinación de la base imponible¹⁷⁸

La base imponible es el resultado de la suma del beneficio neto del año y ciertos cambios en la participación no incluidos en dicho beneficio (por ejemplo, primas en la emisión de bonos).

El beneficio se define, a efectos contables, como la diferencia entre capital neto al principio del año y el del final del ejercicio, ajustada de acuerdo con reglas del Código del Impuesto a la Renta de las Corporaciones (CIRC).

La determinación de la base imponible se hará, en lo posible, siguiendo un método directo de cálculo basado en los libros de contabilidad del contribuyente. Si esto no es posible, se usará un método indirecto de estimación basado en evidencias que disponga la oficina de administración de Hacienda.

¹⁷⁸ *Estatuto dos Benefícios Fiscais*, Vida Económica.

En el cómputo de la base imponible se podrá excluir los siguientes conceptos:

- Todo tipo de contribuciones al capital realizadas por los accionistas.
- Beneficios no distribuidos.
- Incrementos al capital sujetos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

No son deducibles el impuesto sobre sociedades, cualquier tipo de impuestos y cargas que se pueda hacer recaer sobre terceros, multas o penas, riesgos cubiertos por seguro, gastos no justificados o confidenciales y gastos de representación.

2.1. Ganancias de capital:

Ver ítem 1.2. En general, no se permite atribuir las ganancias de capital a períodos posteriores de aquel en que se producen.

2.2. Amortizaciones:

Los activos fijos pueden amortizarse por el método lineal o por el método porcentual. La Ley permite el uso de varios porcentajes, entre el máximo especificado y el 50% del mínimo.

2.3. Tratamiento de los dividendos:

Los dividendos recibidos por una sociedad portuguesa con participaciones en el capital de otras compañías son tratados como ingresos en la base imponible de la sociedad matriz, simultáneamente y para evitar la doble imposición, se permite deducir el 95% de los dividendos recibidos por la sociedad matriz, si la inversión en capital supera el 25% del capital.

2.4. Compensación de pérdidas:

Las pérdidas fiscales, (pérdidas contables ajustadas para cumplir con la legislación tributaria), pueden ser compensadas en los cinco años siguientes. No está permitida la compensación hacia atrás.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

Las operaciones entre sociedades vinculadas deben llevarse a cabo bajo el principio de independencia.

2.6. Consolidación de beneficios:

Se permite la tributación consolidada si la sociedad dominante posee más del 90% de las subsidiarias, y siempre que todas las sociedades sean residentes y se disponga de la autorización por parte de la administración portuguesa.

4.1.19. Reino Unido

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1. Tipo de gravamen:

El tipo general de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 33%. Existe un tipo de gravamen de pequeñas compañías, aplicable cuando los beneficios totales no superan las L¹⁷⁹ 300.000.

1.2. Ganancias de capital¹⁸⁰:

Están gravadas al tipo general de gravamen del impuesto sobre sociedades.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las filiales de sociedades extranjeras son tratadas igual que las sociedades residentes. No hay retenciones sobre la distribución de beneficios de las filiales.

1.4. Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Los tratados de doble imposición y disposiciones unilaterales regulan las deducciones de los impuestos pagados en el extranjero. El crédito se establece impuesto a impuesto atendiendo a la fuente del ingreso. Los excesos de tributación no deducidos en un mismo ejercicio no se pueden trasladar a los ejercicios futuros.

1.5. Clasificación de las sociedades

La ley de sociedades distingue entre sociedades públicas y privadas; las públicas pueden ofrecer acciones y obligaciones al público. La empresa privada se define como no pública y debe terminar su nombre con *limited*¹⁸¹.

¹⁷⁹ Libras Esterlinas (L).

¹⁸⁰ *Butterworths U. K. Tax Guide*, 11th. Edition, London, Butterworths, 1992
- *Tax Handbook 1994 - 95*, Allied Dunbar Assurance plc 1994.

¹⁸¹ KEENAN DENIS, *Smith & Keenan's Company Law for Students*, Ninth edition, Pitman Publishing, London, 1994.

Formas de organización empresarial:

- Sociedades de responsabilidad limitada: se subdividen en compañías limitadas por garantías y compañías limitadas por acciones.
- Sucursal de empresa extranjera.
- Cooperativas.
- Agrupaciones Europeas de Interés Económico.
- Consorcios.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

El impuesto sobre sociedades debe presentarse durante los nueve meses y un día siguientes al fin del cierre del ejercicio contable.

2) Determinación de la base imponible

Los beneficios gravables de una sociedad se calculan conforme lo establecido para el impuesto sobre la renta y el impuesto de plusvalías. El gravamen se determina bajo diferentes tarifas basadas en el tipo de ingreso. Las normas de la tarifa específica son las que rigen la forma de medir el beneficio.

Gastos tales como en entretenimientos para personas que no son empleados y las donaciones políticas no son deducibles. Las anualidades, los derechos de patente, ciertos pagos de intereses y donaciones a entidades benéficas, no pueden deducirse del beneficio bruto imponible, pero en cambio sí pueden decirse de los beneficios totales.

2.1. Ganancias de capital:

Las ganancias o pérdidas de capital se obtienen por la diferencia entre el precio de adquisición del activo (después de ser indexado por inflación) y el ingreso obtenido en la venta. Para las enajenaciones a partir del 30/11/93 la indexación no puede incrementar la pérdida de capital.

Las transferencias de activos dentro de un grupo de sociedades son tratados como partidas a compensar entre las pérdidas y las ganancias.

2.2. Amortizaciones:

La amortización contable es ignorada a los efectos impositivos. Los porcentajes y métodos permitidos son:

- Naves y maquinaria (incluyendo *software*) 25% (porcentual).
- Vehículos (no privados) 5% (porcentual).

- Edificios industriales y hoteles excluido el terreno 4% (lineal).
- Construcciones agrícolas 4% (lineal).
- Patentes y derechos 25% (porcentual).
- Investigación científica 100%.

2.3. *Tratamiento de los dividendos:*

No se aplica retención alguna sobre los dividendos pagados por sociedades en el Reino Unido. Las sociedades son responsables de efectuar un pago como anticipo del impuesto sobre sociedades igual a 1/4 de los dividendos distribuidos a los accionistas. El anticipo es tratado como un pago a cuenta del impuesto sobre sociedades. A los efectos fiscales, los dividendos procedentes del extranjero se les practica una retención del 20%.

Existe un régimen especial para facilitar la residencia en la radicación en el Reino Unido de las oficinas centrales de compañías internacionales.

2.4. *Compensación de pérdidas:*

Las pérdidas de explotación pueden compensarse con ingresos de distinta naturaleza incluyendo las ganancias de capital del año corriente. También pueden compensarse hacia atrás con los beneficios de los tres años precedentes y pueden compensarse hacia adelante indefinidamente, pero sólo compensando con beneficios de explotación de la misma naturaleza que los generó.

2.5. *Operaciones entre sociedades vinculadas:*

Las operaciones entre sociedades residentes y no residentes, que no se lleven a cabo respetando el principio de independencia, pueden ser tratadas fiscalmente como si tal principio no hubiera tenido vigencia, valorándose a precios de mercado.

2.6. *Consolidación de beneficios:*

La consolidación de beneficios por parte de las compañías residentes es posible si la sociedad matriz domina en un 75% el capital de sus subsidiarias, y todas las sociedades son residentes. Es necesario que todas las sociedades elaboren sus estados financieros en el mismo ejercicio contable.

4.1.20 Suecia

1) Aspectos generales de la tributación de las sociedades

1.1 Tipo de gravamen:

El tipo general de gravamen sobre el Impuesto sobre Sociedades es del 28%.

1.2. Ganancias de capital:

Todo beneficio de la sociedad es tratado como beneficio de explotación. Las ganancias de capital no tienen un tratamiento impositivo especial. Las pérdidas sobre ciertos activos (*securities*) fuera del negocio habitual sólo pueden compensarse con ganancias sobre activos similares. Las minusvalías que no pueden compensarse en el mismo año, pueden compensarse hacia adelante.

1.3. Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

Las sociedades filiales extranjeras están sometidas a las mismas obligaciones tributarias que las sociedades residentes.

1.5. Clasificación de las sociedades:

- Sociedades (limitada y general).
- Asociaciones económicas (cooperativas).
- Mutuas de seguros.
- Sociedad Anónima.

Las sociedades limitadas y generales, no son gravadas como entidades independientes, siendo sus miembros individualmente responsables del ingreso del Impuesto sobre Sociedades. El resto de modalidades asociativas son gravadas como entidades independientes.

1.6. Período de declaración y Pagos a cuenta:

Las sociedades anónimas, las asociaciones económicas y algunos otros tipos de sociedades tienen la obligación de presentar sus declaraciones de impuestos. Las demás personas jurídicas tienen que presentar dicha declaración sólo si sus ingresos en un año determinado asciende a 100 c.s.

La recaudación de impuestos se realiza primero con retenciones que se pagan a intervalos durante el año de ingresos, que luego se saldan al presentar la declaración definitiva.

2) Determinación de la base imponible

2.1. *Ganancias de capital:*

Ver apartado 1.2.

2.2. *Amortizaciones:*

Se pueden amortizar maquinarias, equipos y ciertos activos intangibles por alguno de los dos métodos siguientes:

- *Amortización según tablas:* Las sociedades pueden elegir cualquier porcentaje de amortización mientras no supere los límites establecidos por la Ley dentro de los métodos lineal y porcentual. En el método porcentual el porcentaje máximo es del 30%. El método lineal se basa en un 20% anual. Los porcentajes se aplican sobre: el valor en balance al comienzo del año, incrementado por el precio de adquisición de las mejoras adquiridas durante el año y minorado por la enajenación de activos durante el año.
- *Amortización del valor sobrante:* se permite deducir, a efectos fiscales, un máximo de 25% sobre, el valor en balance al comienzo del año, incrementado por el precio de adquisición de las mejoras adquiridas durante el año y minorado por la enajenación de activos durante el año.

La amortización de activos con una vida útil inferior a tres años puede hacerse al 100% durante el primer año.

Edificios industriales pueden ser amortizados linealmente entre un 3% y 5% anual. No se permite amortización de los terrenos.

2.3. *Tratamiento de los dividendos:*

Los dividendos sobre acciones recibidos de compañías extranjeras, se exige que la compañía pagadora del dividendo esté sujeta a una imposición comparable a la de Suecia. La exención impositiva para dividendos se establece en los tratados sobre doble imposición con otros países.

2.4. *Compensación de pérdidas:*

Las pérdidas pueden compensarse hacia adelante con las bases imponibles positivas de los años siguientes. Si al año siguiente nuevamente hay pérdidas, la base imponible negativa puede compensarse al año subsiguiente.

2.5. Operaciones entre sociedades vinculadas:

En estas operaciones se debe aplicar las condiciones normales de comercio entre sociedades no vinculadas. La carga de la prueba recae sobre la administración tributaria, contando siempre con la colaboración de la sociedad.

2.6. Consolidación de beneficios:

No está permitida la tributación consolidada de sociedades vinculadas, aunque sin embargo sí está permitido la transferencia de beneficios entre operaciones de una sociedad a otra.

Se adjunta el Apéndice 2, cuyo contenido es un resumen de las principales características tributarias tratadas en este Capítulo 4 sobre la tributación comparada.

4.2. ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

4.2.1. La evolución en la imposición directa

El tratado de Roma da origen a la armonización directa en la actual UE. En el mismo se establece, como uno de sus principales objetivos, la libre circulación de las personas así como de los servicios y capitales en el interior de la Comunidad, tendiendo a constituir una frontera común a los países integrados. Así es como el artículo 67 de aquel Tratado determina el objetivo de la obligación progresiva de las restricciones relacionadas con los movimientos de capitales y, coherentemente, de las discriminaciones en cuanto a la nacionalidad o residencia de quienes invierten o del lugar en el que se invierte.

En realidad el Tratado de Roma no impone explícitamente la armonización de los impuestos directos. No obstante, sus artículos 100 y 101 otorgan el sustento jurídico para la misma. En estos artículos se juzga necesaria la armonización de las legislaciones en función del Mercado Común y de la no interferencia o distorsión de la competencia. Dada la incidencia del impuesto sobre sociedades, especialmente, en tales aspectos, queda justificada entonces su armonización.

Desde 1957 el proceso de integración Europea ha tenido como idea prioritaria que la libre circulación de los capitales es una condición necesaria para su propia existencia como proceso de unificación económica.

Sin embargo, la propia estructura tributaria de los estados integrantes de la Unión, con sus peculiaridades y diferencias, fija condiciones a los movimientos de capital. En efecto, la toma de decisiones en materia de inversión, y el permanente de movimiento de capitales, en cada uno de los países europeos que nos ocupan,

está condicionada por ciertas distorsiones fiscales originadas por un lado por la estructura de imposición de los beneficios sociales; y por otro por la presión fiscal que produce tal impuesto junto a la presión fiscal sobre la renta de las personas físicas receptoras de los beneficios.

Si se analiza el artículo 2 del Tratado Constitutivo de la CEE, se concluye que la tendencia a la armonización fiscal no pretende unificar la legislación tributaria de todos los Estados miembros, sino lograr cierto grado de aproximación necesario y suficiente como para eliminar las distorsiones fiscales señaladas más arriba.

En la práctica se ha podido observar un mayor avance de armonización en materia de impuestos indirectos, en comparación con la de los impuestos directos. El motivo de este retraso debe buscarse, precisamente, en el modelo de aproximación seguido para la armonización fiscal sobre impuestos directos. A la vez, los pasos dados sobre este terreno afectan más a las empresas que a las personas, lo cual se explica por los propios móviles del Tratado de Roma, cuyo objetivo es asegurar un mercado común en el que la libertad e igualdad de condiciones competitivas estén garantizadas para las empresas de sus diferentes Estados miembros.

En principio, pareciera que una armonización explícita de los regímenes nacionales referentes al impuesto sobre sociedades garantizaría plenamente la neutralidad fiscal. Pero las instituciones comunitarias europeas han actuado con suma prudencia. Invocando el principio de subsidiariedad, han protegido la libertad de los Estados miembros para establecer sus respectivos regímenes tributarios; en contrapartida, dirigieron su acción al objetivo de garantizar el desarrollo del mercado interior. Esto explica que solamente se hayan elaborado *propuestas* en relación a la armonización de los impuestos sobre sociedades, sin que se haya aprobado ninguna resolución de cumplimiento obligatorio.

La prioridad clara de la política económica de la antigua CEE que ha conducido hacia la actual UE, ha sido la construcción de un mercado único europeo. Después de haber unificado las fronteras aduaneras, (con la desaparición de los derechos de aduana), se hace necesaria, en función del objetivo perseguido, la eliminación de las fronteras fiscales.

Esto ha sido evidente desde la aparición, en 1985, del Libro Blanco sobre el mercado interior. Las propuestas que la Comisión elevó al Consejo en esa oportunidad se limitan a los impuestos indirectos, no obstante lo cual la práctica de armonización avanza también hacia los impuestos directos. Así es como en julio de 1988, con la directiva de libre circulación de los capitales, se transforma a la armonización de los impuestos sobre sociedades en objetivo prioritario. De hecho, la Comisión se ha dedicado a precisar una propuesta de directiva referida a la base imponible.

4.2.2. Propuestas de armonización en la UE

En 1962 aparece lo que sería considerado como el primer trabajo “clásico en la materia”: el *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica europea sobre armonización fiscal*, comúnmente conocido bajo la denominación de “Informe Neumark”, partidario de la integración parcial entre el impuesto de sociedades y el que grava la renta de las personas físicas mediante un sistema de doble tipo¹⁸².

En 1965, el Memorándum relativo a las operaciones de concentración de las empresas.

En 1966 se publica el Informe Segré, referido al mercado europeo de capitales¹⁸³. En él se insiste en que, para evitar los obstáculos a los movimientos de capitales, es necesario que todos los países de la comunidad posean una estructura similar en cuanto al impuesto sobre las sociedades. El informe no emite opinión sobre un sistema específico de integración entre los impuestos sobre la renta personal y sobre las sociedades¹⁸⁴.

En 1967, el Programa de armonización fiscal de los impuestos directos.

Entre 1968 y 1970 se elabora el Informe Van del Tempel¹⁸⁵. Su propuesta fue desestimada en razón de la no consideración tanto del principio de neutralidad como de las necesidades de ampliación del mercado de capitales en Europa. En sus conclusiones rechazaba la integración del impuesto sobre sociedades y en cambio sustentaba un sistema clásico de doble imposición integral de los dividendos, cuyo fundamento invocaba el principio de neutralidad internacional.

En 1971, la Resolución del Consejo relativa a la realización por etapas de la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad Europea.

El 1 de noviembre de 1975 se produce el primer pronunciamiento oficial de la Comisión de las CEE, con la publicación de la Propuesta de Directiva vinculada a la armonización del impuesto sobre sociedades y de los regímenes de

¹⁸² NEUMARK Report, *Report of the Fiscal and Financial Committee in the EEC on tax Harmonisation*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963.

¹⁸³ SEGRÉ REPORT, *Le développement d'un marché Européen des capitaux*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1966.

¹⁸⁴ CORONA RAMÓN, J. F. y PAREDES GÓMEZ, R. *La reforma de la imposición empresarial en España*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1996.

¹⁸⁵ VAN DEN TEMPEL Report, *Corporation Tax and Individual Tax in the European Communities*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1970.

retención en la fuente sobre los dividendos. En la misma se disponía que el tipo de gravamen fuera único tanto para beneficios distribuidos como no distribuidos; que se integrara parcialmente el impuesto sobre sociedades con el impuesto a la renta de las personas físicas vía sistema de imputación; propone la aplicación de un sistema de retención en la fuente sobre los dividendos. Más tarde, la Comisión abandonaría esta propuesta.

Respondiendo a aquellas recomendaciones del Informe Van del Tempel se presenta el Informe Burke, en 1980, en el que se plantea las principales preocupaciones de la Comisión¹⁸⁶, a saber:

- a) *Distribución de la soberanía fiscal entre países:* el problema es la jurisdicción impositiva sobre los beneficios ganados en el extranjero, donde surge una doble imposición. Hay que establecer un método que la evite, que puede ser la exención o la imputación.
- b) *La doble imposición de los dividendos y sus efectos sobre la inversión:* al respecto la Comisión propugna que los tipos del gravamen sobre las sociedades difieran dentro de ciertos límites, de modo que todos se hallen dentro de una diferencia máxima de diez puntos porcentuales.
- c) *La definición de una base imponible común:* la Comisión sostiene que esto es una necesidad a la que puede arribarse con la aproximación de criterios sobre las amortizaciones, valoración de activos fijos e inventarios, compensación de pérdidas y variaciones patrimoniales.

4.2.3. La armonización del impuesto sobre la renta de las sociedades

Hay que señalar que, pese a los múltiples trabajos publicados, no se ha aprobado ninguna directiva en cuanto a la armonización del impuesto de sociedades y, más específicamente, sobre su base imponible. Existe apenas una propuesta de directiva sobre un tema particular, como es el régimen de compensación de pérdidas de las empresas, y un anteproyecto de propuesta de directiva sobre las reglas de determinación de los beneficios imponibles.

En cuanto a las reglas de cálculo de la base imponible, sólo existe el Anteproyecto de Propuesta de Directiva de marzo de 1988 sobre la armonización

¹⁸⁶ VILLA, J. M. DE LA. *La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1988.

de las mismas¹⁸⁷. Conforme a su exposición de motivos, se pretende garantizar la transparencia de los regímenes de gravamen sobre las empresas, como condición para la armonización de los tipos impositivos, y crear un entorno fiscal más simple y estable. Los aspectos más importantes se refieren a las amortizaciones, a la valoración de existencias y a las ganancias de capital en los siguientes términos:

- *Amortizaciones:* implícitamente se acepta la necesidad de que las amortizaciones contables y las fiscales sean idénticas. La base amortizable es definida por el coste histórico del activo menos subvenciones no incluidas en los resultados imponibles; no se considera los efectos de la inflación. Los métodos de amortización permitidos son el lineal, (dejando a los Estados la facultad de fijar la duración útil de cada bien), con carácter irrevocable; el degresivo por porcentaje constante, (no aplicable al inmovilizado material y con un porcentaje no superior al 50% ni mayor que tres veces el porcentaje lineal), con carácter revocable; y el de agotamiento del activo, (para recursos naturales y yacimientos mineros). Los gastos de primer establecimiento, para creación de nombre comercial y de I + D se dejan a opción de la empresa, como gasto del ejercicio o amortizable en cinco años linealmente. Se admite las variadas soluciones técnicas que son de aplicación en los Estados miembros, previendo una tasa de amortización única de acuerdo con la vida útil de los activos.
- *Valoración de existencias:* se permite el uso de precio de adquisición o coste de producción, coste medio ponderado, FIFO, LIFO, o cualquier otro método que refleje la realidad.
- *Ganancias de capital:* las ganancias y pérdidas de capital realizadas dentro de la actividad habitual son consideradas parte de la base imponible ordinaria, sin permitir un tratamiento preferencial para las ganancias de largo plazo. En el cálculo no se tienen en cuenta los efectos de la inflación. Se prevé un mecanismo para diferir plusvalías por reinversión dentro de plazos y condiciones determinadas.

Conforme a lo que hemos venido exponiendo en este capítulo, se deduce con claridad que la libre circulación de capitales en la UE implica significativos cambios en materia fiscal. En la medida en que se procure que las empresas no sean “nacionales” sino “europeas” y que, a la vez, se unifique el mercado de capitales, es obvio que se debe procurar también la eliminación de las barreras fiscales, en particular las que surgen de las diferencias entre Estados en lo concerniente al impuesto sobre sociedades.

¹⁸⁷ *Avant-Project de Proposition de Directive Concernant l'Harmonisation de règles de détermination des bénéfices imposables des entreprises*, Direction générale, Institutions Financières et Droit des Sociétés, Commission des Communautés Européennes, Mars, 1988.

Pero tales diferencias no se refieren meramente a los tipos impositivos nominales que gravan sobre los beneficios de las sociedades. La armonización debe versar sobre los tipos *efectivos* del tributo, actuando sobre aquellos elementos que inciden con mayor ponderación sobre los mismos¹⁸⁸.

Resulta imprescindible armonizar aspectos tan relevantes para la base imponible como las amortizaciones, las valoraciones de activos fijos y de los inventarios, la compensación de pérdidas sobre ejercicios posteriores y anteriores, los ajustes por inflación y los incentivos fiscales dirigidos a la inversión y al empleo.

Por otra parte, es razonable tener en cuenta que con un mercado único aumentarán los incentivos para las transferencias de beneficios de un país a otro si de ello pueden derivarse un *ahorro* para el conjunto de las empresas. En consecuencia resultará conveniente la armonización de tipos de gravamen y de cálculo de la base imponible, lo que debería realizarse bajo el respeto de los principios de equidad entre los diferentes países.

No es imposible prever algo más que un intercambio de información entre las autoridades tributarias, como lo sería, por ejemplo, una coordinación internacional entre Estados miembros de la Unión Europea para la compensación completa del impuesto sobre sociedades aplicado en la jurisdicción de radicación de la inversión, aumentando la neutralidad fiscal respecto a los movimientos de capitales.

De acuerdo a lo observado en los últimos tiempos en los países industrializados, se puede afirmar que se avanza en la aproximación en cuanto a sistema tributario y tipos impositivos, pero aun hoy subsisten grandes diferencias. Así lo exhiben los variados estudios que sobre la cuestión se han llevado a cabo en el seno de la comunidad europea, en los que resaltan las propuestas que propugnan una integración entre el impuesto sobre sociedades y el impuesto personal sobre la renta.

¹⁸⁸ ALBI, E. *Reformas recientes y tendencias de reforma del impuesto sobre sociedades*, en V. Salas (coord.), *Jornadas de conmemoración de los diez años de la ley del impuesto sobre sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.

4.2.4. Algunos efectos económicos del proceso de armonización

La armonización fiscal en materia de libre circulación de capitales tendrá, naturalmente, consecuencias. Podemos enumerar los siguientes efectos económicos esenciales¹⁸⁹:

- Sobre la eficiencia económica del uso de los diversos factores productivos, debido a la ausencia de neutralidad en los movimientos de capitales.
- Sobre la equidad, entendida como guía orientadora de una política compensadora de los desequilibrios nacionales y regionales.
- Sobre la incertidumbre de los agentes económicos frente al riesgo de cambios en las políticas fiscales.

Nos referiremos en primer lugar al efecto sobre la eficiencia, aunque para evitar dificultades o ambigüedades en el uso de este término en un contexto internacional, podemos sustituirlo, a los fines que nos interesa destacar, por el de neutralidad. Utilizaremos el concepto de neutralidad con el significado de la minimización del efecto de distorsión del sistema impositivo. Así entendida, la neutralidad en las importaciones de capital se logra en base a la imposición de los beneficios en su origen, en tanto que la neutralidad en las exportaciones de capital se logra en base a la imposición sobre la base del beneficio mundial efectuada en el país de residencia de la sociedad¹⁹⁰.

Tal como ha quedado expuesto en líneas anteriores, sobre la tributación de las sociedades y el cálculo de la base imponible, en la mayoría de los países europeos se combinan los dos criterios señalados, de modo tal que se grava a los residentes por su beneficio mundial y a los no residentes se los grava por sus beneficios en la fuente, es decir, en el país en el cual el no residente ha invertido sus rentas. Dado que así se genera una doble imposición internacional, tanto bajo la vigencia de tratados como por disposiciones unilaterales, se suele otorgar una deducción fiscal por impuestos pagados en el extranjero o bien una exención de los beneficios recibidos en otros países.

Bajo estas circunstancias, si el impuesto sobre sociedades se armonizara sobre la base de gravar el beneficio mundial en el país de residencia, se podría

¹⁸⁹ LASHERAS, M. A. *La armonización de la fiscalidad directa de la CEE. Ideas para el diseño de una estrategia española*, en V. Salas (coord.), *op. cit.*, 1988.

¹⁹⁰ VOGEL, K. *The search for compatible tax system*, en H. Stein (ed.), *Tax policy in the twenty-first century*, John Wiley & Sons, Nueva York, 1988.

neutralizar las políticas de incentivos a capitales extranjeros ejercitadas por los países importadores de capital.

Por lo que se refiere a las inversiones en cartera, el impuesto sobre la base del beneficio mundial conduce a que la recaudación se haga en el país en donde se generaron los beneficios, que es el país importador de capital. Esto suele hacerse bajo la forma de retención para impuestos. Pero este impuesto será pagado por el inversor solamente en la medida en que la oferta de capitales sea más elástica en el país receptor que en el de origen de la inversión. En caso contrario, el impuesto será cargado al tomador del préstamo, quien, además de la retención, soportará la parte del impuesto pagada en el país de residencia del inversor, si ésta es superior. Con lo cual concluimos que también en este caso se podría neutralizar las políticas fiscales incentivadoras de la importación de capital.

Pasaremos ahora al segundo de los efectos mencionados: el referido a la equidad. Es previsible que la eliminación de las fronteras fiscales, provocará una reasignación de recursos hacia aquellos lugares cuyos sistemas productivos sean más eficientes y en los cuales la relación entre la presión impositiva y el gasto público resulten preferibles para el inversor. En tales condiciones, aquel país que grave los beneficios del capital con intenciones redistributivas en una proporción superior a la de sus vecinos comunitarios, se convertirá en un posible perdedor de capital.

Refiriéndonos finalmente al efecto sobre la incertidumbre, conviene señalar que si el proceso de integración europea recorriera un camino largo y laborioso en cuanto a la armonización fiscal, generaría una incertidumbre creciente en aquellos agentes económicos más adversos al riesgo de la variabilidad fiscal. Ese sería seguramente el caso de las grandes corporaciones en proceso de transformación en "empresas europeas". Esto permite concluir que los Estados miembros, en especial los más poderosos, tendrán especial interés en eliminar tal fuente de incertidumbre.

4.2.5. El Informe Ruding¹⁹¹

Este informe es el resultado del trabajo realizado por el Comité presidido por el Sr. Onno Ruding, creado en diciembre de 1990 por la Comisión de las Comunidades Europeas bajo la iniciativa de Mme. Scrivener, miembro de la Comisión, como continuación de la comunicación de la comisión titulada "*Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas*", del 20 de abril de 1990.

¹⁹¹ *Informe del Comité Ruding: Conclusiones y recomendaciones del Comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades*, Comisión de las Comunidades Europeas, marzo de 1992.

El Comité tenía como mandato la evaluación de la necesidad de reforzar la armonización de la imposición de las empresas y examinó tres cuestiones:

- 1) ¿Las diferencias de imposición entre los Estados miembros provocan importantes distorsiones en el mercado interior, principalmente en lo que concierne a las decisiones de inversión y competencia?. Las distorsiones consideradas como discriminatorias han sido objeto de atención particular.
- 2) ¿Las distorsiones que se manifiestan son susceptibles de ser eliminadas simplemente por el juego de fuerzas del mercado y por la competencia fiscal entre los Estados miembros? ¿Es necesario por el contrario una acción a nivel comunitario?
- 3) ¿Qué medidas específicas son necesarias a nivel comunitario para eliminar o atenuar estas distorsiones?

4.2.5.1. Principales problemas que presenta la actual configuración de impuestos societarios en la UE

A pesar de la convergencia observada en el curso del último decenio, subsisten importantes diferencias en los sistemas fiscales. Algunas de entre ellas afectan al funcionamiento del mercado interior en lo que concierne tanto a los bienes como a los capitales. Por otra parte, es poco probable que una acción independiente de los Estados miembros pueda reducirlas sensiblemente. Por consiguiente es necesario actuar a nivel de la Comunidad.

4.2.5.2. Conclusiones y recomendaciones en relación a la determinación de la base imponible

El objetivo del capítulo 10 del informe Ruding tiene como objetivo el especificar sobre la base de los nueve capítulos precedentes las medidas necesarias a nivel comunitario para eliminar las principales distorsiones de origen fiscal y la discriminación referente a la inversión y a la competencia.

4.2.5.2.1. Principales diferencias fiscales entre Estados miembros de la Unión Europea

Las principales diferencias entre los sistemas impositivos sobre sociedades de los Estados miembros conciernen la naturaleza del impuesto sobre sociedades, los tipos nominales, la definición de la base imponible así como los diversos tipos de deducciones fiscales.

Dos países (Luxemburgo y los Países Bajos) gravan los beneficios distribuidos como dividendos con una doble imposición integral, primero a la sociedad y luego al accionariado. Los restantes diez países atenúan en diverso grado la doble imposición. A nivel de la sociedad lo hacen aplicando un tipo reducido de impuesto a los beneficios distribuidos (Alemania) o concediendo una deducción total o parcial a la distribución de dividendos (Grecia). Al nivel del accionista se atenúa recurriendo al crédito de impuesto (Alemania, Francia, Italia, Irlanda y Reino Unido) y aplicando un tipo reducido de impuesto sobre la renta a los dividendos percibidos, (Bélgica, Dinamarca y Portugal).

Los tipos nominales del impuesto sobre sociedades varían desde el 10% en Irlanda, para la industria y ciertos servicios, hasta el 50% en Alemania para beneficios no distribuidos. Existen igualmente zonas francas: las zonas especiales para empresas en Francia, zonas libres de las islas portuguesas de Madeira y Santa María y de las islas españolas de Canarias.

En algunos Estados miembros hay incentivos fiscales para algunas regiones y otros prevén tipos reducidos para pequeñas y medianas empresas.

La base imponible no se define de la misma forma en todos los casos. Generalmente se calcula según "*principios de contabilidad comercial*". En Bélgica, Alemania, Grecia, España, Francia y Luxemburgo existe una relación estrecha entre la contabilidad a efectos fiscales y las cuentas anuales. En cambio en Dinamarca, Países Bajos y Reino Unido no existe una relación tan estrecha. A esto debe añadirse que las reglas y tasas para amortizaciones, pérdidas y otras cargas y provisiones, así como los ajustes por inflación, difieren mucho de un país a otro.

4.2.5.2.2. Consecuencias de las diferencias fiscales entre los Estados miembros

Los principales problemas ligados a las diferencias fiscales existentes actualmente entre los Estados miembros atañen al nivel de eficacia económica resultante de las distorsiones de competencia, equidad intercomunitaria, capacidad administrativa, teniendo en cuenta principalmente la planificación fiscal internacional, simplicidad, certeza y transparencia.

Equidad intracomunitaria: la equidad entre Estados reposa tradicionalmente sobre los principios del derecho de imposición del Estado de la fuente, de la no discriminación y de la reciprocidad. En virtud del primer principio, el Estado de la fuente tiene, por prioridad, el derecho a imponer los resultados de las inversiones directas obtenidas sobre su territorio.

Desgraciadamente, la legislación fiscal de los Estados miembros presenta ciertas características que el Comité estima que violan el principio de no discriminación.

- *Planificación fiscal en el plano internacional:* las diferencias fiscales no sólo afectan las decisiones de las sociedades en materia de inversión directa, sino que parecen tener un efecto aún más importante sobre la estructura financiera y jurídica de las sociedades.
- *Problemas administrativos:* las diferencias fiscales existentes entre Estados miembros tienen igualmente consecuencias administrativas en un mercado unificado.

En lo que concierne a los costes de recaudación, que son difíciles de medir, cuanto mayor sea la diferencia entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, mayores serán los costes globales de recaudación, que pueden ser particularmente pesados para las pequeñas y medianas empresas y los pequeños inversores, lo que evidentemente desanimará las inversiones transfronterizas.

- *Transparencia:* Desgraciadamente, los sistemas fiscales de los Estados miembros comportan numerosas medidas de incitación que no son transparentes, en particular las que se refieren a la base imponible.

4.2.5.2.3. La recaudación del impuesto sobre sociedades amenazada por la competencia fiscal

En su conclusión el Comité estima que, en principio, no hay razones para suponer que los Estados miembros entrarían en una competencia de incentivos fiscales capaz de erosionar de un modo no deseable la recaudación global del impuesto sobre sociedades.

4.2.5.3. Recomendaciones sobre la base imponible

El comité considera que la Comunidad debería basar su acción sobre las prioridades siguientes:

- a) Eliminar las disposiciones discriminatorias y generadoras de distorsiones de los sistemas fiscales de los Estados miembros que son obstáculo a la inversión y a la toma de participaciones fuera de las fronteras.

- b) Fijar un nivel mínimo para los tipos nominales de impuesto sobre sociedades y reglas comunes para la base imponible, con el fin de impedir que los Estados miembros se lancen a una competencia excesiva para atraer las inversiones móviles o los beneficios imponibles de las sociedades multinacionales; una erosión de la base imponible del conjunto de la Comunidad sería el resultado tanto en un caso como en el otro.
- c) Conseguir un máximo de transparencia de los incentivos fiscales concedidos por los estados miembros para atraer las inversiones.

4.2.5.3.1. La Base Imponible en el Impuesto sobre las Sociedades

El Comité ha constatado que las diferencias en las reglas con que se determina la base imponible pueden crear distorsiones incompatibles con el funcionamiento eficaz del mercado interior. Por otra parte, la armonización de los tipos de impuesto sobre sociedades no tiene sentido si no existe una armonización mínima sobre la determinación de la base imponible. Además los Estados utilizan los incentivos fiscales principalmente actuando sobre la base imponible, de modo que las medidas de incentivación no son totalmente transparentes. Asimismo, las diferencias considerables en las reglas fiscales entre un país y otro, complican la actividad económica intracomunitaria, especialmente para las pequeñas y medianas empresas.

4.2.5.3.2. Determinación de los beneficios imponibles

El Comité estima que la contabilidad comercial preparada con el fin de proporcionar información financiera debería constituir un punto de partida para el cálculo del resultado imponible en todos los Estados miembros. Llama la atención sobre el hecho de que en la Comunidad las cuentas anuales no se encuentran aun completamente armonizadas y que en todo caso tienen objetivos distintos de los fiscales.

4.2.5.3.3. Amortizaciones

Pese a lo razonable de tener en cuenta la inflación a los efectos de la amortización, existe el problema de un desacuerdo en el seno de la profesión contable sobre el método a aplicar. Dado que el coste histórico es ampliamente aceptado en los sistemas de todos los Estados miembros, no parecen necesarias disposiciones específicas sobre la inflación, a no ser que la misma sea excesiva. Si éste fuera el caso, el grupo de expertos técnicos debería indicar las medidas de ajuste autorizadas. Deberían ser prohibidas las subvenciones ocultas bajo la forma de amortización acelerada.

En cuanto a los inmuebles, el grupo de expertos debería presentar proposiciones sobre los métodos de amortización, sobre la duración mínima aplicable a las diferentes categorías de activos y sobre los tipos de amortización máximos.

4.2.5.3.4. Activos inmateriales

El Comité ha constatado grandes disparidades en el tratamiento fiscal del fondo de comercio y otros activos inmateriales. Estas disparidades suscitan importantes distorsiones de competencia, principalmente en el campo de las adquisiciones de empresas.

4.2.5.3.5. Leasing

El Comité ha constatado igualmente importantes diferencias en lo que concierne al tratamiento fiscal del leasing en los Estados miembros. En consecuencia:

4.2.5.3.6. Valoración de stocks

Para la evaluación de stocks el Comité recomienda igualmente como base el coste histórico. Es la solución más simple y no entraña ninguna distorsión de competencia entre los Estados miembros.

4.2.5.3.7. Provisiones

Existen numerosas posibilidades de reducir las reservas y las provisiones, lo que introduce disparidades en la base imponible. Algunos miembros del Comité consideran que estas disparidades de la legislación fiscal constituye una de las principales fuentes de distorsión de la competencia, especialmente en puntos como provisiones para deudas de dudoso cobro, las provisiones para garantía y para pérdidas de cambio así como las provisiones para pensiones complementarias. El Comité considera que los límites a las provisiones para deudas de dudoso cobro deberían eliminarse. También considera que las provisiones para pérdidas basadas sobre estimaciones de medias estadísticas deberían admitirse. La formulación exacta de los principios a aplicar debe establecerlas el grupo técnico. En lo que concierne a otras provisiones.

4.2.5.3.8. Pensiones complementarias

El Comité llama la atención sobre el impacto que tienen el régimen de las pensiones de vejez en la seguridad social y la reglamentación del mercado de las compañías de seguros y de los fondos de pensión, a través de las provisiones y contribuciones. Pese a no formular recomendaciones porque el tema excede su mandato, el Comité insiste en que en que la liberalización del mercado de seguro de vida, del seguro de grupo y otras formas de seguros complementarios, por la supresión de reglas discriminatorias, no tiene sentido si no se toma al mismo tiempo medidas sobre la deducibilidad fiscal de las provisiones y contribuciones a los regímenes de pensión por jubilación.

4.2.5.3.9. Deducibilidad de las contribuciones pagadas por o para los trabajadores expatriados o a cajas de pensiones extranjeros

En algunos Estados miembros estas contribuciones no son siempre deducibles. El Comité ha considerado que esto desincentivaba a la vez la libre circulación de los trabajadores y obstaculizaba la libre prestación de servicios en la Comunidad.

4.2.5.3.10. Gastos y cargas profesionales

El Comité opina que no es necesaria la armonización de las reglas generales aplicables a estas deducciones, ya que las diferencias existentes no generan distorsiones importantes. Esto tiene, de todos modos, algunas excepciones, ya que en algunos casos ciertos gastos o cargas no son deducibles total o parcialmente.

4.2.5.3.11. Gastos de las sedes centrales

Para las empresas que operan en diversos Estados miembros, ha ocurrido a menudo que una parte de los gastos de sede central no haya sido deducible en ningún Estado miembro o que la remuneración de una sociedad en contrapartida de los costes soportados por el resto del grupo haya sido insuficiente.

4.2.5.3.12. Infracapitalización

Se considera que una definición y una aplicación uniforme del concepto de “infracapitalización” son necesarias.

4.2.5.3.13. *Compensación de pérdidas*

Todos los Estados miembros aceptan el principio de una compensación sobre los ejercicios posteriores, pero en condiciones bastante diferentes. Es importante la armonización de esas condiciones.

4.2.5.3.14. *Plusvalías de activos*

En este tema hay grandes diferencias tanto en la carga fiscal como en el momento de la imposición. Si se toma en cuenta las diferencias existentes en los regímenes de amortización, es evidente que la fiscalidad de las plusvalías constituye un factor esencial en la determinación del peso de la carga fiscal soportado por las empresas.

El Comité considera que sería oportuno, no una armonización completa, sino armonizar las políticas de imposición de las plusvalías y determinar con precisión las técnicas de imposición autorizadas en la Comunidad.

4.3. CONCLUSIONES

El análisis que se ha desarrollado en el apartado primero ha puesto de manifiesto las diferencias existentes, en primer lugar, entre los países europeos ya resumidas en su mayoría por los expertos del Comité Ruding. Una primera conclusión, la obtenemos en el cumplimiento o en su caso la referencia que efectúan todos los países sobre los tratados de doble imposición suscritos. Estamos firmemente convencidos que la disparidad de criterios de valoración, imputación y calificación que existe en la actualidad podría venir solucionada si se corrigieran las diferencias entre los Estados, vía una nueva y paulatina negociación de los convenios.

Otra conclusión es que cualquier tipo de reforma fiscal en España no puede ignorar su pertenencia a la Unión Europea y la tendencia, (dificultosa y llena de obstáculos, pero persistente por razones económicas estructurales y por la voluntad política evidenciada durante los últimos cuarenta años), a una creciente armonización fiscal entre los Estados miembros de la UE. Esto significa que a la hora de innovar en temas como el impuesto sobre sociedades es conveniente tener en cuenta, tanto las recomendaciones elaboradas en función de la armonización comunitaria, como la legislación y práctica de los otros países con los que se tiende a converger y coexistir dentro de un único mercado interior.

Las principales conclusiones obtenidas de los apartados analizados de la fiscalidad comparada, son las siguientes:

Tipo de gravamen:

El impuesto sobre sociedades suele ser un impuesto estatal, aunque en algunos casos va acompañado de impuestos locales o municipales. Como en el caso de Portugal, estos impuestos son deducibles, total o parcialmente, del impuesto estatal. En los casos de Alemania y Austria son totalmente deducibles, en tanto que en Italia sólo se puede deducir un 75%.

En general, el impuesto a los beneficios sobre sociedades es un gravamen de naturaleza proporcional. Sin embargo, Bélgica, por ejemplo, aplica un sistema progresivo, imponiendo tipos menores a sociedades con niveles menores de renta. Holanda es el único caso que aplica un tipo más elevado para el primer tramo de rentas. Alemania aplica tipos diferentes según que los beneficios hayan sido distribuidos o no: los beneficios distribuidos tienen un tipo inferior al de las reservas, como una forma de atenuar la doble imposición sobre los dividendos.

Los tipos de gravamen oscilan dentro de una banda del 28% al 48%, de lo que se deriva que éste será un aspecto problemático en una futura armonización fiscal europea. Además, se debe tener en cuenta que determinados países combinan su tipo fijo porcentual, que se modifica a la alza en función de una escala de beneficios.

En los últimos años, se ha manifestado una tendencia a la reducción de los tipos impositivos en todos los países de la Unión Europea, con excepción de España e Italia.

La situación de España muestra que, si bien el tipo de gravamen que se aplica no excede la media comunitaria, se ha atenuado sensiblemente la ventaja relativa que tenía anteriormente en este aspecto.

Ganancias de capital:

Las ganancias de capital son gravadas al tipo general de gravamen establecido en cada país. La principal divergencia consiste en que no todos los países tienen en cuenta la inflación en el cálculo de las plusvalías. En algunos países se contemplan tipos de gravamen inferiores al tipo general atendiendo a los años de permanencia del activo. El tratamiento de las plusvalías es quizás uno de los que presenta mayores divergencias y disparidad de criterios de tributación.

Tipos de gravamen sobre las sociedades filiales:

El tipo impositivo de las sociedades filiales está en función de la forma jurídica (establecimiento permanente) que adopten dicha entidades. Se establecen retenciones en el caso de distribución de dividendos a la sociedad matriz. Las sociedades extranjeras tienen las mismas obligaciones tributarias que las entidades

residentes. En la mayoría de países, las sociedades no residentes tributan al mismo tipo general de gravamen que las entidades residentes.

Deducciones de los impuestos pagados en el extranjero:

Existen numerosas divergencias entre los países en el tratamiento de los impuestos pagados en el extranjero. Dichas divergencias las encontramos desde la posibilidad de minorar, en la base imponible, todo el impuesto efectivamente pagado hasta no poder deducir la cantidad pagada, o sólo minorar el impuesto como si se hubiera obtenido en el propio país. Los convenios de doble imposición son la norma tributaria de obligada referencia y cumplimiento. Otra característica a destacar, es que la mayoría de países exigen una participación en capital respecto de la sociedad pagadora del impuesto. Así mismo, se permite minorar la base imponible respecto del impuesto pagado si el convenio de doble imposición así lo establece, en ausencia de convenios se establecen una serie de restricciones. Al igual que en los países europeos, existen divergencias en el tratamiento de la minoración de los impuestos pagados en el extranjero. En primer lugar se deberá atender lo dispuesto en el convenio de doble imposición suscrito país a país, en ausencia de convenio la mayoría de países han establecido restricciones.

Clasificación de las sociedades:

Las sociedades se clasifican, atendiendo a su: Residencia, Responsabilidad en la gestión, Cifra de capital y en Públicas o Privadas.

Período de declaración y Pagos a cuenta:

El período de declaración para la mayoría de los países suele coincidir con el año fiscal, generalmente doce meses, establecido en los estatutos de cada entidad, no existiendo grandes diferencias. Donde sin embargo encontramos grandes diferencias es en la exigencia de pagos a cuenta, siendo la base de dicho pago diferente según los países objeto de análisis. Podríamos concluir que una primera modalidad consiste en exigir un pago a cuenta sobre la base declarada en el ejercicio precedente del que se está liquidando. Una segunda modalidad consiste en realizar uno o varios pagos a cuenta pero sobre la base imponible (resultado contable ajustado) del propio ejercicio. Una tercera modalidad es la no exigencia de pagos a cuenta, efectuándose el pago del impuesto sobre sociedades en un período estipulado una vez finalizado el año fiscal. La realización por parte de la sociedades de pagos a cuenta es un factor que incide de forma muy directa en la estructura financiera. No olvidemos que uno de los principios que debe inspirar todo sistema tributario es la neutralidad en el tratamiento de la capacidad de pago de los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades. Aspecto muy relevante, a tener en cuenta a la hora de decidir donde deben situarse las sociedades en un proceso de expansión económico.

Determinación de la base imponible:

Todos los Estados miembros de la Unión Europea definen la base imponible en términos de renta neta de la sociedad. En ningún caso se ha optado por conceptos teóricos alternativos como el beneficio económico o el flujo de fondos.

Ganancias de capital en la Determinación de la Base Imponible:

Los países de la Unión Europea determinan que las ganancias de capital se sometan al impuesto sobre sociedades, pero en general la distinguen del beneficio ordinario. De todos modos, la mayoría de los países comunitarios aplica los mismos tipos impositivos a las ganancias de capital y a los beneficios ordinarios. En algunos casos como Bélgica, Francia, Grecia, Italia e Irlanda, se gravan partes de las ganancias de capital a tipos especiales.

Las plusvalías de capital se obtienen por la diferencia entre el precio de adquisición minorado en las amortizaciones y el precio de enajenación. Una vez más se aprecian las diferencias existentes entre los países analizados. Las principales discrepancias se observan en que determinados países no admiten como deducibles las amortizaciones contables practicadas, siendo sólo deducibles las previstas en su propia normativa tributaria.

Salvo algunos casos, como Francia y Grecia, en general no se da ningún tratamiento diferenciado a las ganancias de capital de corto o largo plazo.

En países como Bélgica, Dinamarca, España y Portugal, se permite la exoneración de la plusvalía si se reinvierte el producto de la enajenación. Otros países, en cambio, no permiten la exoneración de la plusvalía estando sujetas al mismo tipo de gravamen que los resultados ordinarios o de explotación. Finalmente en algunos países las ganancias de capital no tributan si la plusvalía no se define como una operación meramente especulativa, aun cuando se trate de venta de acciones, (Dinamarca y Holanda), o títulos del gobierno, (Irlanda y Reino Unido).

Con requisitos que varían según cada país, Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca y Holanda admiten el diferimiento, (no la exención), de las plusvalías que se generan en la transmisión de algunos activos, siempre que la reinversión se produzca dentro de un plazo especificado. Esas plusvalías se deducen de la base amortizable del activo y el beneficio fiscal no es una exención, puesto que se verá compensado más tarde con menores deducciones por amortización.

La mayoría de los países integrantes de la Unión Europea no aplican sistemáticamente un procedimiento de ajuste por inflación para corregir las ganancias de capital. El procedimiento de la indicación del coste de adquisición o de construcción por un índice de precios se aplica solamente en Grecia, Irlanda,

Italia, Portugal y Reino Unido. No obstante, la corrección de valores por inflación tampoco es plena en estos casos, en virtud de diversas restricciones legales sobre la aplicación de la indiciación.

Amortizaciones:

En general se admite la deducción fiscal en concepto de amortización pero existen notorias divergencias de criterios en la aplicación. Se considera como activos amortizables a aquellos tangibles o intangibles, nuevos o de segunda mano, que resultan necesarios para la actividad económica de la sociedad, que tienen una vida útil limitada de más de un año y que sufren una disminución de su valor, ya sea por el transcurso de tiempo ya sea por su uso específico.

Normalmente la legislación es detallista y casuista, con especificaciones particulares en cada país. Tanto los métodos como los tipos aplicables varían desde la obligatoriedad general al pacto especial con las autoridades, pasando por los topes máximos y mínimos o las simples sugerencias. En la mayoría de los países se admite amortizaciones especiales para casos de depreciación extraordinaria o agotamiento de recursos mineros.

Los métodos más aplicados son el lineal, (admitido en todos los países), y el degresivo porcentual, (actualmente Austria e Italia son las únicas excepciones a su aceptación en la Unión Europea), pero en algunos casos se permite el método según rendimiento económico del activo o el método degresivo de suma de dígitos de los años, como ocurre en España.

En el caso de España, si bien está permitido el método lineal, éste es sólo un caso particular del sistema de bandas de amortización. La banda de amortización para un activo está fijada por dos coeficientes, uno máximo y otro mínimo. Dentro de la banda la empresa tiene libertad para elegir el coeficiente que desee, sin tener la obligación de mantener fijo el coeficiente inicialmente elegido, opción que se correspondería con un método lineal.

En todos los países en que se permite el método degresivo se puede aplicar el sistema porcentual, siendo para la mayoría el único sistema degresivo permitido. Holanda no especifica qué sistema de método degresivo debe utilizarse y España es el único país de la Unión Europea que permite explícitamente tanto el método porcentual como el de suma de dígitos.

Dinamarca, Finlandia, Reino Unido y Suecia utilizan un sistema de amortización en bloque (*pool*) para ciertos activos como maquinaria y equipo, en contraposición a la generalizada amortización individualizada de cada activo.

En general, se toma el coste histórico del activo, (coste de adquisición o de producción), como base de la amortización pero en algunos casos su valor es ajustado por inflación. En general en la Unión Europea no se aplica el método de

ajuste por un índice de precios, (Dinamarca permitió la indicación hasta 1991), pero en algunos países y por períodos determinados se ha permitido una revalorización de activos para ajustar los valores de coste histórico por la inflación, aunque este procedimiento sólo corrige parcial y tardíamente sus efectos. Este método se ha aplicado en España, Francia, Grecia, Italia y Portugal.

En inmuebles, en la mayoría de los casos se utiliza el método lineal y no se permite la amortización del terreno, lo que se justifica por la no reducción continuada de su valor. Pero los tipos porcentuales aplicables varían según las fechas de construcción o el tipo de uso de los edificios, incluyendo casos de no autorización de amortizaciones de edificios para usos no industriales (oficinas, comercios o clínicas, según los casos), como Irlanda, Reino Unido o Dinamarca. Esto último pretende compensar la revalorización que experimentan estos activos a precios de mercado y que no está sujeta a gravamen hasta la realización de esa ganancia de capital.

En bienes muebles y activos de negocios suele permitirse la opción entre los métodos lineal o porcentual, siendo el tipo máximo porcentual del 30% y no superior al triple del tipo lineal correspondiente. Los tipos también varían según las fechas de adquisición y pueden ser obligatorios, pactados o sugeridos, según los países.

En muchos casos se permite la amortización de bienes intangibles, siendo en la mayoría de los casos el método lineal el aceptado; pero el período de amortización varía, según los países, desde cinco años hasta dieciséis años. El Reino Unido permite el método porcentual con tipo del 25% para patentes y derechos. En la mayoría de los países existen restricciones para la amortización del fondo de comercio, como ocurre en Alemania, Dinamarca, España, Francia, Irlanda, Portugal y el Reino Unido. Existen también otras restricciones para amortizaciones del inmovilizado inmaterial, como es el caso de los derechos de traspaso en España, que no pueden amortizarse; tampoco pueden amortizarse las marcas comerciales en Francia y el Reino Unido.

En general se admite la amortización en un año para los gastos de investigación y desarrollo, pero hay diferencias en cuanto a los edificios y equipos utilizados para tal fin.

Se presentan numerosos casos especiales, según los países, para la amortización acelerada, el valor residual, la vida útil del activo, construcciones específicas de plantas o embarcaciones. En ciertos casos se trata de incentivos explícitos para promover áreas o regiones, (Alemania, Bélgica, Finlandia, Francia y Reino Unido), tipos de inversión, (Alemania y Bélgica para empresas pequeñas, Dinamarca para inversiones muy elevadas, Portugal para empresas en situación difícil), o protección del medio ambiente, (Alemania, Francia y Holanda). El modo más general de uso de la legislación sobre amortizaciones como incentivo a

la inversión es vía amortización acelerada. Austria y Suecia, en cambio, no la permiten.

El asiento contable de las amortizaciones puede ser ignorado o condicionado a los efectos impositivos, en algunos casos, pese a que la regla general es que se exige el registro contable de las dotaciones fiscales para amortizaciones

Tratamiento de los dividendos:

Los dividendos recibidos de otra sociedad están exentos o sujetos a retención en la fuente atendiendo a lo dispuesto en el convenio de doble imposición suscrito por los países implicados. En ausencia de un convenio cada país opta o por la sujeción a gravamen mediante la correspondiente retención o la total exoneración. Añadir que una gran mayoría de países diferencia la tributación en función del destino del dividendo. Así pues en el supuesto que el dividendo se distribuya a otra sociedad residente, se somete a gravamen permitiendo a la sociedad receptora la exoneración total o parcial de tributar por el dividendo recibido. Si el dividendo tiene como destino una sociedad no residente se atenderá a lo estipulado en el tratado de doble imposición.

Compensación de pérdidas:

Todos los países de la Unión Europea contemplan en su legislación impositiva alguna forma de tratamiento de las bases imponibles negativas, de modo que las pérdidas fiscales se compensen con beneficios.

La compensación de pérdidas, en general, distingue como restricción las pérdidas de negocios corrientes de las pérdidas de capital. El criterio generalizado es permitir las compensaciones hacia adelante de las pérdidas no de capital, con dos tipos de criterios: la mayoría de los países considerados fija un número de años futuros para la compensación que varía entre cinco y diez; otro grupo de países permite un tiempo indefinido. El criterio general aceptado es que no se incluyen intereses para ajustar las pérdidas en función del tiempo transcurrido hasta su compensación.

La mayoría de los países europeos no permite la compensación hacia atrás, incluyendo España. Concretamente, diez de los quince Estados miembros de la Unión Europea mantienen esta posición. Otros países, incluyendo a Alemania, Francia, Holanda, Reino Unido e Irlanda, permiten una compensación hacia atrás que va desde un año hasta tres.

Para las pérdidas de capital, la regla general es que se compensan con ganancias del mismo tipo.

Operaciones entre sociedades vinculadas:

El principio de independencia entre las sociedades, es la regla de general aceptación que predomina en la mayoría de países que disponen de normas reguladoras de transacciones comerciales entre sociedades relacionadas o vinculadas. Determinados países imponen la valoración de estas operaciones a precios de mercado en el supuesto de una actuación de comprobación por parte de la administración tributaria correspondiente.

Consolidación de beneficios:

Nos encontramos que atendiendo a las normativas establecidas en cada país existen dos situaciones claramente diferenciadas siendo la primera de ellas la permisividad de la tributación de las cuentas de las sociedades en forma consolidada si se cumplen determinados requisitos en cuanto a la participación o dominio en capital y una segunda tendencia consistente en no permitir la consolidación debido a la ausencia de norma concreta que la regule. En ambas tendencias, se aprecian severas restricciones a la consolidación (la cual conlleva una implícita compensación) de operaciones comerciales, en el supuesto de aparición de pérdidas contables.

El informe Ruding:

Respecto de las conclusiones y recomendaciones efectuadas por el grupo de expertos dirigidos por Onno Ruding, llama la atención la necesidad urgente de formalizar cualquier tipo de reforma o armonización impositiva mediante la aprobación y posterior cumplimiento por parte de los países que suscriban las Directivas Comunitarias, que deberán establecer un marco, primero, definitorio de cada uno de los conceptos que integran la base imponible y, posteriormente, la fijación de normas europeas que faciliten el trasvase de rentas más allá de las actuales fronteras. Sin duda alguna el establecimiento de Directivas Comunitarias permitirá que los responsables de la política fiscal de cada país modifiquen sus planteamientos en aras a una convergencia económica basada en una futura competencia meramente comercial y no de la actual de diferenciación tributaria.

El Tratado de Roma determina la obligación de liberalizar los movimientos de bienes y servicios, personas y capitales en el seno de la CEE. Esto implica que cada una de esas libertades lleva asociada la armonización de alguna clase particular de impuesto. La armonización de los impuestos directos, y del impuesto sobre sociedades en particular, está asociada a la libre circulación de capitales. La armonización fiscal carece de significación autónoma; su sentido es el de instrumento en función de un objetivo que es el mercado común.

Es importante destacar, en función de nuestro objetivo en esta tesis, que la base imponible no se define de igual forma en todos los países de la Unión Europea.

En general se calcula según los “principios de contabilidad comercial”. En particular, en Alemania, Bélgica, España, Francia, Grecia y Luxemburgo existe una vinculación estrecha entre la contabilidad a efectos fiscales y las cuentas anuales. Pero en cambio en Dinamarca, Países Bajos y Reino Unido no existe esa misma relación. A esto debe agregarse que las reglas y tasas de amortización, pérdidas y otras cargas y provisiones, así como los ajustes por inflación, difieren mucho de un país a otro.

Es justamente en razón de esta realidad que el Comité Ruding recomienda reducir a largo plazo las diferencias entre contabilidad comercial y la contabilidad utilizada con fines fiscales.

En consecuencia, nuestra propuesta de una norma ISO contable, que aproxime las normas fiscales a las normas contables, no sólo atiende a una necesidad de nuestra propia realidad nacional, sino que además se inscribe en la tendencia armonizadora que acompaña el proceso de integración europeo.

El proceso de integración supranacional como el que sigue Europa, implica una cesión de soberanía por parte de los Estados nacionales. Esto es así en todos los campos, pero aparece con claridad meridiana de cara a la unión monetaria. Tal cesión de soberanía estatal se manifiesta concretamente, luego, en la capacidad de aplicar políticas monetarias y fiscales dentro de cada país. La resistencia a semejante cesión en el campo de los impuestos directos es especialmente fuerte porque se afecta la capacidad recaudatoria general del Estado, porque mengua la capacidad de influir sobre el comportamiento de los agentes económicos y porque se reduce la capacidad de redistribución de la renta y la riqueza según las estructuras económicas y sociales o las circunstancias y la historia política de cada país. Si a esto le agregamos que la perspectiva de la Unión Económica y Monetaria es prácticamente la desaparición de la soberanía monetaria, (y por lo tanto la casi desaparición de la capacidad de ejercer política monetaria nacional en los términos que han sido tradicionales de las últimas décadas), resulta que la pérdida de instrumentos de política fiscal se hace más onerosa y, consecuentemente, ciertas proposiciones de armonización resultan más resistidas.

Sin embargo, el escaso desarrollo de la normativa armonizadora de los impuestos directos en general y del impuesto sobre sociedades en particular se ve matizado por el constatable proceso de convergencia espontánea. Así lo evidencia la tendencia general a la reducción de los tipos impositivos, a la ampliación de la base imponible y a la eliminación de las medidas incentivadoras.

1990 ha significado un punto de inflexión en la tendencia de la armonización del impuesto sobre sociedades, que resulta concordante con el nuevo impulso del proceso integrador de Europa presente en el Libro Blanco de la Comisión de 1985, que estableció la fecha del 1 de enero de 1993 para el logro del objetivo del mercado interior. Sus propuestas se centran, en cuanto a la

eliminación de las fronteras fiscales, básicamente en lo referido a impuestos indirectos, pero también considera la necesidad de armonización en materia de impuestos directos. Así, en lo referido a la imposición sobre las sociedades, considera prioritario la eliminación de obstáculos a la colaboración empresarial, lo que termina produciendo la directiva sobre fusiones, la directiva sobre matrices y filiales y el convenio de arbitraje. Asimismo, más tarde, la Comisión respalda una propuesta del Comité referida a la mejora del contexto económico de las PYMEs, lo que genera los textos sobre armonización de impuestos directos más recientes en cuanto a su aprobación.

Capítulo 5

LA REFORMA DEL IMPUESTO

SOBRE SOCIEDADES

Escribir sobre el Derecho Tributario es como hacerlo sobre la arena. Las Reformas tributarias, a modo de temporales y las Leyes de Presupuestos como constantes marejadas, borran las normas jurídicas, objeto de estudio, de forma tan completa que de las antiguas no queda ni rastro.

ALFONSO GOTA LOSADA

Hay grupos concretos de contribuyentes, para quienes la reforma de un impuesto se ha convertido en una subvención, y no están dispuestos a acceder a esas reformas que harían que el impuesto fuera más simple, equitativo y neutral, porque prefieren el complicado, injusto y beligerante del que disfrutaban.

ENRIQUE FUENTES QUINTANA

5.0. INTRODUCCIÓN

En el primer apartado del capítulo quinto, se analiza de forma detallada la evolución seguida en el proceso de reforma del Impuesto sobre Sociedades. Proceso que culminó con la publicación de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. Para ello se ha considerado necesario tener en cuenta los antecedentes que tenían lugar dentro de la propia Comunidad Europea, así como los tímidos y lentos avances que suponían la publicación de varias directivas relacionadas con la imposición directa.

Posteriormente se realiza un estudio en profundidad de la reforma del Impuesto sobre Sociedades en España desde varias perspectivas que abarcan la propia justificación de su creación, los principios rectores de la reforma, las demandas y ofertas de los destinatarios de este impuesto y las causas que motivaron el cambio en la fiscalidad empresarial.

En el segundo apartado, se analizan las consecuencias de la reforma en lo referente a sus aspectos más generales y concretos con respecto a la configuración definitiva de la base imponible. También se analizan las implicaciones del artículo 148 de la ley de Impuesto que viene a representar, a modo de puerta de salida, para la administración tributaria en caso de duda en la correcta u ausencia aplicación de los principios contables generalmente aceptados como punto de partida de la base imponible.

En el tercer apartado se describe la configuración actual de la base imponible así como aquellos aspectos, que no han sido incorporados en la reforma del impuesto y que en gran parte son la motivación, una vez más, de la creación de una Norma ISO contable que tienda a eliminar las diferencias existentes denominadas ajustes extracontables en la terminología utilizada por el propio impuesto o de diferencias temporales y permanentes según el Plan General de Contabilidad de 1990.

5.1. EL CAMINO DE LA REFORMA

5.1.1. Antecedentes en Europa

El Tratado de Roma carece de referencias explícitas a la imposición directa, a diferencia de la imposición indirecta. Sin embargo la Comisión percibió tempranamente la importancia de las distorsiones que podían surgir de los diferentes tratamientos fiscales en materia de imposición directa. Apoyándose en el art. 100 del TCE -cuyo carácter es general sobre la necesidad de aproximar las respectivas legislaciones-, inició una sistemática búsqueda de armonización en el terreno de la imposición directa. Semejante empeño se vio trabado por las

dificultades propias de la cesión de soberanía que implica, para los estados, tal armonización y por la necesidad de unanimidad, criterio exigido por el Tratado para la adopción de decisiones fiscales.

Hasta 1990 toda la normativa en cuestión de imposición directa se limitaba a la Directiva 77/779/CE del 19/12/1977 sobre la asistencia mutua entre autoridades nacionales competentes en la materia, y el Reglamento 2137/85 del 25/7/85 sobre la Agrupación europea de interés económico.

El 28/2/1986 se establece la reforma del TCE por el Acta Única Europea, avanzándose en la armonización de la imposición indirecta pero ignorando nuevamente todo pronunciamiento sobre imposición directa.

Otro elemento de gran importancia es la Directiva 88/361/CE del 24/6/1988, (DOCE n° L 178 del 8/7/1988), que rige desde el 1/7/1990, estableciendo la liberalización completa e incondicional de los movimientos de capitales, en función del mercado interior y del espacio financiero europeo.

El 23 de julio de 1990 se aprobaron los primeros actos comunitarios para la armonización de la imposición directa: la Directiva 90/434/CE del Consejo, referida al régimen fiscal común para fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones entre sociedades de diferentes Estados Miembros, (DOCE n° L 225 del 20/8/1990), la Directiva 90/435/CE del Consejo referida al régimen fiscal común para las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, (DOCE n° L 225 del 20/8/1990) y el Convenio 90/436/CE referido a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas, (DOCE n° L 225 del 20/8/1990).

A finales de 1990 la Comisión estableció un comité de expertos independientes, el Comité Ruding, cuyo célebre Informe ya hemos comentado en el capítulo 4 de nuestra tesis.

El proceso de integración europea tiene un cambio significativo con el Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992. El Comité Ruding entregó su Informe el 18/3/1992. En su conclusión, la armonización del sistema del Impuesto sobre Sociedades no es ni imprescindible ni posible a corto plazo, además de que la considera contraria al principio de subsidiariedad.

Para la implementación de sus 37 recomendaciones, el Informe Ruding prevé un calendario de tres etapas. La prioridad está en la primera fase, (hasta finales de 1994), con las medidas destinadas a eliminar la doble imposición de los dividendos obtenidos en el extranjero y a la armonización de las reglas de determinación del beneficio y del tipo. Las recomendaciones hechas para la segunda fase deben coincidir, en su realización, con la segunda etapa de Unión Económica y Monetaria, (hasta finales de 1996). Una eventual armonización del

sistema del IS se deja para la tercera fase, coincidente con la conclusión de la Unión Económica y Monetaria, cuya tercera etapa se inicia el 1 de enero de 1999.

El Informe Ruding destaca la estrecha relación entre el proceso de la armonización de la imposición directa y el proceso de integración económica, donde uno no es posible sin el otro. La paulatina integración económica y monetaria debe ir acompañada por la paulatina armonización de ciertos aspectos del Impuesto sobre Sociedades, hasta que la plena integración exija una plena armonización.

Por otra parte, la exigencia de la necesaria adaptación del derecho tributario de cada Estado miembro a las exigencias del TCE, es una forma de suprimir discriminaciones y obstáculos a la libre competencia, lo que puede ser un factor acelerador del proceso armonizador.¹⁹²

Este proceso de armonización puede definirse como:

*“Concordar programas elaborados independientemente por autoridades diferentes, con miras a un objetivo superior”*¹⁹³

La evolución de la labor armonizadora del Impuesto sobre Sociedades en la Comunidad Europea se ve jalonada por una sucesión de hitos unánimemente reconocidos. El primero de ellos es el célebre Informe Neumark, de 1962¹⁹⁴. En este Informe, la armonización surge como la garantía de neutralidad de los sistemas impositivos frente a las decisiones de los agentes del libre mercado.¹⁹⁵

A partir del Informe Neumark se suceden los informes y propuestas armonizadoras. En 1964 surge la “Iniciativa 64”¹⁹⁶, por medio de la cual la Comisión elevó al Consejo un conjunto de directrices para la armonización de los impuestos directos.

¹⁹² ESTEVE, M.L. *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Colección Financiero, Valencia, 1996.

¹⁹³ CONSTANTINESCO, L.J. «La Constitution Economique de la CE», *Revue trimestrielle de Droit Europeen*, 1977.

¹⁹⁴ *Rapport de Comité Fiscal et Financier CE*, Comisión, 1962, Bruselas. Para una traducción castellana, ver *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CE (Informe Neumark)*, en Documentación Económica, nº 53, 1965.

¹⁹⁵ CAYÓN GALLARDO, A.; FALCÓN Y TELLA, R.; y DE LA HUCHA CELADOR, F. *La armonización fiscal en la CEE y el Sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.

¹⁹⁶ Boletín Oficial CE de enero de 1965, nº 13-30.

En 1967, se aprobó el “Programa de armonización de los impuestos directos”¹⁹⁷, con el propósito de que la armonización del IS buscara favorecer el ahorro y los movimientos de capital sin distorsiones, así como evitar el castigo fiscal a la concentración y reorganización de empresas¹⁹⁸.

En 1971 se emite el Informe Van den Tempel sobre las consecuencias de los diferentes sistemas para atenuar el doble gravamen sobre los dividendos¹⁹⁹. La propuesta es un sistema clásico que admite cierta doble imposición, que se justifica por el ahorro de dificultades técnicas internacionales²⁰⁰ y porque responde mejor al principio de neutralidad.

En agosto de 1975 se presenta al Consejo la propuesta de directiva relativa a la armonización de los sistemas de impuestos sobre sociedades y de los regímenes de retención en la fuente que, a diferencia del Informe Van den Tempel, propicia la integración parcial del IS con el IRPF²⁰¹. Esta propuesta fue abandonada más tarde por la Comisión, al reformular en 1990 su estrategia y abandonar la idea de una armonización global del IS, como ya se ha dicho²⁰². Las dificultades prácticas de la propuesta de armonización llevaron a revalorizar al Informe Van den Tempel

En 1980, la Comisión presenta al Consejo el Informe sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales de la CE, conocido como Informe Burke, planteando la necesidad de armonizar la base imponible²⁰³. La doctora Agulló ha visto en el Informe Burke una nueva orientación de la Comisión, en donde la estrategia sería postergar la armonización fiscal, haciéndola depender de la integración económica continental²⁰⁴.

¹⁹⁷ Suplemento del Boletín de las Comunidades Europeas 8/67.

¹⁹⁸ Considerando 1 de la Propuesta de directiva referida al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros del 16/1/69. JOCE nº C 39/1 de 22/3/1969.

¹⁹⁹ LAGARES CALVO, M.J. «El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la CE». *El Impuesto sobre sociedades*. Madrid, 1973.

²⁰⁰ BURGIO, M. «La armonización del impuesto sobre los beneficios sociales en la Comunidad Europea» *Civitas REDF*, Nº 54, 1987.

²⁰¹ CORONA RAMÓN, J.F. *La armonización de los impuestos en Europa*, Madrid, 1990.

²⁰² CAYÓN GALLARDO, A.; FALCÓN Y TELLA, R.; y DE LA HUCHA CELADOR, F. *Op. cit.*

²⁰³ Boletín de las Comunidades Europeas 1/80.

²⁰⁴ AGULLÓ, A. «El Impuesto de Sociedades ante el Derecho comunitario», en *Impuestos*, II, 1986.

En 1985 se publica el Libro Blanco de la Comisión de las Comunidades Europeas sobre el perfeccionamiento del mercado interior. La única referencia al Impuesto sobre Sociedades se centra en la eliminación de los obstáculos para una adecuada cooperación industrial. La eliminación de los obstáculos fiscales a la cooperación entre empresas es otro sector en el que se verifica que la armonización fiscal es una realización de política económica²⁰⁵.

Los trabajos referentes a la base imponible se concretan en un proyecto de propuesta de directiva de armonización de las normas que determinan el beneficio imponible, en 1988²⁰⁶. Se puede considerar que este proyecto de propuesta ha sido desestimado. Una de las mayores dificultades que se presenta para la armonización de la base imponible consiste en el diferente reconocimiento, a efectos fiscales, de la contabilidad comercial²⁰⁷. Un comentario similar cabe hacer sobre la propuesta del 3/6/1989²⁰⁸ de retención en la fuente sobre intereses.

En 1990, como hemos dicho, se manifiesta una nueva orientación de la Comisión en materia de imposición del beneficio de las empresas. La prioridad es la consecución del mercado interior y, en función de ello, la supresión de barreras fiscales a la actividad empresarial a escala comunitaria. En este contexto surge la aprobación de los primeros actos armonizadores en materia de imposición directa.

Con la Directiva 90/434/CE, ya citada, la armonización del derecho fiscal se adelanta al de sociedades. Esta directiva se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 29/1991 y actualmente su régimen está establecido en los arts. 97-111 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. Decimos que se adelanta al derecho de sociedades porque la propuesta de la 10ª directiva sobre el régimen jurídico aplicable a fusiones transfronterizas de Sociedades Anónimas todavía no ha sido aprobada. Esto imposibilita tales operaciones de reestructuración empresarial a nivel comunitario, relativizando la importancia práctica de esta regulación.

Esta directiva sobre fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones entre sociedades de diferentes Estados Miembros aplica el método del diferimiento. Conforme al mismo, los incrementos de patrimonio, evidenciados en estas operaciones, no devengan tributos, sino que la imposición queda diferida para el momento de la efectiva realización por parte de la entidad adquirente. Esto

²⁰⁵ HOPNNER, H. D. *Die EG - Steuerharmonisierung*, Europarecht, 1977.

²⁰⁶ ROZAS VALDÉS, J.A. *Armonización de la base imponible de los Impuestos sobre Beneficios societarios en la CE*. Impuestos, tomo I, 1989.

²⁰⁷ ESTEVE, M.L. *Op. cit.*

²⁰⁸ CUBERO TRUYO, A. «Consecuencias de la Europa Comunitaria en la tributación de los no residentes». *Noticias CE*, Nº 5, 1992.

queda sujeto al principio de continuidad, por el cual, a efectos fiscales, los activos transmitidos conservan los valores históricos que tenían en la entidad que los transmitió.

Con este procedimiento lo que se busca es evitar la penalización de las operaciones de fusión, etc., que resultaría de tener que pagar el impuesto por las plusvalías durante la operación, a la vez que se preserva el derecho fiscal a cobrar el tributo.²⁰⁹

La Directiva incluye las clásicas cláusulas anti-abuso, previendo los casos de que las operaciones encubran el fraude²¹⁰ o de anulación de la representación de los trabajadores en los órganos sociales²¹¹.

Por su parte, la Directiva 90/435/CE elimina la doble imposición internacional entre matrices y filiales. Se aplica a la distribución de beneficios de las filiales a las matrices, a excepción del proceso de liquidación. El Estado de residencia de la matriz puede aplicar el criterio de exención o bien el criterio de imputación de los impuestos satisfechos por la filial. El Estado de residencia de la filial tiene prohibido aplicar cualquier gravamen en la fuente sobre los dividendos distribuidos a la matriz.

El Convenio 90/436/CE se refiere a la doble imposición que puede surgir a raíz de la corrección de beneficios de una empresa asociada sin el correspondiente ajuste del impuesto a la otra empresa del grupo. Este Convenio entra en vigor el 1/1/1995²¹² después del depósito de la ratificación del último de los Estados signatarios, que concretamente fue Portugal, el 28/10/94.

El 6 de diciembre de 1990 la Comisión propuso dos nuevas directivas. La primera se refiere a la posibilidad de asumir las pérdidas registradas por establecimientos permanentes y filiales situados en otros Estados miembros, (DOCE nº C 53 de 28/2/91). Con ello se procura remediar la discriminación a favor de las empresas que tienen todos sus establecimientos en el mismo territorio, lo que no se corresponde con la idea del mercado interior europeo. Esta propuesta es diferente de la formulada en 1984, que también se refiere a la armonización del tratamiento fiscal de las pérdidas; ésta última regula la compensación de las propias pérdidas con beneficios de otros ejercicios. Por otro lado, algunos autores

²⁰⁹ SANZ GADEA, E. *Régimen Fiscal de las operaciones de reestructuración empresarial*, Noticias CE, Nº 96 Editorial CISS, 1993.

²¹⁰ SANZ GADEA, E. *Op. cit.*

²¹¹ Cláusula introducida para asegurar el derecho de codecisión consagrado en la legislación laboral alemana.

²¹² B.O.E., 21/12/1994.

sostienen que la nueva propuesta que aquí comentamos genera un tratamiento diferencial a favor de las filiales extranjeras, creando una distorsión simétrica de la que se trata de corregir.

La segunda propuesta de Directiva se refiere a la supresión de la imposición en la fuente sobre el pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, (DOCE nº C 53 del 28/2/91). Si bien los intereses y cánones son un gasto deducible para el pagador y la tributación es imputable en el Estado de residencia del receptor, es un requisito la solicitud de su devolución. Además el porcentaje de retención varía significativamente de un Estado a otro. La Comisión amplió el ámbito de aplicación con una propuesta modificada, (DOCE nº C 178 del 30/6/93), pero la falta de acuerdo por parte del Consejo llevó a que fuera retirada.

En rigor, el verdadero problema a resolver en esta cuestión no es tanto la doble imposición internacional, (que en este caso es menos grave que en el caso de los dividendos), sino el reparto equitativo de los ingresos fiscales entre las Haciendas de los diferentes Estados miembros²¹³.

Las perspectivas del futuro previsible en la armonización fiscal europea son el mantenimiento de las directivas que ya han sido propuestas, sin agregar nuevas directivas.²¹⁴ Se confirmaría así la tendencia a renunciar a la armonización plena más o menos rápida, a cambio de una estrategia de ir suprimiendo las barreras fiscales según los tiempos de evolución del mercado interior y la Unión Económica y Monetaria. Como ya ha señalado Sainz de Bujanda, no es la integración fiscal la que genera la integración política, sino a la inversa.²¹⁵

La tendencia previsible es que los avances en la UEM y sobre todo en el mercado interior pondrán en evidencia el factor fiscal como causante de distorsiones, que deberán ser solucionadas mediante la armonización. Una vez que los Estados miembros han cedido la soberanía necesaria para poder constituir la UEM -resignando la soberanía monetaria y con ello restringiendo severamente las posibilidades de la soberanía fiscal-, tendrán menos inconvenientes en ceder el poder tributario necesario exigido por la armonización²¹⁶.

²¹³ THOMMES, O. «Steuerrecht», *Lenz, Handbuch. Recht im Binnenmarkt*, Berlín, 1991.

²¹⁴ ESTEVE, M.L. *Op. cit.*

²¹⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. «El Factor Financiero en la Unidad Europea», *Revista de Administración Pública*, Nº 2, 1950.

²¹⁶ DE BUITLEIR, D. *The Ruding Report and the EC Commission's Response to it*, European Taxation, 1993.

Consecuentemente con lo dicho, se plantea la posibilidad de transferir el Impuesto sobre Sociedades a la Comisión, la que tendría así una fuente genuina de ingresos comunitarios y, a la vez, una forma de obtener mayores recursos para financiar la previsible expansión del gasto presupuestario de la UEM, además de una herramienta de política económica en la dimensión comunitaria²¹⁷.

La acción armonizadora se ceñirá en el establecimiento de un tipo de gravamen mínimo y en la base imponible, merced al avance de la armonización en el terreno de las disposiciones contables y mercantiles. Queda relegada, en consecuencia, la armonización de los sistemas del impuesto.

No obstante, se levantan voces de crítica a esta estrategia, remarcando que la armonización del sistema impositivo es condición previa para hacer posible cualquier otra armonización²¹⁸. A semejante planteamiento se oponen tanto la Comisión como el Consejo, invocando el principio de subsidiariedad. Aunque, en verdad, dicho principio goza, en la discusión europea, de una marcada ambigüedad²¹⁹.

5.1.2. Antecedentes en España

5.1.2.1. Justificación de la reforma del Impuesto sobre Sociedades

Cualquier proceso de reforma fiscal debe ser entendido con mucha mayor amplitud que la de sus aspectos teóricos y/o técnicos. Carece de sentido hablar de reforma fiscal ignorando que lo que está en discusión es, en definitiva, el rol del estado en la vida económica, social y política de una comunidad.

Durante el proceso de elaboración de una reforma fiscal,

*“Late un malestar creciente respecto a la distribución de un tributo sobre los sujetos pasivos o en relación a sus efectos”.*²²⁰

En un contexto democrático, el proceso de reforma fiscal es un arduo camino de debates políticos entre intereses encontrados, que conduce a una

²¹⁷ JIMÉNEZ BLANCO, J.I. «Perspectivas de fiscalidad directa ante el Mercado Unico Europeo», *Noticias CE*, N° 96, 1993.

²¹⁸ KNOBBE-KEUK, B. *The Ruding Committee Report*.

²¹⁹ CARRO MARTÍNEZ, A. «La Unión Europea y el principio de subsidiariedad», *Revista de Administración Pública*, N° 126, 1991.

²²⁰ CARBAJO VASCO, D. *Causas, principios y objetivos de la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Colegio de Economistas de Cataluña, Barcelona, 1994.

síntesis basada en el mayor consenso posible. Este consenso adquiere una forma específica de manifestación bajo un régimen democrático con un sistema parlamentario: se trata de lograr las mayorías parlamentarias necesarias para aprobar la legislación tributaria y, a la vez, los partidos mayoritarios pretenden que el votar dicha legislación no implique la pérdida de su hegemonía política en las elecciones siguientes.

Esta naturaleza del proceso de reforma fiscal es recogida en el análisis del tema bajo el enfoque del mercado político, o con una denominación más específica, el mercado de reformas tributarias.²²¹

El modelo del mercado político nos remite a identificar los diferentes protagonistas del proceso socio-económico-político, defensores de diversos intereses, como componentes ya sea de la demanda, o bien de la oferta de reformas tributarias. En el caso concreto que nos ocupa, por el lado de la demanda se puede señalar la presencia de los partidos políticos, los gestores del sistema tributario, ciertos organismos internacionales como la Unión Europea o el GATT, los sindicatos de trabajadores y las asociaciones de los empresarios. Por el lado de la oferta se aprecia la presencia de las universidades, los investigadores de instituciones independientes y también los responsables de la administración tributaria. Cabe incluir, en la oferta, las experiencias de reformas fiscales recientes de países del entorno de referencia para España²²².

Son los sectores sociales de la oferta y la demanda los que manifiestan su descontento con la legislación fiscal preexistente y van aproximando posiciones hasta un equilibrio que tienda a reflejar el consenso, que a su vez es función de un contexto más global, en el que se incluye el marco internacional.

La necesidad de la reforma del Impuesto sobre Sociedades nace de que la ley vigente hasta el momento databa de 1978. La realidad económica y política de España y su inserción en el contexto europeo había sufrido grandes cambios en los quince años subsiguientes a aquella reforma. La persistencia de aquella legislación se hacía cada vez más anacrónica mientras que ya existía un proceso de:

“Modificación continua, pausada y general del sistema tributario vigente a finales de la década de los ochenta”²²³.

²²¹ FUENTES QUINTANA, E. «Hacienda Democrática y Reforma Fiscal. Notas para un balance de la reciente experiencia histórica española», *Historia Económica y Pensamiento Social*. Alianza Universidad, Madrid, 1983.

²²² SANZ GADEA, E. *Prólogo a la Guía del Impuesto sobre Sociedades*, de Díaz Yanes, I.; López-Santacruz Montes, J. A.; Muguruza, B. T. y Ucelay Sanz, I., CISS, Valencia, 1996.

²²³ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. *Libro Blanco del Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*. MEH, Madrid, 1994, mayo 1994, p. 2.

como dice el Libro Blanco. Dicho proceso de reforma consistía en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (Leyes 18/1991 y 19/1991, de 6 de junio), y en la reforma de la imposición sobre el consumo, (Leyes 37/1992 y 38/1992, de 28 de diciembre).

Uno de los principales problemas que surgían de la aplicación de la antigua ley era la significativa divergencia entre los tipos impositivos nominales y los tipos efectivos del impuesto. Este problema nacía en la multiplicidad de bonificaciones y deducciones, no siempre coherentemente relacionadas, que contenía dicha ley. También se producía una gran concentración de declarantes en los tramos inferiores del impuesto y un exceso de concentración de la carga impositiva en los tramos superiores.²²⁴

Pero, además, otros cambios exigían la adecuación del IS. La transformación de la legislación mercantil a partir de la Ley 19/1989, de adaptación a las Directivas de la CE en materia de Sociedades, con sus implicaciones para el ámbito contable. Máxime si se tiene en cuenta que:

“Uno de los aspectos en que parece haber un acuerdo generalizado es la conveniencia de que exista una correspondencia más precisa entre las normas y principios contables y los fiscales. Que la normativa fiscal se aproxime al máximo a la mercantil y a la contable”²²⁵.

Así, el Real Decreto 1643/1990, que aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad acabaría por obligar a la reforma del IS.

En la reforma de la imposición sobre el consumo se manifiesta con toda claridad la influencia de la demanda externa sobre reforma fiscal en función de las Directivas y Reglamentos de la Comunidad Europea, ya que la implantación del mercado único hacía imperioso armonizar la legislación sobre el IVA.

Aunque no existen directivas de igual naturaleza para la imposición directa en el proceso de armonización fiscal europeo, el antecedente del Informe Ruding - que ya hemos comentado en capítulos anteriores-, influyó significativamente en la reforma del IS.

También cabe mencionar, entre este tipo de antecedentes, el Informe OCDE de 1991²²⁶. Las principales razones que allí se esgrimían para la reforma de

²²⁴ VAQUERO GARCÍA, A. «Evaluación de la Reforma del Impuesto de Sociedades», *Gaceta Fiscal*, N° 149, diciembre 1996.

²²⁵ ZABALZA MARTÍ, A. *Inauguración de la Jornada - Debate de la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, 26 de mayo de 1992, p. 2.

²²⁶ OCDE. *Taxing profits in a global economy*. Domestic and internacional issues, París, 1991.

los Impuestos sobre Sociedades eran: las distorsiones en la asignación internacional de capitales; la complejidad administrativa que genera costes elevados para los administrados y para los administradores; la falta de neutralidad ante la inversión entre empresas organizadas como sociedades o no societarias y la coexistencia de diferentes regímenes sobre el beneficio de las sociedades. El Informe OCDE también defiende la adaptación de los criterios fiscales a las normas contables.

Asimismo, existieron antecedentes importantes desde el lado de los académicos e investigadores universitarios, como por ejemplo la propuesta del Profesor Corona Ramón, en 1987. En la misma planteaba propuestas de reformas teniendo en cuenta la problemática de la doble imposición de los dividendos, la integración parcial de los impuestos sobre la renta y sociedades, el sistema de “doble tipo” con “imputación” los efectos de la inflación en el IS, con sus secuelas sobre la determinación de la base imponible. Todo ello insistiendo sobre la neutralidad necesaria en el IS.²²⁷

El propio Profesor Corona Ramón integró un equipo de 45 catedráticos universitarios dirigido por el Profesor Enrique Fuentes Quintana. El Informe emitido por ellos seguramente es el antecedente más importante de la reforma del IS en España²²⁸ y a él nos referiremos a continuación.

El sistema tributario español de inicios de la década de los 90 era la consecuencia de las reformas iniciadas a partir de 1977. La sustancial modificación del contexto político interno y la tendencia de integración al contexto europeo impulsaron la modernización del conjunto del sistema fiscal, cuyos rasgos centrales eran la personalización de los gravámenes directos y la adopción de una imposición indirecta más sofisticada y neutral.

Este proceso se dio con un gran consenso político, fruto de los pactos de La Moncloa, y permitió una mejora sustancial de la recaudación fiscal.

Sin embargo, el conjunto del sistema presentaba defectos notorios, como la defectuosa regulación legal de los principales impuestos, violentando los principios de claridad y factibilidad. Por otra parte, también resultaban notorias las insuficiencias de la Administración tributaria en relación al sistema que debía administrar.

²²⁷ CORONA RAMÓN, J.F. «La Reforma del Impuesto sobre Sociedades», *Papeles de Economía*, N° 30-31, 1987.

²²⁸ FUENTES QUINTANA, E. y OTROS. *La Reforma Fiscal y los Problemas de la Hacienda Pública Española*. Civitas, Madrid, 1990.

Como consecuencia de estos dos aspectos negativos surge el fraude fiscal. Por todo ello, la reforma fiscal reconoce entre sus necesidades la exigencia de una política consistente en atacar al fraude en sus verdaderas raíces.

Tal política contra el fraude debería tener presentes cuatro aspectos:

- El conocimiento, por parte de la Administración, del fraude, ya que “la información es al sector público lo que la competencia al sector privado”²²⁹.
- El conocimiento, por parte de los contribuyentes, de la contraprestación de los servicios públicos financiados con sus pagos de impuestos.
- La posibilidad de que el fraude sea descubierto por la Administración.
- La cooperación voluntaria de los contribuyentes.

Otro de los problemas del sistema fiscal español, similar a todos los países comunitarios, es el crecimiento cuantitativo de la imposición. Cabe destacar que aunque España tenía un nivel de presión tributaria total inferior a la media de los países de la OCDE, en el período de 1982 a 1989 encabeza el crecimiento de la presión fiscal dentro de la CE, con 0,96 puntos por año.

Según el Informe del equipo dirigido por el Profesor Fuentes Quintana, las críticas y denuncias sobre efectos adversos del sistema fiscal previo a la reforma del IS giran en torno a tres objetivos que debería garantizarse: la eficiencia en la asignación de recursos, la sencillez y factibilidad de aplicación de los tributos y la equidad. Se ha puntualizado cuatro efectos resumidos en el cuadro 5.1. siguiente:

Cuadro 5.1.

• Las distorsiones introducidas por los impuestos en la oferta de trabajo, en la oferta del ahorro y en las decisiones de inversión, con perjuicio de la eficiencia asignativa.
• El abuso en el uso de los incentivos fiscales para fines económicos o sociales, que se suma a la dificultad propia de trasladar al plano jurídico los conceptos económicos del impuesto, con la consecuencia de una elevada complicación del sistema.
• La elevación del nivel de imposición agudiza las distorsiones y efectos adversos.
• El crecimiento de la presión fiscal ha sido también causa del crecimiento del gasto público.

²²⁹ FUENTES QUINTANA, E. *et alri*, *Op. cit.*, p. 48.

En función de la corrección de estos efectos, la OCDE ha aconsejado la detención de la tendencia creciente de la fiscalidad, recurriendo a políticas de consolidación presupuestaria, y las reformas tributarias se han regido por tres criterios básicos:

- La neutralidad económica del sistema fiscal.
- La simplificación del sistema impositivo.
- La efectiva equidad, tanto horizontal como vertical.

Considerando el conjunto de la imposición empresarial, la situación de España en 1990 difería claramente de las situaciones de la OCDE y de la CE. Específicamente, los impuestos empresariales españoles se sitúan por encima de los niveles medios de la OCDE y de la CE, tanto en su participación en el conjunto de la recaudación como en su proporción respecto del PIB.

Las reformas que se han desarrollado a la imposición empresarial en otros países han afectado tanto al IS como a las cotizaciones de la Seguridad Social. Por lo que respecto al IS, se ha seguido criterios semejantes a los aplicados en el IRPF, véase cuadro 5.2.:

Cuadro 5.2.

<ul style="list-style-type: none"> • Rebajas del tipo de gravamen, aproximándose al tipo del 35 % vigente en España.
<ul style="list-style-type: none"> • Ampliación de la base y cálculo correcto de los beneficios fiscales reales. En el caso de España esto exigiría: <ul style="list-style-type: none"> a) La deducibilidad de todos los costes financieros reales de la inversión, incluyendo la retribución del capital propio. b) Ajustar las tablas de depreciación. c) Eliminar la exención a las plusvalías reinvertidas. d) Plena compensación de pérdidas. e) Exención de la imposición sobre los dividendos percibidos de otras sociedades que ya han tributado. f) Corregir los efectos de la inflación sobre las existencias, las amortizaciones, las variaciones patrimoniales y los costes financieros.
<ul style="list-style-type: none"> • Simplificación y reducción de los incentivos fiscales.
<ul style="list-style-type: none"> • Integración del IS con el IRPF, evitando la doble imposición de los dividendos.

Los autores de “*La Reforma Fiscal y los Problemas de la Hacienda Pública Española*”, remarcan el contexto Europeo a tener en cuenta para la adecuación de la legislación fiscal nacional. Puntualizan siete diferencias fiscales significativas de los países del entorno en el tratamiento del ahorro y la inversión:

- “* *Las que establecen la diversidad de retenciones en la fuente.*
- * *El diferimiento de impuestos, que posibilita el aprovechamiento de la diferencia en el momento de determinación de la carga tributaria.*
- * *Las diferencias de los tipos impositivos personales.*
- * *La estructura de la imposición societaria.*
- * *La doble imposición interna.*
- * *El tratamiento de las plusvalías mobiliarias.*
- * *Las divergencias existentes en la información y control fiscales.”²³⁰*

La diversidad en el tratamiento de retenciones en origen incentiva la fuga de capitales hacia los países con menores tipos. Teniendo en cuenta el alto nivel de retenciones pagadas en España por los rendimientos del ahorro, así como la existencia de países que ofrecen atractivos en esta materia tales como Holanda y Luxemburgo, son muchas las posibilidades de minimizar el pago de retenciones por medio de trasladar las inversiones al exterior.

Pese a que las normas que determinan la base imponible del IS no permiten considerarlo, en sentido estricto, como un impuesto a los rendimientos del capital, el IS afecta de todos modos a la rentabilidad del capital, lo que implica que incide en la estrategia de localización internacional de la inversión. Las diferencias en la determinación de la base imponible pueden llegar a ser muy importantes en la toma de decisiones de inversión a escala continental.

La mayor parte de los países de la CE dan un tratamiento favorable a las plusvalías surgidas de operaciones con valores mobiliarios. España tiene, en 1990, el tratamiento más duro de la CE con respecto a estas plusvalías, ya que sólo otorga una corrección parcial por inflación. Es evidente que semejante situación ofrece incentivos para el diferimiento, la elusión o la evasión fiscal por vía de la deslocalización del ahorro.

Como conclusión, el equipo dirigido por el Profesor Fuentes Quintana estima que las siete diferencias señaladas entre los sistemas tributarios de los

²³⁰ FUENTES QUINTANA, E. *et altri*, *Op. cit.*, p. 68 - 69.

Estados miembros de la CE, favorecen el arbitraje fiscal y la adopción de una estrategia para sacar ventajas relativas de competitividad por parte de los Estados, dejando a la Hacienda Pública española en una situación crítica y de desventaja, en relación a la contribución del sistema fiscal para la retención del ahorro interno dentro de las propias fronteras. Esta realidad por sí sola ya es una exigencia de peso para que una reforma fiscal aborde el problema.

La reforma unilateral del sistema tributario nacional, exigida por la competencia en el proceso de armonización europeo, tiene el trasfondo de las diferencias entre el ahorro y la inversión internos, así como la necesidad de promover la inversión frente al problema del desempleo.

Las reformas necesarias, a estos efectos, deben abarcar:

“Alcance de la obligación de retener, nivel de los tipos de retención, posibilidades de diferimiento de impuestos, progresividad de la imposición personal, tratamiento diferenciado de ciertos tipos de ahorro, reforma del impuesto sobre sociedades (ajuste por inflación, compensación de pérdidas e incentivos fiscales a la inversión), doble gravamen de los dividendos y régimen fiscal de las plusvalías mobiliarias.”

Se plantea una vez más que el análisis de los impuestos empresariales debe hacerse conjuntamente. Concretamente abarca tanto al Impuesto sobre Sociedades como las cotizaciones a la seguridad social.

Un análisis de la situación comparada entre España y los países de la OCDE y CE indica que la recaudación conjunta, por ambos conceptos, representa en 1987, en España, el 11,3% del PIB, contra una media no ponderada del 9,1% en el conjunto de la OCDE y una media no ponderada del 9,8% en la CE.

Esas diferencias surgen básicamente de las contribuciones a la seguridad social, que en España representan el 9,1% del PIB, mientras que en la OCDE es del 6,1% y en la CE del 6,7%. Por su parte, el IS representa en España un 2,2% del PIB contra un 3% en la OCDE y un 3,1% en la CE.

Los criterios que orientan la formulación de propuestas para la reforma de la fiscalidad empresarial en España tienen como punto de partida el objetivo de la competitividad de las empresas nacionales en el contexto de una economía crecientemente abierta. Se definen de este modo los siguientes principios:

1. Limitación de la carga fiscal que soporta la empresa globalmente.
2. Fomento del ahorro y la inversión empresarial.
3. Elevación de la eficiencia en la asignación de recursos.
4. La armonización con la fiscalidad comunitaria exige adaptar la reforma española a la imposición empresarial que rige en dicho entorno.

5.1.2.2. Las Demandas y Ofertas sobre la Base Imponible

La fuente más significativa de la demanda ha sido el punto de vista de las asociaciones empresariales. Teniendo como objetivo el aumento de la competitividad de las empresas, su demanda se manifestaba en el reclamo de un conjunto de medidas que se puede resumir en el cuadro 5.3. siguiente:

Cuadro 5.3.

• Estímulos a la capitalización de beneficios empresariales.
• Libertad o aceleración de amortizaciones.
• Actualización de balances.
• La base imponible debería coincidir con el beneficio contable.
• Eliminación de la doble imposición de dividendos.
• Gravamen de plusvalías a tipo reducido.
• Incentivos fiscales a la inversión productiva, a la internacionalización de las empresas y a la Investigación y Desarrollo.

Por lo que respecta a los partidos políticos, podemos tomar la explicitación de su demanda a través del debate parlamentario. A los efectos de considerar denominadores comunes, tomamos la resolución parlamentaria tras el debate del estado de la nación del 21 de abril de 1994.

En aquella oportunidad se resolvió:

- Reformar el IS para adecuarlo a la internacionalización económica, incentivar la competitividad e incorporar la doctrina más reciente en la materia.
- Acercar la base imponible al resultado contable.
- Atenuar o eliminar la doble imposición de los dividendos.
- Corregir la deducción por doble imposición internacional.
- Favorecer el ahorro, la inversión y la creación de empleo.
- Estudiar la imposición sobre las PYMES.

Con anterioridad, una resolución de las Cortes Generales de mayo de 1992 determinó que el futuro Impuesto sobre Sociedades incluiría una imposición reducida de los beneficios no distribuidos.

La demanda de los organismos internacionales incluye Acuerdos del GATT que prohíben incentivos fiscales a las exportaciones²³¹, y principios de imposición contenidos en el Tratado de la Unión Europea, que ya hemos comentado, y que se refieren a la libertad de circulación de bienes y personas para la constitución del mercado único y la no concesión de exenciones por exportaciones.

La demanda de la Administración tributaria se centra en la factibilidad de la aplicación del impuesto. En tanto que la de los sindicatos de trabajadores pone énfasis en la vigencia de los principios de imposición de equidad y generalidad.

Por lo que respecta a la oferta, después de las sucesivas elaboraciones teóricas sobre proposiciones de reforma, la Administración tributaria concretó su síntesis de la oferta a través del Libro Blanco de 1994. A él nos referiremos con más detalle en los apartados siguientes de este capítulo.

5.1.2.3. Principios de la reforma

La oferta estuvo básicamente orientada por el principio de neutralidad, aunque explícitamente invocó otros principios que también son tenidos en cuenta. A continuación, expondremos los cinco principios de imposición rectores de la oferta, tal como los expone el Libro Blanco con sus correspondientes subapartados, incorporando al final de cada uno de ellos el texto pertinente de la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la cual recoge puntualmente los principios del Libro Blanco²³².

Los cinco principios son:

²³¹ *Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias*, GATT, 15 de diciembre de 1993.

²³² MURILLO, F.A.; GARCÍA DÍEZ, J.; MARTÍN DÉGANO, I. Y MENÉNDEZ GARCÍA, G. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, McGraw Hill, 1996.

1. Principio de Neutralidad: exige que el IS no influya sobre las decisiones relativas a:
1.1. Las fuentes financieras a utilizar por la empresa para financiar su proceso productivo.
1.2. Los proyectos de inversión a realizar.
1.3. El lugar en que es más conveniente ubicarlos.
1.4. La combinación de factores a utilizar en el proceso productivo.
1.5. La forma jurídica bajo la cual se situará la titularidad de la inversión a realizar.
1.6. El tamaño de la empresa.

La Exposición de motivos de la Ley dice:

“El principio de neutralidad exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos, excepto que dicha alteración tienda a superar equilibrios ineficientes de mercado. Bien se comprende que el principio de neutralidad responde al objetivo económico de la eficacia en la asignación de recursos económicos. Sin embargo, aunque de naturaleza económica, enlaza perfectamente con los principios constitucionales de generalidad e igualdad, de aquí que conforme el eje de la presente Ley.

Medidas tales como la eliminación de la doble imposición de dividendos, el acercamiento entre la base imponible y el resultado contable, el carácter selectivo de los incentivos fiscales y su justificación con base en equilibrios ineficientes de mercado y la indiferencia del tipo de gravamen frente a la aplicación del beneficio responden, entre otras, al principio de neutralidad.”

<p>2. Principio de Transparencia: exige que las normas fiscales sean comprensibles para los sujetos pasivos y que de ellas se pueda inferir una deuda tributaria predeterminable. Este principio no es más que una aplicación del principio constitucional de seguridad jurídica. La transparencia, así entendida ha de ser uno de los ejes fundamentales de la reforma ya que la realidad normativa preexistente verifica:</p>
<p>2.1 La complejidad creciente del sistema tributario.</p>
<p>2.2. La complejidad creciente del Impuesto sobre Sociedades.</p>
<p>2.3. Exigencias del principio de transparencia: que el perfeccionismo en la definición de los conceptos de renta imponible y otros no atenten contra la transparencia; armonización con otros conceptos jurídicos aplicables; que las medidas de política económica se ubiquen en la Ley de Presupuestos; derogación explícita de toda la normativa anterior del IS con la explicitación de las excepciones que correspondan; y la inserción en la nueva ley del IS de los regímenes especiales.</p>

Al respecto, la exposición de motivos de la Ley sostiene:

“El principio de transparencia exige que las normas tributarias sean inteligibles y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta. Este principio se desprende del más general de seguridad jurídica, y en el que se inspiran, entre otras medidas, la inserción de los regímenes tributarios especiales en la presente Ley y la posibilidad de realizar acuerdos previos en materia de precios de transferencia. Algunas normas, sin embargo, reflejan la compleja realidad sobre la que se proyecta el Impuesto sobre Sociedades, si bien su perfecto entendimiento vendrá facilitado, en numerosos casos, por las normas de naturaleza contable referidas a dicha realidad.”

3. Principio de Sistematización: el IS ha de incardinarse armónicamente en el sistema tributario y en especial con el IRPF.

3.1. Exigencias del principio de sistematización: que los hechos que afectan tanto al IS como al IRPF sean regulados con igual criterio y que ambos impuestos sean coordinados (integración parcial).

3.2. El texto refundido de la imposición sobre la renta: lo ideal sería un único texto referido al campo de imposición sobre la renta.

Sobre este principio la Exposición de Motivos de la Ley dice:

“El principio de sistematización reclama que exista la más adecuada coordinación entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. El método de deducción por doble imposición de dividendos constituye la medida más relevante en orden a lograr dicha coordinación desde el punto de vista funcional.”

4. Principio de Coordinación Internacional: exige que el IS tome en cuenta la tendencia de armonización en el contexto de la UE así como el contexto más amplio de la OCDE, partiendo de la base de una economía abierta.

Orientaciones comunitarias y en el marco de la OCDE: deben tenerse en cuenta las recomendaciones del Informe Ruding, pese a que el mismo no augura una rápida armonización en materia del IS, ya que la favorable acogida que ha tenido el Informe sirven para perfilar tendencias. En el mismo sentido se considerará el Informe OCDE.

Seguidamente en el cuadro 5.4. se realiza una descripción de los rasgos básicos de la imposición sobre el beneficio en comparación con los países comunitarios:

Cuadro 5.4.

Cálculo de la base imponible:
Se efectúa habitualmente en base a los resultados contables, aunque realizando ajustes establecidos en las normas fiscales.
Plusvalías:
Tal como hemos detallado en el título correspondiente a la tributación comparada, algunos países gravan las ganancias de capital a un tipo general, (la mayoría dentro de la UE), mientras que otros lo hacen a tipos especiales. Algunos países corrigen la inflación de manera general, (sólo tres en la Unión Europea). También existen países que aplican incentivos a la reinversión bajo la forma de diferimiento del impuesto (aproximadamente la mitad en la UE) o bajo la forma de un tipo reducido (Francia).
Amortizaciones:
En la mayoría de los países se corresponde con la depreciación técnica y económica de los activos, aunque hay casos de incentivos fiscales con amortizaciones superiores en ritmo a la depreciación.
Inflación:
La regulación de sus efectos sobre la base imponible se aplica fundamentalmente a las ganancias de capital y a los inventarios. Por su parte el Informe OCDE advierte los riesgos de las soluciones simplistas en los ajustes por inflación, (beneficio para las rentas del capital aportado a las empresas, fomentando el endeudamiento en contra del ahorro).
Compensación de pérdidas:
Algunos países admiten la compensación con beneficios de explotación, en tanto que otros establecen que las pérdidas de capital sólo se compensen con ganancias de la misma naturaleza. Los plazos dentro de los cuales la compensación hacia adelante está permitida no son uniformes. Algunos países permiten la compensación hacia atrás en tanto que otros no lo hacen.

Integración con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:
Se observa una gran dispersión de criterios, ya que algunos países aplican el sistema clásico, otros una integración mediante el sistema de imputación a los socios y un tercer grupo aplica la integración por vía de no gravamen o gravamen reducido de los beneficios distribuidos.
Provisiones:
Los sistemas de provisiones presentan una gran variedad pese a que los Estados miembros de la UE han armonizado el derecho contable. La mayor heterogeneidad se advierte en las provisiones para riesgos y gastos.
Fondo de comercio:
El problema se centra en la posibilidad de su amortización, que es permitida sólo en algunos países y con métodos diferentes.

La identificación de las tendencias dominantes de nuestro entorno tanto europeo como fuera de él en cuanto a la base imponible las podemos resumir el cuadro 5.5. siguiente:

Cuadro 5.5.

Tendencias dominantes
• Aproximación acusada entre la base imponible y el resultado contable.
• Exención, total o parcial, de dividendos intersocietarios a partir de un determinado porcentaje de participación.
• Gravamen de las plusvalías, aplicando el sistema de diferimiento para el caso de reinversión.
• Amortización basada en la depreciación técnica y económica.
• No se practican reducciones por causa de la retención del beneficio para la realización de inversiones.
• El plazo de compensación de pérdidas superior a cinco años.
• Las provisiones muestran una notable variabilidad, excepto por lo que se refiere a las provisiones por insolvencias y por existencias, que están generalmente admitidas.

La Exposición de Motivos de la Ley se refiere a este principio en los siguientes términos:

“El principio de coordinación internacional exige que se tomen en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno. Este principio halla su fundamento en la internacionalización de nuestra economía. Medidas tales como el no gravamen de los dividendos intersocietarios a partir de un cierto nivel de participación, la sustitución de la exención por reinversión por un sistema de diferimiento por reinversión aplicable a una amplia gama de activos, así como la elevación del plazo de compensación de pérdidas, son consecuencias de dicho principio.”

<p>5. Principio de Competitividad: como principio inspirador de la reforma del IS exige que el impuesto sea coherente con la promoción de la competitividad.</p>
<p>5.1. Inversión inmaterial: evitar un tratamiento discriminatorio, poniéndolo en igualdad de condiciones respecto de los materiales.</p>
<p>5.2. Investigación y Desarrollo: racionalizar el incentivo vigente, (quizás el más elevado entre los países de nuestro entorno, pese a sus defectos), poniendo énfasis en el esfuerzo inversor y en el capital humano, incorporando el incentivo de la amortización de los gastos en I+D.</p>
<p>5.3. Pequeñas y medianas empresas: favorecer la financiación propia mediante la eliminación de la doble imposición, a través de la integración entre el IS y el IRPF. Además el IS debe favorecer a las PYMES perfeccionando el régimen de las sociedades de capital-riesgo y de garantía recíproca.</p>
<p>5.4. Aprovechamiento del mercado comunitario: sólo la armonización plena puede evitar la distorsión sobre la asignación de recursos, pero la imposibilidad de ello en lo inmediato obliga a acciones unilaterales para la eliminación de la doble imposición internacional, estructurar los incentivos fiscales de un modo compatible con el mercado comunitario y el GATT y cooperar con las iniciativas tendientes a la armonización del IS.</p>

Sobre el principio de competitividad la Exposición de Motivos de la Ley sostiene:

“El principio de competitividad pide que el Impuesto sobre Sociedades coadyuve y sea congruente con el conjunto de medidas de política

económica destinadas al fomento de la competitividad. La deducción por la realización de gastos de formación profesional, la libertad de amortización en relación a las actividades de investigación y desarrollo, la deducción en la cuota correspondiente a dichas actividades, así como los incentivos a la internacionalización de las empresas en cuanto a que de la misma se derive un incremento de las exportaciones, responden al mencionado principio.”

Cabe mencionar que los principios de neutralidad y competitividad son contradictorios entre sí. Asimismo, existe falta de concordancia entre algunos principios y las medidas propuestas, en las que en rigor predominaba el criterio de recaudación.

De estos principios rectores de la propuesta de reforma se deducen las medidas legislativas concretas que propuso el Libro Blanco. Por lo que a nosotros nos interesa, nos referiremos a las relacionadas con la base imponible.

Dado que nuestra tesis de creación de una ISO tiene como principal objetivo el acercamiento del resultado contable a la base imponible, creemos necesario el relacionar de forma esquemática los aspectos más relevantes:

La base imponible y el resultado contable:

- a) La armonización de las normas mercantiles y fiscales: procuran que ambas cooperen a los efectos de la más idónea determinación de la base imponible del IS.
- b) Los sujetos pasivos, partiendo del resultado contable obtenido por aplicación de los principios y reglas de contabilidad establecidos en las normas mercantiles, (Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas), podrán obtener la base imponible mediante unos ajustes extracontables claros, precisos y limitados.
- c) Regímenes de estimación de la base imponible: al IS le es apropiado el régimen de estimación directa y subsidiariamente el de estimación indirecta en los casos previstos por la Ley General Tributaria.
- d) Definición de la base imponible: es el importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo en el período de imposición. La renta se integra con la suma de los rendimientos, (ingresos menos gastos operativos), y de los incrementos y disminuciones del patrimonio, (importe de la venta o transferencia menos coste de adquisición). Surge la exigencia de definir los ingresos y gastos, sus correspondientes valores computables y sus períodos de imputación. El IS debe regular aquellos aspectos en los que la solución contable no es satisfactoria a los efectos fiscales o resulta insuficiente.

El Libro Blanco aborda luego los aspectos internacionales de la reforma del IS. En el cuadro 5.6. siguiente destacamos los aspectos más relevantes.

Cuadro 5.6.

<p>1. Problemas fiscales en una economía abierta: uno de los objetivos de la reforma del IS es adaptarlo plenamente a una economía abierta. Ello implica que las empresas españolas que operan en el exterior no sufran la doble imposición, que las inversiones que realicen obedezcan sólo a la estricta rentabilidad económica y que los extranjeros que inviertan en España encuentren un régimen tributario claro y razonable.</p>
<p>2. Eliminación de la doble imposición:</p> <p>2.1. La doble imposición jurídica internacional: afecta a las rentas e incrementos de patrimonios obtenidos por residentes en territorio español a partir de cesiones de uso o transmisiones a no residentes. Este aspecto de la doble imposición recibe un tratamiento aceptable en razón de los convenios internacionales correspondientes. No obstante cabe agregar las siguientes medidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Extensión de la deducción a los incrementos de patrimonio; b) Cómputo global de los rendimientos procedentes de un mismo país a los efectos de determinar el límite para la deducción; c) Compensación hacia adelante de los impuestos pagados en el extranjero no deducidos por insuficiencia de cuota íntegra. <p>2.2. La doble imposición económica internacional: afecta a dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por residentes procedentes de distribuciones efectuadas por filiales u otras sociedades no residentes. Se considera que el método de imputación debe continuar su vigencia para evitar la doble imposición económica, considerando como preferible al método de exención tanto por la OCDE como por el Informe Ruding</p>
<p>3. Deslocalización de bases imponibles mediante precios de transferencia: la Administración Tributaria debe contar con una legislación rigurosa para rectificar la base imponible ante transferencias de beneficios por vía de precios diferentes a los del mercado en operaciones vinculadas. Sin embargo debe prevenirse el eventual exceso de imposición que pudiera surgir de ello, estableciendo la figura del acuerdo previo para los precios de transferencia. Por otra parte, también debe contrarrestarse la ubicación de beneficios de manera artificial en paraísos fiscales, obligando al contribuyente a demostrar que los gastos devengados con entidades residentes en los mismos corresponden a operaciones económicamente válidas.</p>

Llama la atención que en todo este proceso no hemos encontrado ninguna referencia al porqué de los ajustes extracontables. Creemos que hubiese sido necesario una mayor transparencia en cuanto a la explicación de su mantenimiento. Quizás una vez más el motivo oscuro y conocido de la recaudación

se esconde detrás de esta reforma que a nuestro entender, se ha perdido una oportunidad de realizar un verdadero acercamiento entre el Rdo., contable y la base imponible.

5.1.2.4 Causas de la reforma

Las razones de la reforma que hemos venido comentando son recogidas por el legislador en la Exposición de Motivos de la nueva ley en las siguientes cinco causas:

1. La reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989.
2. La reforma del IRPF, realizada por la Ley 18/1991.
3. La apertura de la economía española a los flujos transfronterizos de capitales.
4. La dispersión normativa del Impuesto sobre Sociedades.
5. La evolución de la teoría hacendística, jurídico-financiera y de los sistemas tributarios en nuestro entorno en relación al IS.

De la exposición de motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre²³³, nos interesa destacar la primera de las cinco causas de la reforma, es decir, la modificación de tres pilares fundamentales de la normativa mercantil presente: el Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas²³⁴ y Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada²³⁵.

La propia exposición de motivos, cuando se refiere al principio de transparencia -el cual se enmarca dentro del principio general de seguridad jurídica²³⁶- indica “que las normas tributarias sean inteligibles y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta”. Y a continuación añade que “algunas normas, sin embargo, reflejan la compleja realidad sobre la que se

²³³ BOE de 28-diciembre-1995.

²³⁴ Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo de 22 de diciembre de 1989.

²³⁵ Ley 2/1995, de 23 de marzo.

²³⁶ El principio de seguridad jurídica es un principio constitucional -art. 9.3 de la Constitución Española-, que ha sido interpretado por diversas sentencias del Tribunal Constitucional, especialmente: 27/1981, de 20 de julio (F.J. 10º); 76/1990, de 26 de abril (F.J. 6º); y 150/1990, de 4 de octubre (F.J. 8º).

proyecta el Impuesto sobre Sociedades, si bien su perfecto entendimiento vendrá facilitado, en numerosos casos, por las normas de naturaleza contable referidas a dicha realidad”. Con ello, vemos que la voluntad del legislador es clara en cuanto a la integración de la normativa contable dentro del Impuesto sobre Sociedades, traduciéndose en norma imperativa en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.3 del texto legal del Impuesto.

Por otra parte se debe tener en cuenta que, a pesar de que el nuevo Plan General de Contabilidad derogó las disposiciones contables del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, no se modificó, en cambio, su tratamiento fiscal. Estas diferencias han debido resolverse por vía de correcciones, (aumentos o disminuciones), del resultado contable. Esto no podía perdurar y, en consecuencia, se hizo necesario modificar la norma del Impuesto para aproximarla a la norma contable a partir de la reforma de la legislación mercantil.²³⁷

La realidad nacional e internacional de la economía española de 1978, que regulaba la antigua Ley, era muy diferente de la vigente en la actualidad. España no formaba parte de la Unión Europea y tampoco existía el grado de interrelación económica entre España y otros países que existe en la década de los noventa. El volumen de inversiones de empresas españolas en el exterior era muy reducido y, en cambio, eran proporcionalmente más significativas las inversiones de empresas extranjeras en España. Por ello la Ley de 1978 no regulaba bien el gravamen de las rentas ganadas en el exterior por empresas españolas y en cambio se preocupaba por gravar las rentas de los no residentes. Tampoco preveía como evitar la doble imposición internacional de aquellas rentas.

“En lo que concierne a la cuarta causa, debe recordarse que, con anterioridad a la presente Ley, coexistía junto al régimen general un conjunto de regímenes especiales por el Impuesto sobre Sociedades, algunos de ellos, como el relativo a la consolidación fiscal, cuya regulación era anterior a la propia Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, lo que determinaba una importante dispersión normativa y ciertas inseguridades interpretativas.

La presente reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1995, viene motivada por varias causas entre las que destaca la evolución de la teoría hacendística, jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno. Dentro de nuestro entorno económico, político y social, es en el seno de la Unión Europea donde deben destacarse los mayores esfuerzos de armonización tributaria, aplicables transitoriamente en la imposición indirecta del IVA e Impuestos Especiales, y que en la imposición directa y con referencia al Impuesto sobre Sociedades fue objeto de estudio e informe por el Comité de Expertos Fiscales de

²³⁷ SEGARRA, A. *El Nuevo Impuesto sobre Sociedades -Ley 43/95, de 27 de diciembre- Análisis y Comentarios*, Ediciones Deusto, Bilbao, 1996.

la Unión Europea (Comité Ruding) en marzo de 1992, destacando en cuanto a la determinación de la base imponible, que la contabilidad se utilizará esencialmente para establecer el beneficio fiscal, reduciendo al mínimo los ajustes extracontables y con prevalencia de los principios contables en dicho orden. Vemos, pues, que uno de los postulados básicos del informe de armonización del Impuesto sobre Sociedades en el seno de la Unión Europea, cual es el de partir de un resultado contable obtenido de acuerdo con normas y principios contables, ha sido tenido en cuenta en la reforma española en aras a facilitar esa, aun lejana, armonización fiscal de la imposición directa.

El Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades (Libro Blanco) publicado en mayo de 1994 por la Secretaría de Estado de Hacienda, como fruto de un proceso previo de debate y reflexión entre los agentes económicos representativos y los expertos en la imposición sobre el beneficio de las entidades jurídicas, se inclina definitivamente por una sustancial aproximación entre la base imponible y el resultado contable, por considerarlo el más acorde con un impuesto que grava las rentas del capital invertido por los socios en toda clase de entidades jurídicas.

Eduardo Sanz Gadea²³⁸ defiende la idea de la máxima aproximación entre la base imponible y el resultado contable, explicando las causas por las que la igualación de ambas magnitudes se ha impuesto con tal fuerza, citando las siguientes:

- a) La comprobación del Impuesto sobre Sociedades se ha realizado, tradicionalmente, en base a los libros oficiales de contabilidad, lo que ha determinado que las aplicaciones del tributo, tanto del lado de la Administración tributaria como de los sujetos pasivos, tengan una formación esencialmente contable.
- b) La experiencia de la permanente confrontación entre las normas contables y las normas fiscales iniciada con la publicación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y agudizada tras la entrada en vigor de la Ley 19/1989 de la Reforma Mercantil y del nuevo Plan General de Contabilidad.
- c) La concepción del Impuesto sobre Sociedades como un tributo antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

²³⁸ SANZ GADEA, E. «La base imponible del impuesto sobre sociedades: Reflexiones sobre el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades» en *Partida Doble*. Nº 56, Madrid, mayo 1995.

- d) La creencia en la superior racionalidad de la norma mercantil frente a la norma fiscal presumiblemente lastrada de finalidades recaudatorias²³⁹.

También Alfonso Gota Losada participa de la idea de convergencia entre el beneficio fiscal o base imponible y el resultado contable, remarcando que las investigaciones sobre esta materia inciden en la citada aproximación, tanto en el ámbito interno como en el ámbito de la Unión Europea. Sin embargo, el propio autor reconoce que será difícil tal empeño debido a la tradicional intervención del Ministerio de Hacienda en la regulación de normas fiscales que afectan a la contabilidad de las empresas, desde 1920 a nuestros días. Por ello, se prevé con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995) una inercia reglamentista por parte de los órganos de la Hacienda Pública tratando de invadir el marco contable en aquellos supuestos en que exista un vacío legal o una indefinición de la norma mercantil y contable²⁴⁰.

Con un enfoque analítico más amplio que las cinco causas enumeradas por el legislador, Carabajo Vasco y Eladio Pascual Pedreño coinciden en sistematizar las causas de la reforma del siguiente modo²⁴¹:

1. Causas normativas.
2. Causas jurídicas.
3. Causas técnicas.
4. Causas sustantivas.

²³⁹ Esta última causa puede ser fácilmente refutable en virtud de la autonomía de las distintas ramas del ordenamiento jurídico; resulta lógica, sin embargo, su defensa en base a una tributación más liviana sobre las rentas de los capitales invertidos en actividades empresariales. Estamos defendiendo, en definitiva, un distinto tratamiento en la medición de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en relación a otros impuestos directos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el sentido de aplicar criterios flexibles en su determinación y comprobación, en lógica consonancia con la flexibilidad que deben aplicarse los principios contables. Resulta coherente que la medición de la renta objeto de tributación (base imponible), sin sufrir el principio de legalidad y seguridad jurídica, debe ser objeto -en el Impuesto de Sociedades- de las necesarias dosis de permeabilidad y flexibilidad acorde con la situación económica de la empresa en particular y de la situación de las macromagnitudes económicas en general, que imponen todo el conjunto de relaciones económicas y sociales en el resultado contable y éste en la base imponible. Finalmente, no debemos olvidar que el IS constituye un antecedente previo de tributación del IRPF, según manifiesta el preámbulo de la Ley 43/1995.

²⁴⁰ Conferencia pronunciada por D. Alfonso Gota Losada en el Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya el día 12 de diciembre de 1996, bajo el tema de la base imponible y el resultado contable en el Impuesto sobre Sociedades.

²⁴¹ CARBAJO VASCO, D. *Causas, principios y objetivos de la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Colegio de Economistas de Cataluña, Barcelona, 1994.

En relación a las causas normativas, se cita la necesidad de dar cumplimiento a la obligación legal presente en la disposición adicional vigésima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, que instaba a presentar un nuevo proyecto de LIS. Dado el incumplimiento de dicho plazo, la Ley 37/1992 del IVA había establecido una prórroga de la obligación legal hasta final del ejercicio 1993.

Por lo que respecta a las causas jurídicas, el problema consistía en los defectos de la Ley 61/1978 del IS anteriormente vigente. Se criticaba dicha norma por obsoleta; por dejar un campo demasiado amplio al desarrollo reglamentario, concretado en el cuestionado RIS; por la ausencia de coherencia para los múltiples regímenes especiales del Impuesto; y, finalmente, por las profundas reformas parciales que había sufrido durante su vigencia.

Al respecto, Miguel Cruz Amorós afirma:

“La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades es, tras la reforma efectuada en 1991 de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, la más antigua de las que en la actualidad regulan las diversas figuras impositivas que configuran el sistema fiscal español.

Por sí mismos, los catorce años de aplicación de la Ley de Impuesto sobre Sociedades no constituirían un motivo fundado para su reforma si no estuvieran acompañados de dos circunstancias que debilitan la vigencia de la referida normativa.

Los Tribunales han puesto de manifiesto, en diversas ocasiones, los ‘excesos’ reglamentarios del Real Decreto 2631/1982. No obstante, aunque las mismas no son obviamente objeto de contenciosos ante los Tribunales, podría realizarse asimismo un repertorio de ‘restricciones’ reglamentarias del contenido de la Ley 61/1978.”²⁴²

En lo referente a las causas técnicas, se puntualiza la profunda transformación de la legislación mercantil, producida con la Ley 19/1989 de adaptación a las Directivas de la CE en materia de sociedades. Igualmente, resultaron importantes otras leyes, como la Ley 24/1988 del Mercado de Valores, la Ley 26/1988 de disciplina e intervención bancaria, la Ley de Ordenación del Seguro, regulación de las Instituciones de Inversión Colectiva, etc. Pero sin ninguna duda, lo que resultó definitorio fue la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad, por el Real Decreto 1643/1990, que derogó las disposiciones

²⁴² CRUZ AMORÓS, M. Dirección General de Tributos, *Causas y aspectos fundamentales de la reforma en curso del Impuesto sobre Sociedades*, MEH, Dirección General de Tributos, Madrid, 1994.

contables que estuvieran contenidas en normas fiscales, lo que dio por tierra con el RIS.

En cuanto a las causas sustantivas, lo fundamental ha sido el proceso de armonización de la fiscalidad empresarial en el seno de la Unión Europea. Específicamente resultaron importantes las Directivas 90/434/CE y 90/435/CE, referidas a las fusiones y reorganizaciones empresariales y al régimen sobre las relaciones matriz-filiales. Asimismo, pese a no tener fuerza obligatoria, se debe resaltar la relevancia del Informe Ruding como orientación del proceso armonizador.

Más allá de las causas, los autores citados concuerdan en definir a la reforma del IS como una “reforma moderada”. Los motivos para ello es que no podía ser radical por tratarse de la reforma de un solo Impuesto y no del sistema tributario. Además las circunstancias de rigor presupuestario, obligado por motivos internos y por las exigencias del Tratado de Maastricht, no alentaban tampoco a una reforma que aumentara la incertidumbre sobre la recaudación fiscal. Por todo ello es que el propio Libro Blanco sostiene que se trata de “... una reforma fiscal moderada...”.

Estamos plenamente de acuerdo en la moderación de la reforma sin dejar de valorar el esfuerzo realizado, aunque como ya hemos manifestado anteriormente, ha faltado como siempre un poco de audacia y reconocimiento en la honestidad de las empresas motivado por la desconfianza que suele presidir las relaciones estado-administrado.

5.2. CONSECUENCIAS DE LA REFORMA

5.2.1. Aspectos generales introducidos por la reforma

La reforma de la Ley del IS forma parte de un proceso de reforma que abarca a las principales figuras impositivas españolas. Ha habido un cambio de concepción sobre el IS, que incluye su integración con el IRPF y que es coincidente con las Directivas de la CE sobre la relación matriz-filial, recogida ya en la Ley 21/1991.

En la nueva concepción el IS no es otra cosa que una retención en la fuente, en relación a las rentas del capital obtenidas por las personas físicas por medio de su participación en las entidades jurídicas. Esto ya se había reconocido en la Ley 42/1994. El IS es un pago a cuenta del IRPF.²⁴³

²⁴³ BLESÁ BAGUENA, A., BERGUA CANELLES, R., CIUTAT CURA, I. y PADROL MUNTÉ, H. *Todo sobre la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Praxis, 1996.

Los principales aspectos de la reforma afectan al hecho imponible, al sujeto pasivo, a la base imponible, a los tipos de gravamen y a las deducciones.

Además del cambio de concepción, otra de las causas de la reforma ha sido la necesidad de coordinación entre la legislación impositiva y la legislación mercantil, a los efectos de compatibilizar la base imponible con el resultado contable.

La reforma de la legislación mercantil generó cambios en el ámbito fiscal a través del Real Decreto 5/1990 y de la Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991 del IRPF. Pero estos cambios no estuvieron coordinados entre sí y no cubrieron todos los aspectos necesarios, lo que motivó que los ajustes entre resultado contable y base imponible no fueran una materia suficientemente clara, generando inseguridad jurídica en el sujeto pasivo. Por tal motivo, la Ley 43/1995 introduce un punto de partida cierto para la base imponible: el resultado contable. A partir de allí, se especifican cuales son los ajustes fiscales exigibles con la pretensión de que resulten indubitadamente conocidos por todo sujeto pasivo. Esto se establece en el art. 10 de la LIS.

Debemos destacar que la base imponible se determinará por el régimen de estimación directa. El resultado contable se fija conforme a lo dispuesto por el Código de Comercio, por las restantes leyes referidas a dicha determinación y demás disposiciones que las desarrollan. Luego se hacen las correcciones fiscales dispuestas por la LIS.

Se mencionan en este punto diversas modificaciones: el cambio en el tratamiento fiscal del "leasing", la posibilidad de deducir las amortizaciones del fondo de comercio y la deducibilidad de la depreciación de las existencias.

También corresponde destacar la sustitución del sistema de exención por reinversión de las plusvalías ganadas en la transmisión de activos del inmovilizado material destinados a actividades empresariales. Este régimen, ha dado lugar al sistema de diferimiento del gravamen sobre tales plusvalías durante un período de siete años o bien durante el tiempo de amortización de los activos en que se materialice la reinversión, quedando ello a elección del sujeto pasivo. Este procedimiento podrá ser aplicado también al inmovilizado inmaterial y, bajo ciertas circunstancias, al inmovilizado financiero.

Por lo que respecta al gravamen sobre las ganancias de capital, la nueva LIS excluye de la base imponible las rentas puramente monetarias, surgidas de la transmisión de elementos del inmovilizado, teniendo en cuenta la composición de las fuentes de financiación de la empresa que efectúa la transmisión.

La compensación de bases imponibles negativas ha pasado de un período de cinco años a otro de siete.

En todos los aspectos en que la norma fiscal no especifique nada, regirá el resultado contable como criterio de definición de la base imponible. Las normas contables -el Plan General de Contabilidad y demás normas contables de desarrollo-, tendrán a partir de la nueva LIS una importancia mucho mayor a la hora de liquidar el IS, dado su rol en la determinación de la base imponible.

Cabe preguntarse por qué el legislador no acepta sin más el resultado contable como base imponible. Se esgrime las siguientes razones:

- A los efectos de limitar las consecuencias del principio de prudencia valorativa, (provisiones, arts. 12 y 13, L. 43/1995).
- Con el objetivo de reducir la flexibilidad de ciertas normas contables, (amortizaciones y gastos no deducibles, arts. 11 y 14, L. 43/1995).
- Para corregir la contabilidad, sustituyendo el valor contable de los bienes por su correspondiente valor de mercado, (renta derivada de transmisiones, operaciones vinculadas, arts. 15 y 16, y diversos supuestos del art. 17, L. 43/1995).

Entendemos que nuestra propuesta de ISO contable debería ir encaminada entre otros objetivos, a la desaparición de las diferencias existentes que en su mayoría son superables si tenemos en cuenta que las denominadas diferencias temporales, no son más que una clara anticipación del pago del impuesto que perfectamente podrían desaparecer ya que en un horizonte temporal siempre su tendencia es a converger.

Por otra parte, la nueva LIS recoge las medidas de la Ley 42/1994 dirigidas a dar cuenta de la inserción de la economía española en el proceso de globalización, con su plena integración a la Unión Europea, de modo que el IS preste la debida atención a la actividad económica exterior de los sujetos pasivos. Se ha extendido, a todas las filiales de la matriz española, la deducción del IS subyacente en los dividendos recibidos de sociedades extranjeras.

Otros aspectos de la reforma son la sustitución de la clasificación de rentas, que afecta al hecho imponible, y los cambios en los regímenes especiales, que afectan al sujeto pasivo.

Con respecto a la clasificación de rentas, se ha sustituido el art. 3º de la Ley 61/1978, (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos del capital e incrementos y disminuciones de patrimonio), por un concepto general de obtención de rentas, al margen del origen de las mismas. Más allá de lo relativo de la importancia práctica de este cambio, es notorio que implica una simplificación que facilitará la aplicación de las normas contables.

Con respecto a las modificaciones en los regímenes especiales, cabe señalar:

- La aprobación de un régimen para las PYMES.
- La aprobación de una exención para los “*holdings*” españoles que poseen acciones o participaciones en sociedades extranjeras.
- La tributación efectiva de las sociedades transparentes por el IS.
- La eliminación de la imposición mínima, (retención sobre los dividendos del capital mobiliario), de las sociedades exentas y la posibilidad de aplicar la deducción sobre los dividendos recibidos por ellas.
- La modificación de algunos tipos de gravamen que afectan a no residentes y la imposibilidad de disfrutar de la exención del impuesto especial sobre inmuebles de no residentes, de aquellas sociedades que residen en territorios con los que España no tiene convenios sobre doble imposición.

La tributación definitiva de las sociedades en transparencia fiscal, pone sobre la mesa la fragilidad del sistema y reconoce implícitamente que en su diseño original, la transparencia fiscal era correcta en su planteamiento pero sólo para ser aplicado en pequeñas sociedades. De hecho la aplicación estricta de la transparencia fiscal justificaba como hemos analizado en el capítulo 2 de esta tesis la desaparición del Impuesto sobre sociedades.

Está claro que por parte de la administración tributaria no piensa seguir permitiendo el diferimiento de la carga impositiva que realizan los socios de las sociedades transparentes, que puede llegar a tributar al cabo de 2 años con una correcta planificación fiscal.

La mayoría de empresas de reducida dimensión (debe cumplirse que el año anterior la cifra de negocios no hubiera superado la cantidad de 250 millones de pesetas) esperaban, que con la publicación de la nueva Ley, se les redujeran las obligaciones formales dado que tributan al mismo tipo de gravamen del 35%, del 30% por una modificación introducida en la Ley de Presupuestos generales del Estado para 1997 y sólo para los 15 millones primeros de la base imponible. Es decir, las empresas de reducida dimensión tienen las mismas obligaciones tributarias que las grandes empresas con el consiguiente coste que para este tipo de empresas representa. La Ley no distingue por tipo de empresas en cuanto a las obligaciones formales.

5.2.2. La incidencia de la Reforma Mercantil

Previa a la reforma mercantil iniciada en 1988, la normativa contable fundamental consistía en:

- Código de Comercio de 22 de agosto de 1985, en su título III del Libro I (artículos 33 a 49). Estos artículos fueron modificados íntegramente por la Ley de 21 de julio de 1973.
- Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951, en su Capítulo VI (artículos 102 a 110).
- Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Responsabilidad Limitada de 17 de julio de 1953.
- Plan General de Contabilidad aprobado por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero.

En cuanto a la normativa que regía para el Impuesto sobre sociedades, era:

- Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS.
- Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del IS.

La Ley modificadora del 21 de julio de 1973, dejó para un reglamento posterior los principios de contabilidad que tomaba en sus artículos 38 y 39, (principios de claridad, veracidad e imagen fiel de la empresa, prudencia y continuidad). Tal reglamentación no se hizo, debido a que ese objetivo fue cumplido por el Plan General de Contabilidad de 1973.²⁴⁴

Aquel PGC fue un “loable” intento de normalización y adaptación contable²⁴⁵. Con su publicación, España se sumó a la tendencia mundial de entonces en materia de normalización contable²⁴⁶.

²⁴⁴ AMADOR FERNÁNDEZ, y CARAZO GONZÁLEZ. *Nuevo Plan General de Contabilidad*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1990.

²⁴⁵ MARINA GARCÍA-TUÑÓN. *Régimen Jurídico de la Contabilidad del Empresario*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

²⁴⁶ CUBILLO VALVERDE. «Prólogo» a la obra de AA.VV, *Análisis práctico de la Contabilidad en España*, Arthur Andersen Auditores, Madrid, 1992.

No obstante, el PGC acumuló también deficiencias. En primer lugar, no tenía carácter obligatorio. En segundo lugar, fue quedando obsoleto ante la incorporación de las Directivas comunitarias, los progresos de la contabilidad y la aparición de nuevas operaciones no previstas en él. En tercer lugar, pese a que se esforzaba por dejar en claro que no era un plan fiscal, lo cierto es que establecía cuentas de naturaleza fiscal y contenía numerosas injerencias fiscales.

El 1 de enero de 1986 se produce la incorporación de España a la Unión Europea. Con ello la tendencia de armonización incluye a la normativa contable, especialmente la Cuarta Directiva, de 1978, y Séptima Directiva, de 1983.

La Cuarta Directiva se refiere a las cuentas anuales de las sociedades de capital. Su objetivo es proteger a los socios y terceros imponiendo exigencias sobre la información que deben transmitir las cuentas anuales, incorporando así un “moderno derecho” sobre tales cuentas²⁴⁷. La importancia de esta Directiva queda reflejada en que las doce secciones de su texto se corresponden con las diez secciones que el TRLSA destina a las cuentas anuales²⁴⁸. También se destaca que esta Directiva ha sido inspiradora, en buena medida, de la Ley 19/1989²⁴⁹.

Por su parte, la Séptima Directiva se refiere a las cuentas consolidadas de los grupos de empresas, con los mismos objetivos que la Cuarta Directiva.²⁵⁰

Esta armonización obligada de las normas mercantiles españolas a partir de su integración en la UE, es lo que Corona Romero - Gil Vera llaman: “*penetración e integración del Derecho comunitario en los derechos nacionales*”

No obstante, las Directivas sólo son obligatorias para los Estados miembros en cuanto a sus objetivos, dejando en manos de éstos la forma de lograrlos con su correspondiente normativa nacional²⁵¹.

El primer paso de España hacia la reforma es la Ley de Auditoría de Cuentas, de 12 de julio de 1988. Ella introdujo la Octava Directiva del Consejo, (84/253/CE). Así, en opinión de Amerigo Cruz, el eje de la “reforma contable” es

²⁴⁷ VICENT CHULIA. «Las cuentas anuales», en AA.VV., *La Reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*, (dir. ROJO), 1987.

²⁴⁸ AYALA BLANCO y NIÑO AMO. «El Plan General: reflexiones a un año de su entrada en vigor», en *Impuestos*, N° 7, abril 1992.

²⁴⁹ GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M. «Algunas Reflexiones sobre los Efectos Fiscales de la Ley 19/1989». *Cuadernos de Formación de la Inspección de los Tributos*, N° 9, 1989.

²⁵⁰ RUÍZ BARBADILLO. «Caracterización del proceso de armonización contable en la CE», en *Técnica Contable*, N° 515, 1991.

²⁵¹ CASADO OLLERO, y OTROS. *Cuestiones Tributarias Prácticas*. La Ley, 2ª ed., Madrid, 1990.

esta Ley y la Ley 19/1989²⁵². Más tarde, el Real Decreto 1597/1989 aprobó el Reglamento del Registro Mercantil y el Real Decreto 1636/1990 aprobó el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas. Esta Ley creó el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

El Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, establece que el ICAC:

*“Podrá aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición final tercera”*²⁵³.

En opinión de Eladio Pascual Pedreño, este organismo ha hecho un uso excesivo de esta facultad²⁵⁴. En este sentido, las resoluciones del ICAC han sido criticadas por López Geta²⁵⁵.

El verdadero punto de inflexión en la reforma mercantil lo constituye la Ley 19/1989, de 25 de julio, que reforma parcialmente y adapta la legislación mercantil a las Directivas de la CE. De este modo se transformó en profundidad el Código de Comercio, configurando un claro Derecho Contable²⁵⁶.

El hecho de que el PGC desarrolle el art. 8 de la Ley 19/1989 hace que Cañibano Calvo afirme que la contabilidad es un mecanismo técnico, un medio instrumental de la norma tributaria para la base imponible, ya que la determina cuantitativamente, convirtiéndola en base imponible fáctica²⁵⁷.

Como destaca Amerigo Cruz, el eje central de la reforma mercantil en lo tocante a la contabilidad es el objetivo de la imagen fiel. Pero cabe decir que esta definición de la imagen fiel, tal como surge de la Cuarta Directiva y se recoge en la Ley española, ha sido criticada por la doctrina jurídica, considerándola fuente de inseguridad jurídica. El argumento se centra en que ningún país ha tipificado

²⁵² *Curso Práctico de Contabilidad*, t. I, AA.VV., Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1991.

²⁵³ Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, disposición final quinta.

²⁵⁴ PASCUAL PEDREÑO, E. *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1996.

²⁵⁵ LÓPEZ GETA. «Las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas», *Impuestos*, N° 24, 1994.

²⁵⁶ BUIREU GUARRO. «Desarrollo del Derecho Contable (I)», *Actualidad Tributaria*, N° 6, 1992.

²⁵⁷ CAÑIBANO CALVO, L. *Nuevos Conceptos Básicos en el Plan General de Contabilidad*, AECAE-BBV, Madrid, 1991.

cuales son los casos excepcionales en los que se puede excluir la aplicación de una ley en aras de la imagen fiel.

En el contexto de la armonización con la legislación comunitaria, la Ley 29/1991, además de adaptar el régimen fiscal aplicable a matrices y filiales, (Directiva 90/435/CE), incorpora la Directiva 90/434/CE referida a fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de acciones²⁵⁸.

Se ha dicho que la incardinación del PGC en la legislación mercantil tiene una doble faz: por un lado, defender el sentido económico de la contabilidad como medio de información; por otro, evitar otros desarrollos de la normativa mercantil por vía de normas de rango inferior. Las dos diferencias fundamentales con el PGC de 1973 son la obligatoriedad y la independencia respecto de las normas fiscales²⁵⁹.

*“Es en la disposición final séptima donde se regula expresamente el estatuto de plena independencia entre ambos tipos de normas -normas contables y normas establecidas en la normativa del IS-“*²⁶⁰

Dicha norma recibió críticas de la doctrina en razón de ser indeterminada²⁶¹, poco clara²⁶² e innecesaria. Esto último en razón de la entrada en vigencia de la Ley 19/1989, lo que implica la pérdida de vigencia de todas las normativas del RIS con implicaciones en el ámbito contable. Finalmente, esta disposición ha sido derogada por la Ley 43/1995, consagrando la primacía de las leyes contables en la determinación del resultado empresarial y tomándolo como punto de partida para determinar la base imponible.

Como conclusión se puede afirmar que el PGC es una herramienta apta para lograr estados contables que satisfagan las necesidades informativas de todos sus destinatarios, ya que no sólo el empresario necesita esa información veraz y

²⁵⁸ LÓPEZ IRANZO. *Adaptación del régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canjes de valores a la Directiva comunitaria de 23 de julio de 1990*, en *Carta Tributaria*, n° 155, 1992.

²⁵⁹ MARINA GARCÍA TUÑÓN. *Op. cit.*

²⁶⁰ AYALA BLANCO y NIÑO AMO. *Op. cit.*

²⁶¹ ESTEBAN MARINA, A. «Comentarios a las disposiciones transitoria primera y final séptima del Real Decreto 1.643/1990». *Partida Doble*, N° 12, Madrid, 1991.

²⁶² PÉREZ de ALGABA CUENCA, M. «Modelo de relación entre contabilidad y fiscalidad. El principio de inscripción contable». *Carta Tributaria*. N° 156 1992.

confiable, como destaca Sanz Gadea²⁶³. La transparencia, la calidad y la publicidad de la información contable son los ejes de la nueva regulación²⁶⁴.

Estos aspectos son los que queremos destacar en la formulación de nuestra ISO contable estando en manos de los accionistas y registradores mercantiles la posibilidad de llevarla a cabo.

El largo debate sobre las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad ha ido evolucionando hacia un consenso sobre la aceptación de la autonomía de ambas ramas del Derecho. Esta autonomía hoy se manifiesta en que las normas fiscales no deben inmiscuirse en la esfera contable, pero la base imponible del IS se determina básicamente por criterios fiscales, aunque ésta se aproveche de la información contable.

Una de las principales causas de dicha polémica ha sido la postura sostenida por el Reglamento del IS, que pretendía armonizar los criterios contables y fiscales sin que de allí se siga que, a los efectos fiscales, haya de aceptarse sin discusión los criterios contables. En opinión de Corona Romero - Gil Vera, el RIS no se limitó a desarrollar la Ley 61/1978, en lo que a contabilidad se refiere, sino que fue mucho más allá. Para Sanz Gadea, el RIS era un "*plan contable fiscal*". Aunque tanto Eladio Pedreño como Calvo Bailo consideran que esta afirmación no es correcta²⁶⁵, pues sostiene que, de todos modos, existía una intromisión de la norma fiscal en la contable, que sólo sirvió para crear confusión.

Esto último queda evidenciado en el hecho de que la derogada disposición final séptima del Real Decreto 1643/1990, declarara derogadas todas aquellas disposiciones contables existentes en el RIS que fueran contradictorias con el PGC.

El nuevo PGC explicita claramente sus principios: de prudencia, de empresa en funcionamiento, de registro, de precio de adquisición, de devengo, de correlación de ingresos y gastos, de no compensación, de uniformidad y de importancia relativa.

El RIS admitía muchos de estos principios, algunos de modo explícito y otros de modo tácito. Pero en cambio otros principios quedaban sujetos a las

²⁶³ SANZ GADEA, E. *Impuesto Sobre Sociedades*. Tomo III, 3ªed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991.

²⁶⁴ PASCUAL PEDREÑO, E. *Op. cit.*
AYALA BLANCO y NIÑO AMO. *Op. cit.*

²⁶⁵ CALVO BAILO, J. A. «Los principios contables en el Reglamento del Impuesto de Sociedades y la técnica de ajustes como método más idóneo para armonizar contabilidad y fiscalidad», *Crónica Tributaria*, N° 48, 1984.

exigencias del reglamento en función de la determinación de la base imponible. Cerda Aparicio remarca la importancia del hecho de que los principios contables y fiscales sean coincidentes, ya que así se habrá dado el primer paso en la aproximación del resultado contable con la base imponible²⁶⁶.

El Real Decreto-Ley 5/1990 supuso un importante paso atrás en el avance que se había manifestado en la reforma mercantil en materia de independencia de las normativas contable y fiscal y la directa aplicación de las normas contables al IS. Ello generó confusión y provisoriedad normativa, situación que fue superada gracias a la publicación de la Ley 43/1995.

Finalmente, una de las principales novedades del nuevo PGC ha sido que la solución a los problemas entre la contabilidad y la fiscalidad del IS, debe buscarse exceptuando el principio de inscripción contable, bajo la condición de escrupulosa llevanza de las cuentas representativas de las diferencias existentes entre el IS como gasto y el IS como pago.

5.2.3. La reforma de la base imponible

5.2.3.1. El valor probatorio de la contabilidad

En el caso particular del IS, la contabilidad adquiere un valor probatorio con especial relevancia. Esto se debe a que el hecho imponible del IS es la renta de la sociedad, cuyo conocimiento depende de uno de los estados financieros establecidos por las normas contables: la cuenta de resultados.

Por otra parte, existe la posibilidad de que surjan resultados extraordinarios a partir de actividades económicas no habituales de la empresa. Dada la posibilidad de que los mismos no estén registrados en la cuenta de resultados y ante la eventualidad de que los resultados de actividades habituales no estén debidamente reflejados en dicho estado financiero, se hace necesario recurrir a otro estado financiero establecido por la contabilidad: el balance de situación.

Lo dicho explica una de las obligaciones tradicionales del IS, como es la de acompañar la declaración a Hacienda con los estados financieros.

Según apunta Sanz Gadea, la contabilidad goza de presunción de certeza dentro del campo del IS: el art. 30. Tres de la Ley 61/1978 ordenaba que la declaración a Hacienda se ajustara a la contabilidad, en tanto que el art. 116 de la

²⁶⁶ CERDA APARICIO. «Contabilidad financiera y fiscal: Posibilidad de aproximación». *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*. N° 24, 1993.

LGT presupone ciertas las declaraciones a Hacienda. Estas disposiciones siguen siendo vigentes, según lo establecido en los arts. 10.3 y 139.1 de la Ley 43/1995.

La presunción de certeza de la contabilidad depende de la presunción de certeza de las declaraciones a Hacienda. Pero esto último es cuestionado en la doctrina. Así, por ejemplo, Prada Larrea sostiene que la interpretación correcta sobre la declaración es la de concebirla como confesión extrajudicial, tal como la define el Código Civil: sólo se considera cierta si es prueba en contra del declarante²⁶⁷. En idéntico sentido se pronuncia Velázquez Cueto interpretando la LGT²⁶⁸.

En el sentido opuesto se pronuncia Banacloche Pérez, quien destaca que en el Código Civil en ningún caso menciona presunción de certeza para la confesión extrajudicial, como sí lo especifica, en cambio, el art. 116 de la LGT. Su opinión es compartida por Eladio Pascual Pedreño²⁶⁹. La idea es que la carga de la prueba recae sobre la Administración: la declaración es cierta salvo que se demuestre lo contrario.

Una sentencia judicial polémica es la de la Audiencia Territorial de Burgos, de 15 de diciembre de 1988, referida al Impuesto sobre el Patrimonio. En ella no se admite como prueba de la titularidad patrimonial la sola declaración del sujeto pasivo sosteniendo la tenencia de dinero efectivo en su casa, presentada por éste como complementaria de la declaración original, en la que tal dato se había omitido.

Se manifiestan contrarios a esta sentencia Casado Ollero - Falcón y Tella - Lozano Serrano - Simón Acosta²⁷⁰, sosteniendo precisamente que es la Administración la que debe demostrar que no existía esa cantidad de dinero en la casa del declarante. En cambio apoya la argumentación de la sentencia Huguet Torre - Made²⁷¹.

Retomando el estudio del IS y continuando con la presunción de certeza de la declaración que, por carácter transitivo, fundamenta la presunción de certeza de la contabilidad, se concluye que corresponderá a la Inspección de los Tributos la

²⁶⁷ PRADA LARREA. «Valor probatorio de la declaración tributaria: algunos efectos», en *Impuestos*, Nº 24, 1993.

²⁶⁸ VELÁZQUEZ CUETO. «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (I)», *Carta Tributaria*, Nº 187, 1993.

²⁶⁹ PASCUAL PEDREÑO, E. *Op. cit.*

²⁷⁰ CASADO OLLERO, y OTROS. *Op. cit.*

²⁷¹ HUGUET TORRE-MADE. «La declaración complementaria en el IRPF. Aplicación al caso de seguros de prima única no declarados en primera declaración». *Gaceta Fiscal*, Nº 65, 1989.

carga de la prueba que desvirtúe tal presunción de certeza de los estados contables. En este sentido, opina Arias Velasco que no cabe duda que es responsabilidad de todo funcionario u órgano administrativo aportar las pruebas que fundamenten sus dictámenes.

La doctrina ha establecido una distinción entre los requisitos materiales o sustanciales y los requisitos formales de la contabilidad. Esta distinción es importante a la hora de definir bajo qué circunstancias o supuestos quedaría desvirtuado el valor probatorio de la contabilidad.

El aspecto formal de la contabilidad contempla aquello que es obligatorio a los efectos del registro de los hechos. Determina qué libros se debe llevar y cómo han de ser llevados, así como el valor que tienen sus asientos a efectos probatorios. En cambio el aspecto material de la contabilidad se dirige a la valoración jurídica del balance, ya que se refiere a los criterios en base a los cuales se determina un resultado económico próspero o adverso²⁷².

Garrigues habla de un Derecho de contabilidad material o Derecho de Balances, de un Derecho de contabilidad formal. El primero se refiere a dos cuestiones básicas: qué es lo que se puede y se debe asentar en el balance y cómo se valora. El segundo se refiere a los libros que han de ser llevados bajo requisitos formales obligatorios. Sin embargo este autor agrega que el Derecho de contabilidad formal posee un contenido puramente formal, (sobre los libros y todos sus requisitos de llevanza y conservación), y otro de carácter material: este último consiste en la necesidad del uso de los libros contables en función del objetivo de la contabilidad, es decir, poner en evidencia la existencia y las modificaciones de los recursos económicos de la empresa.

La conclusión es que lo único que puede privar a la contabilidad de su valor probatorio es el incumplimiento de las exigencias materiales o sustanciales.

En igual sentido, Amoros Rica sostiene que la contabilidad ha de posibilitar el conocimiento exacto de las ganancias y pérdidas reales de cada ejercicio, poniendo en evidencia la verdadera situación patrimonial del ente económico²⁷³. Este es el criterio definitorio del buen o mal desempeño de una contabilidad, más allá del más o menos prolijo cumplimiento de los requisitos formales.

²⁷² URÍA GONZÁLEZ. *Derecho Mercantil*, 20ª ed Civitas .Madrid 1994.

²⁷³ AMOROS RICA. *Comentarios a las leyes financieras y tributarias. Impuesto sobre sociedades*. Edersa, Madrid, 1986.

5.2.3.2. Posturas Doctrinales respecto de la Configuración de la Base Imponible

El profesor Jaume Jornet en relación a la configuración de la base imponible resume las conclusiones del Informe Ruding de la forma siguiente:

“BASE IMPONIBLE:

- a) *Contabilidad: se utilizará esencialmente para establecer la base imponible reduciendo al mínimo los ajustes extracontables y con prevalencia de los principios contables en dicho orden, es decir, aplicación preferente de la norma contable positivizada -incluso- en la norma fiscal.*
- b) *Amortizaciones: admisión del método lineal y del degresivo, pero en éste no superando el triple de la tasa lineal. El Fondo de Comercio y otros activos inmateriales han de poderse amortizar fiscalmente.*
- c) *Stocks: válidos FIFO, LIFO y coste medio, así como las provisiones por depreciación de los mismos.*
- d) *Provisiones: régimen común para los morosos, garantías y diferencias de cambio y por estimaciones estadísticas. Admisión de Fondos Internos de Pensiones como provisión.*
- e) *Gastos generales: posibilidad de deducción de todo lo relacionado con la actividad empresarial (locomoción, representación, comisiones...).*
- f) *Pérdidas: sistema común de compensación. “Carry back” de 3 años.*
- g) *Plusvalías: exención por reinversión o bien corrección monetaria.*²⁷⁴

Por su parte, Martín Jiménez centra el contenido del Informe en las siguientes ideas²⁷⁵:

1. No tiene sentido armonizar los tipos de gravamen sin armonizar la base imponible. Las diferencias en la determinación de la base genera distorsiones incompatible con el mercado interior.

²⁷⁴ JORNET J. *Manual de Impuestos directos*. Ed. CISS, Valencia, 1997.

²⁷⁵ MARTÍN JIMÉNEZ. *El Informe del Comité de Expertos Independientes en Imposición sobre las Sociedades de 18 de marzo de 1992*.

2. Los incentivos fiscales relacionados con la base imponible deben reducirse y hacerse transparentes.
3. La contabilidad mercantil debe ser el punto de partida para determinar la base imponible.
4. Propone medidas tendentes a reducir las distancias entre la contabilidad mercantil y la contabilidad fiscal, a los efectos de armonizar la definición de beneficio.

Ha habido diversas propuestas sobre cuál debe ser la magnitud constitutiva de la base imponible del IS. Siguiendo a García - Olmedo Domínguez, podemos decir:

- a) Por una parte se sostiene que el IS debe gravar el beneficio "puro" económico obtenido por la empresa. En el cálculo del mismo se debe tener en cuenta los recursos obtenidos en el mercado así como los obtenidos internacionalmente. Se debe contabilizar la remuneración de todos los factores productivos, incluyendo el capital propio. Si bien conceptualmente el método no merece objeciones, lo cierto es que su viabilidad práctica no parece creíble.
- b) Por otra parte, se ha propuesto que la base imponible del IS debe ser el *cash flow neto* de la empresa.

En opinión del autor citado, las contradicciones entre las normas contables y fiscales se producirán únicamente cuando la norma fiscal tome como base imponible el resultado residual que la empresa rinde a sus propietarios. Este es el criterio adoptado por los países de la OCDE en general y España en particular.

Para García Olmedo - Domínguez la diferencia de objetivos entre las normas contables y fiscales no tiene que producir necesariamente divergencias entre base imponible y resultado contable. Una de las principales causas de la existencia de divergencias es la diferente manera en que cada sistema contable elimina las ambigüedades en las mediciones.

En opinión de John Chown, el Informe Ruding parece una solución de compromiso entre las tendencias contradictorias de cuatro puntos de vista sobre el proceso de armonización, a los que caracteriza como los siguientes grupos: en primer lugar, los "Euro-entusiastas" preocupados por los obstáculos de una integración política total; en segundo lugar, los encargados de hacer cumplir las normas fiscales, ("cartel de recaudadores"), preocupados por la elusión y evasión fiscales; en tercer lugar, la comunidad empresarial internacional, preocupada por los costes fiscales de las transacciones internacionales y, por último, los

“minimalistas”, preocupados por los mínimos cambios necesarios para afrontar lo urgente.

El Libro Blanco de 1994 coincide con el Informe Ruding en el tema que venimos comentando. Reiteradamente se refiere a lo deseable de la coincidencia entre base imponible y resultado contable. Pero si bien coincide en la necesidad de tomar la contabilidad mercantil como punto de partida para determinar la base imponible, no evidencia seguir consecuentemente la recomendación del Informe en cuanto a tomar medidas para reducir al mínimo los ajustes extracontables, que constituyen la esencia de la diferencia entre las normativas contables y fiscales.

Cerda Aparicio señala que el momento actual exhibe la tendencia de atraer la contabilidad fiscal hacia el sistema contable financiero, tras el proceso de ruptura teórica entre los sistemas de contabilidad fiscal y financiera de los años previos. Sólo de este modo, considera, será posible una consistente aproximación a la recomendación del Informe Ruding acerca de la adopción de medidas apropiadas para reducir, a largo plazo, las diferencias entre ambas contabilidades²⁷⁶.

Varela Suárez puntualiza que un distanciamiento entre base imponible y resultado contable implica una presión fiscal indirecta, dada la exigencia de tareas administrativas adicionales para ajustar ambas magnitudes. En razón de esto y aceptando el autor la autonomía e independencia de la normativa fiscal, propicia que la fiscalidad adopte la periodificación de ingresos y gastos según las normas contables comerciales, eliminando así las diferencias temporales y manteniendo las diferencias permanentes entre base imponible y resultado contable.

Una opinión disonante es la de Ángel Esteban Marina, comentando las reformas del IS, cuyo punto de referencia es el Libro Blanco²⁷⁷:

La renta imponible se calcula habitualmente en base a las convenciones contables generalmente admitidas, a partir de datos recogidos en la contabilidad de la sociedad, si bien se practican ciertos ajustes previstos por las normas tributarias.

Este rasgo es más acusado en unos países que en otros. Así, en el marco de la Unión Europea, Bélgica, Francia, Alemania, Grecia, Luxemburgo e Italia son los países que en mayor medida cumplen con la tendencia precitada, en tanto que Dinamarca, Irlanda, Países Bajos y Reino Unido lo hacen de manera menos intensa.

²⁷⁶ CERDA APARICIO. *Op. cit.*

²⁷⁷ MARINA, A.E. *Contabilidad y base imponible en el nuevo impuesto sobre sociedades*, Marcial Pons, 1977.

Para el A. E. Marina, estos tres párrafos no justifican el cambio producido por la reforma en el cálculo de la base imponible. En su opinión, el primer párrafo simplemente toma una evidencia que existe desde que el IS existe en los países desarrollados. Critica al segundo párrafo porque nos dice que:

*“En ningún país comunitario se aplican las normas de registro de posibles planes de contabilidad para calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades”.*²⁷⁸

Con respecto al tercer párrafo de la cita del Libro Blanco, lo considera directamente fuera de lugar, debido a que dicho Informe no menciona ninguna técnica de cálculo de la base imponible, sino que sólo recomienda la disminución de la cantidad de partidas que tienen carácter fiscal no deducible.

Pero va más allá al descalificar al propio Informe Ruding, interpretando que la Comisión de las Comunidades “*de hecho*” lo ha invalidado.

Comenta luego el autor, la Memoria del Anteproyecto de LIS, cuando ésta afirma que la nueva forma de cálculo de la base imponible incorpora la mejora del conocimiento de los sujetos pasivos sobre la magnitud madre de la base imponible, esto es, el resultado contable. Marina afirma que:

*“Carece de sentido la afirmación de que se evitarán duplicidades entre normas fiscales y normas contables, ya que unas y otras, por su propia naturaleza, han de ser distintas y estar diferenciadas”*²⁷⁹.

Continúa su argumentación destacando que existen dos condicionantes que nada tienen que ver con ninguna técnica de registro y que son la política y la propia naturaleza de la imposición fiscal.

Con respecto al primero de ellos, sostiene que la determinación de la base imponible depende de las ideas políticas del grupo social que detenta el poder en cada época histórica.

Con respecto al segundo condicionante, recuerda que el objetivo central de la imposición es la recaudación de los fondos necesarios para financiar la satisfacción de las necesidades públicas, teniendo como base el principio de equidad. Y en su opinión, es precisamente este objetivo del Derecho Tributario el que siempre ha impedido e impedirá que se admitan como deducibles, a los efectos fiscales, algunas partidas que las empresas llevan a sus cuentas de pérdidas y ganancias. Tal es el caso de donativos, liberalidades, amortizaciones por encima

²⁷⁸ MARINA, A. E. *Op. cit.*

²⁷⁹ MARINA, A. E. *Op. cit.*