

DICTAMEN DEL CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL SOBRE EL ANTEPROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

De conformidad con las competencias atribuidas al Consejo Económico y Social por la Ley 21/1991 de 17 de Junio, previo análisis y tramitación por la Comisión de Trabajo de Economía y Fiscalidad, y de acuerdo con el procedimiento previsto en su Reglamento de Organización y Funcionamiento Interno, el Pleno del Consejo Económico y Social acuerda adoptar en su sesión del día 15 de febrero de 1995 el siguiente

Dictamen

I.- ANTECEDENTES

Con fecha 19 de enero de 1995 tiene entrada en el Consejo Económico y Social (CES) escrito, remitido por el Excmo. Sr. Ministro de Economía y Hacienda, por el que se solicita, a los efectos previstos en el apartado 1.1.a) del artículo 7º de la Ley 21/1991 de 17 de junio, la emisión, por el CES, en un plazo de quince días, de Dictamen sobre el **Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades**. Al escrito remitido por el Excmo. Sr. Ministro se adjunta la Memoria, Preámbulo y Texto Articulado del mencionado Anteproyecto, elaborado por el Departamento bajo su titularidad.

Posteriormente, considerando la Comisión de Trabajo de Economía y Fiscalidad la conveniencia de disponer de un plazo superior para tratar adecuadamente un Anteproyecto de la envergadura y naturaleza del actual, se solicita, a través del Presidente del CES, la ampliación del establecido en el escrito del Excmo. Sr. Ministro para la emisión de Dictamen.

Al objeto de explicar detalladamente el contenido del Anteproyecto, así como los principios que lo informan y el alcance de las modificaciones que propone respecto de la actual normativa, comparecen, en la reunión de la Comisión de Trabajo de Economía y Fiscalidad celebrada el día 1 de febrero de 1995, el Ilmo. Sr. D. Eduardo Sanz Gadea, Subdirector General de Impuestos Sobre las Personas Jurídicas del Ministerio de Economía y Hacienda, y el Ilmo. Sr. D. Domingo Carbajo Vasco, Subdirector General de Política Tributaria del citado Ministerio.

El presente Anteproyecto, que aspira a sustituir la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, constituye la tercera fase de la modificación del sistema tributario vigente en España al inicio de la década de los noventa, tras la reforma de la imposición sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas (Leyes 18/1991 y 19/1991, de 6 de junio) y la reforma de la imposición sobre el consumo (Leyes 37/1992 y 38/1992, de 28 de diciembre).

Como en el caso de la primera reforma aludida, su elaboración ha venido precedida de un informe -elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda- en el que se recogen los principales factores implicados en la reforma del Impuesto, se contemplan las diversas alternativas existentes para la misma, con especial atención a las normas aplicadas en otros países, y se fundamentan las opciones finalmente preferidas. Dicho informe, sometido a consulta de los interlocutores sociales así como de diversos organismos y personalidades del mundo académico y científico, fue presentado como *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades* en el mes de mayo de 1994.

La amplia modificación del sistema tributario responde, entre otras, a las exigencias derivadas de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea en 1986, entre las que se encuentra la armonización fiscal en los distintos Estados miembros.

En el caso de la imposición indirecta, el proceso de armonización cuenta con un importante desarrollo técnico, jurídico y económico desde 1985, que implica a los gobiernos, a las administraciones públicas y a los contribuyentes de la Unión, y que justifica por sí mismo la reforma adoptada.

Por su parte, la armonización de la imposición directa, aunque prevista en el propio Tratado de Roma (arts. 98 y 100), no ha registrado avances de consideración hasta fechas más recientes. Las actuaciones normativas más relevantes en el ámbito comunitario se circunscriben, en lo tocante a la imposición societaria, a la aprobación de la *Directiva relativa al régimen común aplicable a matrices y filiales de los Estados miembros*, y de la *Directiva sobre el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros*, ambas de julio de 1990, así como a la aprobación, en la misma fecha, del *Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas*.

Es de destacar, no obstante, el mandato de la Comisión europea a un comité de expertos independientes para la elaboración de un informe sobre la incidencia de las diferencias fiscales en materia de imposición societaria en la consecución del mercado interior (*Informe Ruding*, 1992). Parte de sus recomendaciones han sido identificadas por la Comisión

européa con las medidas ya adoptadas por el Consejo en forma de Directivas aprobadas, o con las propuestas efectuadas por ella misma. Asimismo, la Comisión europea ha asumido algunas otras recomendaciones del informe que, en el futuro, pueden dar lugar a producción normativa en el ámbito comunitario, siempre desde el principio de subsidiariedad.

II.- CONTENIDO

El Anteproyecto presentado a Dictamen del CES consta de Preámbulo y Texto Articulado, acompañados de una breve Memoria explicativa de la estructura y contenidos de este último.

En el Preámbulo, dividido en tres apartados, se enuncian los antecedentes y las causas de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, los principios orientadores de la reforma, y los aspectos más destacados de la normativa actual sobre la materia que el Anteproyecto viene a modificar.

Dicho preámbulo indica que el presente Anteproyecto no pretende alterar los objetivos del Impuesto sobre Sociedades (IS), por lo que no implica una transformación radical del mismo. En lo que respecta a las causas que motivan la reforma del IS, se señalan las siguientes: la reforma parcial de la legislación mercantil, realizada por la Ley 19/1989, de 25 de julio; la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), realizada por la Ley 18/1991, de 6 de junio; la apertura de la economía española a los flujos transfronterizos de capitales; la dispersión normativa que padece actualmente el IS; la evolución del pensamiento hacendístico y de los sistemas tributarios del entorno español en relación al IS.

Sobre los principios orientadores de la reforma del IS, se hace constar que su desarrollo y fundamentación se hallan en el citado *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades* así como en los debates sostenidos en torno a sus propuestas. Los principios enunciados en el Preámbulo son los siguientes: neutralidad; transparencia; sistematización; coordinación internacional; competitividad.

El Articulado consta de 134 artículos agrupados en diez Títulos, quince Disposiciones Adicionales, veintidos Disposiciones Transitorias, una Disposición Derogatoria y cuatro Disposiciones Finales. Todos ellos regulan la tributación de la renta obtenida por las sociedades y demás entidades jurídicas, quedando excluidas de su ámbito las sociedades cooperativas, que se regirán por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, y las fundaciones y asociaciones que reúnan las características

previstas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

El Título I define la naturaleza del IS y delimita el ámbito objetivo y espacial de su aplicación.

El Título II, que establece el hecho imponible del Impuesto, abandona la clasificación de rentas actualmente establecida en el art. 3º de la Ley 61/1978.

El Título III regula la consideración de sujeto pasivo, en la que se elimina la tributación mínima en relación a las sociedades parcialmente exentas, a las que se concede deducción por doble imposición de dividendos.

En el Título IV, sobre la base imponible, se establece que, en el régimen de estimación directa, ésta se determinará corrigiendo mediante ajustes específicos el resultado contable que resulte de la aplicación de lo previsto en el Código de Comercio, la Ley General de Sociedades Anónimas y el Plan General Contable.

Igualmente, se sustituye el sistema de exención por reinversión de las plusvalías generadas por las transmisiones de elementos de inmovilizado material afectos a la actividad por un sistema de diferimiento del gravamen de dichas plusvalías durante diez años o bien, opcionalmente, durante el período de amortización de los bienes en los que se materialice la reinversión. Este sistema, además, extiende su aplicación no sólo a los elementos del inmovilizado material, sino también a los del inmaterial, así como, bajo determinadas circunstancias, al inmovilizado financiero.

El Título V determina el periodo impositivo y el devengo del Impuesto, sin introducir novedades de relieve respecto de la legislación vigente.

En el Título VI se establecen las normas para la determinación de la deuda tributaria:

- En cuanto al tipo de gravamen, se suprime el tipo vigente actual para las cooperativas de crédito, sociedades de garantía recíprocas y mutuas de seguros. Todas ellas pasan a tributar al tipo reducido del 25 por 100, aplicable con carácter general a las entidades no lucrativas y asimiladas.
- En relación a las deducciones en la cuota, para eliminar la doble imposición de los dividendos intersocietarios se redefine la base imponible derivada del dividendo. Respecto a la deducción por doble imposición internacional, se recogen en el articulado las modificaciones ya establecidas en la Ley 42/1994, de Medidas

Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Por otra parte, en cuanto a deducciones en la cuota como incentivo fiscal, se regulan únicamente aquellas que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades: I+D, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, bienes de interés cultural y formación profesional.

El Título VII regula la tributación de las entidades no residentes en territorio español que obtienen rentas en el mismo, esto es, la obligación real de contribuir, bien a través de establecimiento permanente en España, bien sin el mismo, así como el Gravamen especial sobre inmuebles propiedad de entidades no residentes, introducido por la Ley 18/1991:

- La normativa proyectada aligera los requisitos de representación, que quedan circunscritos: a los casos de operaciones a través de establecimiento permanente en España; a aquellos en que resulten deducibles determinados gastos; a ciertos otros en los que, debido a la complejidad de la operatoria del contribuyente, así se requiera por la Administración.
- En los supuestos de operaciones a través de establecimiento permanente sin cierre de ciclo mercantil, el actual sistema de determinación de la base imponible según un porcentaje sobre los gastos incurridos, aunque se conserva de forma subsidiaria, se sustituye por un sistema de atribución de valor de los productos o servicios entre partes independientes.
- Por su parte, en materia de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, se modifica la vigente estructura de tipos de gravamen.
- En el caso del Gravamen especial sobre inmuebles propiedad de entidades no residentes, la exención del impuesto en el caso de derecho a la misma por convenio sobre doble imposición se restringe, mediante identificación de los titulares, a las sociedades residentes en países con los que exista Convenio de doble imposición con cláusulas de intercambio de informes, siempre que las personas físicas que en última instancia posean, de forma directa o indirecta, el capital o patrimonio de la entidad sean residentes en España o en un país que tenga suscrito con España un convenio de estas características.

El Título VIII consta de once Capítulos en los que se recogen los regímenes especiales de tributación por el IS. Así pues, a excepción de las cooperativas y de las entidades que reúnan los requisitos y características previstos en la Ley 40/1994, la totalidad de los

regímenes especiales pasa a ubicarse en el propio texto del Impuesto, a diferencia de la situación actual en la que se recogen en leyes específicas.

Cabe destacar el sometimiento al Impuesto de las sociedades transparentes, sin perjuicio de la imputación a los socios de la base imponible positiva y demás magnitudes liquidatorias, considerándose la cuota ingresada por la sociedad transparente pago a cuenta del impuesto que grava a los socios.

El Título IX contiene el articulado concerniente a la gestión del Impuesto, que refuerza las obligaciones contables, registrales y mercantiles del sujeto pasivo, regula la liquidación provisional del IS siguiendo lo establecido en la Ley 18/1991, del IRPF, y establece una amplia remisión reglamentaria en la obligación de retener, siguiendo el modelo también establecido en la citada Ley.

El Título X, sobre el Orden jurisdiccional, señala -una vez agotada la vía económico-administrativa- la jurisdicción contencioso-administrativa como competente para resolver las controversias que se susciten entre la Administración y los sujetos pasivos en relación con cualquier cuestión derivada de la aplicación del IS.

Las quince Disposiciones Adicionales que contiene el Articulado establecen, además de los citados casos de las cooperativas y entidades que reúnan los requisitos fijados por la Ley 40/1994, las siguientes novedades principales:

- La obligación de comprobación por parte de la Administración del cumplimiento, para el cálculo de la base imponible, de las normas contenidas en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas, al objeto de evitar cualquier conflicto entre la función de auditoría regulada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y la función de comprobación tributaria prevista en la Ley General Tributaria.
- La regulación sustitutoria, por cuanto la actual queda derogada en el texto, de determinadas materias contenidas en la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre el régimen fiscal de determinados activos financieros.
- La nueva redacción de los preceptos contenidos en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, en materia de transparencia fiscal, al objeto de incorporar las modificaciones derivadas de la nueva regulación de dicho régimen en el presente Anteproyecto.

El Anteproyecto recoge veintidós Disposiciones Transitorias, establecidas al objeto de preservar derechos adquiridos y regular el tratamiento fiscal en los distintos supuestos que se generan con el cambio de normativa.

La Disposición Derogatoria del Anteproyecto consta de tres apartados que contienen la cláusula general derogatoria y una relación de las disposiciones que se derogan, las excepciones a la misma y una cláusula de salvaguardia respecto de las obligaciones tributarias existentes a la entrada en vigor de la nueva Ley.

Por último, las cuatro Disposiciones Finales establecen:

- Las habilitaciones para la modificación o regulación de las materias objeto de la Ley, similares a las contenidas en la Ley 18/1991, entre las que destacan las atribuidas a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para establecer incentivos fiscales en orden a la ejecución de la política económica y para evitar el gravamen de rentas meramente nominales obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado, considerando la composición de las fuentes de financiación de la empresa transmitente.
- La habilitación normativa al Gobierno para que apruebe un Texto Refundido de las normas relativas al IS y al IRPF.
- La habilitación al mismo para el desarrollo reglamentario de la Ley del IS y la fecha de entrada en vigor de dicha Ley.

III.- Valoración

0.- Importancia y vigencia del Impuesto de Sociedades

El CES considera indudable que la importancia del IS va más allá de su rendimiento recaudatorio, pues el sujeto pasivo del mismo, la sociedad, desempeña un papel primordial en la vida económica contemporánea. De esta importancia del IS se deriva, además, la necesidad de que su exigencia cumpla con los difíciles requisitos de equidad y eficiencia económicas.

Por otra parte, ante concepciones que cuestionan la existencia separada -siquiera parcial- del IS, y que propugnan su integración total en el IRPF, el CES valora como acertados los motivos que fundamentan su continuidad como tributo independiente, recogidos en el *Informe Ruding* y en el *Informe par la Reforma del Impuesto de Sociedades*.

El CES estima asimismo probados los efectos negativos de una total independencia en la tributación de la renta de las sociedades y de las personas físicas: alteración de las decisiones sobre financiación propia y ajena; distorsión en la asignación de capital entre empresas con y sin forma societaria. Por tanto, considera adecuada la concepción del IS como un tributo parcialmente integrado en el IRPF, concepción que ya regía en la normativa vigente y que el presente Anteproyecto pretende reforzar.

1.- Oportunidad y necesidad del Anteproyecto de Ley del IS

El CES considera que lo contenido en el artículo 4 de la Ley General Tributaria: "Los tributos, además de ser medios para recaudar los ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general..." es de especial relevancia en el caso del IS.

Este objetivo de *eficacia*, que obliga en la definición de la política económica, es susceptible de alcance mediante la utilización de diversos instrumentos, uno de los cuales, pero sólo uno, es el sistema tributario. Por tanto, el CES comparte la valoración del *Informe para la Reforma del Impuesto de Sociedades* que fundamenta el presente Anteproyecto cuando señala que "el objetivo de eficacia se encuentra en un segundo nivel respecto a los de suficiencia y de equidad o justicia." Tal valoración se fundamenta de modo correcto en el artículo 31.1 de la Constitución Española (CE): "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

No obstante, el CES considera que las profundas transformaciones de la economía española, sobre todo a partir de su plena integración en el ámbito del Mercado Único y en la perspectiva futura de la Unión Económica y Monetaria, son la primera y principal razón para la reforma del IS vigente. En este sentido, la atención a la competitividad de las empresas -muchas de las cuales presentan forma societaria y son por ello el sujeto pasivo del impuesto- adquiere un valor básico como principio informador de esta figura tributaria.

Adicionalmente, el CES quiere señalar que la reforma de la normativa del IS no obedece a una iniciativa del Gobierno, sino que trae su causa en un mandato de las Cortes Generales, instrumentado por la Disposición Adicional Vigésima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, en virtud de la cual "El Gobierno presentará a la Cortes un nuevo proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades antes de finalizar el ejercicio de 1992". Pese al otorgamiento de sucesivas prórrogas, el mandato no ha sido cumplido en plazo, pero ello no supone que hayan cambiado las motivaciones y objetivos que lo determinaron.

En efecto, en el momento de plasmarse ese mandato en la Ley del IRPF, las Cortes Generales -así como el conjunto de la sociedad española- debatían el Plan de Competitividad de la Economía Española, que pretendía sentar las bases para dotar a nuestro país de los instrumentos necesarios para afrontar con éxito el reto que suponía la instauración, a partir del 1 de enero de 1993, del Mercado Único Europeo y la necesidad de competir libremente con el resto de las economías comunitarias. En este contexto inmediato, la competitividad de la economía española era básicamente la competitividad de sus empresas, y uno de los factores que debían ser modificados para reforzarla era la fiscalidad y, más concretamente, el tratamiento tributario de los beneficios empresariales y los mecanismos fiscales de estímulo a la inversión productiva.

En definitiva, el CES considera que el Anteproyecto no incorpora suficientemente esta orientación, que resulta subsidiaria de otros objetivos informadores del texto presentado a Dictamen.

2.- Requisitos de transparencia, simplicidad y seguridad jurídica en el Anteproyecto de Ley del IS

Para el CES, los requisitos de transparencia y sistematización, que se concebían en el *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades* como garantes del principio constitucional de seguridad jurídica, exigen que la norma se redacte de manera clara y armónica con el resto de los tributos, y que de su aplicación se derive una deuda tributaria predeterminable con un alto grado de certeza.

Pues bien, quizá como consecuencia de un exceso de celo frente a posibles zonas de elusión, el redactado del Anteproyecto resulta poco inteligible en muchos de sus preceptos. Esta postura quiebra el principio de transparencia proclamado en el Preámbulo, y supone un mayor coste fiscal, de carácter indirecto, que afectará especialmente a las pequeñas y medianas empresas -con forma societaria o, en el caso del régimen de estimación directa en el IRPF, sin ella- ya que inexcusablemente se hallarán en dificultades para aplicar un texto que adolece de graves problemas de comprensión e interpretación.

Con esta observación el CES no quiere hacer prevalecer el principio de simplicidad pero, atendiendo a la gran proporción de sujetos pasivos que pueden ver incrementada su carga tributaria por la falta de transparencia señalada, y a la diferente relevancia de este mayor coste en la capacidad de pago para las empresas según su tamaño, entiende que un redactado más comprensible mejoraría no sólo la transparencia sino también el cumplimiento de otros principios impositivos, tales como el de equidad en el reparto de la carga tributaria.

Ligado a estos aspectos, la seguridad jurídica puede verse mermada en el nuevo impuesto si, como se desprende de su tenor literal, la falta de comprensión puede llevar aparejada una interpretación incorrecta de sus preceptos y si, además, el criterio adoptado respecto al silencio administrativo es el de negatividad. Valga como ejemplo lo contenido en el art. 14.1.g), que utiliza la expresión "motivos económicos válidos" con la pretensión, a pesar de su indeterminación, de que constituya un concepto jurídico preciso.

Adicionalmente, la remisión a las Leyes de Presupuestos de algunos contenidos relevantes a la hora de adoptar decisiones de inversión puede aumentar la incertidumbre y, por ende, el riesgo asociado a las mismas, que será mayor cuanto mayor sea su periodo de maduración por lo que, en definitiva, pueden generarse importantes desincentivos en los procesos inversores a medio y largo plazo.

De igual forma, la autorización al Gobierno en la Disposición Final Segunda para proceder a la refundición de las normas relativas al IRPF y al IS, "(...) regularizando, aclarando y armonizando" los textos legales que han de ser refundidos, supone la pretensión de llevar a cabo una tarea quizá en exceso compleja que, de iniciarse, comportaría un proceso muy dilatado de resultado incierto, lo que podría redundar en una menor seguridad jurídica.

En todo caso, para el CES es innegable el esfuerzo de sistematización y, por tanto, de mayor seguridad jurídica, que refleja el Anteproyecto, cuyo ejemplo más claro es la incorporación de los regímenes fiscales especiales al mismo. Sin embargo, faltarían en este planteamiento materias clave, como la corrección de las plusvalías monetarias, cuya regulación se remite a la discrecionalidad de las Leyes de Presupuestos cuando hubiera sido más correcto incluir en el cuerpo del impuesto al menos un mandato a esas Leyes que asegurase una corrección sistemática de dicho problema.

Por otra parte, el Anteproyecto excepcionaliza lo referente a las sociedades cooperativas, manteniendo de esta forma la dispersión normativa y las inseguridades interpretativas que pretende corregir, más aún si se tiene en cuenta que en este caso coexisten normas estatales, de carácter general y específico, con otras de orden autonómico. Para el CES sería por lo tanto muy aconsejable, para preservar en lo posible la claridad, unidad y estabilidad del Ordenamiento, un mayor esfuerzo en esta dirección, manteniendo el tratamiento normativo del perfil propio de esta forma societaria.

Cabría recordar finalmente, con respecto a los requisitos tratados en este punto, el buen resultado del período de consultas vinculantes que se estableció tras la implantación del IVA. A tal respecto el CES quiere proponer que, si bien los procedimientos de esta naturaleza han de establecerse en la Ley General Tributaria, sería conveniente

contemplanlos siempre que -como es el caso del presente Anteproyecto- se produzcan modificaciones sustanciales en las principales figuras del sistema tributario. En la actualidad, además, la propia Ley General Tributaria se encuentra en revisión, por lo que el CES solicita del Gobierno que estudie una modificación de dicha ley en tal sentido.

3.- Principio de capacidad: determinación de la base imponible en el Anteproyecto de Ley del IS

El CES considera que el Anteproyecto contiene modificaciones respecto a la legislación actual que suponen avances estimables en el cumplimiento del principio de capacidad económica, coherentes con la proclamación del hecho imponible como la obtención de renta por las entidades jurídicas y con la realidad de esa renta como una magnitud económica y contable inescindible.

En este sentido, es de destacar la asunción de la identidad entre base imponible y resultado contable, con excepciones fijadas y tasadas por la propia norma. Asimismo, comportan importantes mejoras, entre otras: la adopción del método contable de valoración de existencias denominado *LIFO*, el tratamiento como gasto del fondo de comercio, y la eliminación del requisito de necesidad respecto del gasto deducible.

Pero nuevamente la cautela que late en el Anteproyecto hace que, en ocasiones, las novedades no sean todo lo satisfactorias que cabría esperar de la finalidad que las anima. Tal es, en opinión del CES, el origen indudable de la Disposición Adicional Sexta, que viene a oscurecer la aceptación del resultado contable como punto de partida para la determinación de la base imponible, y del mantenimiento de instituciones como la vinculación o la transparencia, tanto interna como internacional.

Para el CES, la tributación de operaciones vinculadas tiene sentido exclusivamente en el ámbito de las relaciones internacionales, para evitar que se produzcan maniobras con el fin de trasladar beneficios de una jurisdicción fiscal a otra, eludiendo la tributación en la primera. Por tanto, no es conveniente aplicarla, como propone el Anteproyecto, en el seno de relaciones sometidas a una misma jurisdicción fiscal: lo que para una entidad es menor ingreso para la otra será menor gasto, de forma que los efectos en el conjunto de las bases imponibles se neutralizarán y no habrá pérdida efectiva de recaudación.

La facultad de la Administración para corregir el valor de las operaciones entre personas o entidades vinculadas debería limitarse a aquellos supuestos en los que efectivamente se produzca una tributación inferior a la que hubiera correspondido al aplicarse el valor normal de mercado; resulta excesivo ampliar el ámbito de aplicación del régimen a los

supuestos en que se puede derivar un diferimiento de los impuestos, porque con ello se concede una facultad discrecional ilimitada a la Administración.

Hay un último aspecto en la determinación de la base imponible que puede resultar un grave atentado al principio de capacidad. El CES estima que, de la redacción actual de las reglas de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, se deduce la pretensión de instaurar la denominada "plusvalía de la muerta", pretensión absolutamente rechazable porque como consecuencia de la operación la sociedad no aumenta su capacidad económica, sino que la disminuye.

Merece por el contrario una valoración positiva el alargamiento de cinco a siete años para la compensación de bases liquidables negativas con beneficios futuros, si bien sería deseable que también se contemplara la posibilidad de compensarlas con beneficios de ejercicios anteriores.

Finalmente, el CES entiende que la imposición del principio de operaciones vinculadas, que responde a situaciones que se presentan en operaciones mercantiles en las que, al estar vinculadas las partes intervinientes, se aplica el precio de mercado, no es trasladable a las operaciones que realizan las cooperativas con sus socios, ya que las mismas son de carácter interno, no tienen carácter de compraventa y, por supuesto, carecen del ánimo de lucro específico para la cooperativa.

4.- Los principios de neutralidad y suficiencia financiera frente al principio de competitividad

Para el CES es indudable que el Anteproyecto mejora sustancialmente el requisito de neutralidad del impuesto en uno de sus aspectos más relevantes, el del tratamiento de la doble imposición por dividendos, al tiempo que preserva, en la actual situación de elevada concentración de este tipo de rendimientos en los niveles superiores de renta personal, la necesaria equidad en el reparto de la carga tributaria al contemplar el sistema fiscal en su conjunto.

Asimismo, el CES comparte la aspiración de que el cumplimiento del principio de neutralidad suponga una mayor eficiencia en la asignación de recursos en la economía española y, por tanto, una mayor competitividad.

Pero esta aspiración de neutralidad, en el contexto económico y en las claves actuales de la competencia internacional, puede y debe ser compatible con un IS favorecedor de la inversión productiva, elemento básico para el desarrollo de las empresas españolas.

Así, si bien es cierto que un incentivo general y consolidado puede perder eficacia, y mermar la neutralidad del tributo, no lo es menos que, en su actual atonía, la necesidad de reanimar la demanda inversora privada cobra un carácter perentorio. El CES advierte con preocupación que una reducción de incentivos respecto del régimen vigente puede tener un impacto negativo en las expectativas empresariales.

Por otra parte, el propio principio de neutralidad exige que las diversas formas jurídicas que adopte el titular de la empresa no impliquen diferente tratamiento jurídico en el IS, estructurándose el impuesto de forma que no influya respecto a las decisiones relativas a las fuentes financieras a utilizar por la empresa. Dicha neutralidad debe referirse forzosamente también a las sociedades cooperativas, hecho que no queda claro en el Anteproyecto. Por esta razón el CES considera necesario extender expresamente, modificando el tratamiento actual, el nuevo método de atenuación de la doble imposición por dividendos a los retornos cooperativos.

Además de la supresión del incentivo general citado, el CES considera desacertado el tratamiento previsto para -entre otros- los siguientes aspectos que, tanto en la determinación de la base imponible como en la de la deuda tributaria efectiva, suponen un retroceso respecto a la situación vigente:

- Supresión en el cuerpo del impuesto del método de amortización degressiva por suma de dígitos.
- Exclusión del régimen de libertad de amortización de los edificios afectos a las actividades de Investigación y Desarrollo (I+D).
- Modificación del régimen fiscal actual del arrendamiento financiero.
- Exceso de rigor en los requisitos para la deducibilidad de las contribuciones en actividades de I+D en el caso de operaciones vinculadas.
- Tratamiento restrictivo de las deducciones en la cuota por realización de actividades de I+D y por gastos de formación del personal, ambas previstas únicamente para el incremento positivo entre dos ejercicios consecutivos.
- Reducción de los límites máximos previstos para la aplicación de las deducciones con carácter de incentivo (I+D; actividades de exportación; bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros; gastos de formación profesional), al pasar a calcularse sobre la cuota íntegra.

Aunque el cumplimiento de los objetivos previstos en el Programa de Convergencia español y en su Actualización -objetivos que fueron valorados como acertados por el CES en el Dictamen correspondiente- tenga un claro carácter prioritario, en especial el relativo al déficit de las Administraciones Públicas, no por ello puede sacrificarse uno de los instrumentos más importantes para la competitividad al mero allegamiento de recursos.

Como establece la propia Actualización del Programa de Convergencia, la situación de endeudamiento y déficit público ha de resolverse, antes que con una mayor presión fiscal individual, por la vía de la contención y racionalización del gasto y a través de una sustancial reducción del fraude.

5.- Tratamiento de los valores monetarios

La ausencia más significativa al respecto reside en el escaso y contradictorio tratamiento de estos valores, escaso por la falta de mecanismos suficientes para corregir la inflación, y contradictorio con el propio objetivo declarado de cumplir el principio de que ninguna plusvalía puramente monetaria sea gravada. De hecho, la única excepción a esta falta de beligerancia frente a los efectos de la inflación en el sistema tributario la constituye la ya citada posibilidad de aplicar el método *LIFO* en la valoración de existencias.

El problema de la inflación, también presente en el IRPF, en el cual la no sistemática actualización de la tarifa ha producido un importante incremento de la denominada "progresividad en frío", requiere una solución pronta y amplia.

Dos son los núcleos de lo que, a juicio del CES, constituye el principal inconveniente, en esta materia, del Anteproyecto presentado:

- El tratamiento de las plusvalías en las transmisiones patrimoniales para eliminar su componente monetario, derivado exclusivamente de la inflación.
- La falta absoluta de cualquier referencia a la posibilidad de actualizar sin coste fiscal los valores del inmovilizado material fijo de las empresas.

Respecto al primero, no puede resultar satisfactoria la fórmula empleada en el Anteproyecto, que se limita a autorizar la aprobación de coeficientes correctores en las leyes de presupuestos de cada año. La poco estimulante experiencia en el uso de tales autorizaciones -que dependen del ejercicio discrecional de la Administración siempre en el momento del ciclo presupuestario público en el que más parecen acrecentarse las necesidades de recaudación- aconseja la incorporación en el texto del impuesto de un

mecanismo de corrección permanente y automático. El CES quiere, asimismo, señalar el carácter extensivo de esta observación al caso del IRPF.

Por lo que hace al segundo aspecto citado, habría que recordar que, además de haberse llevado a cabo en varios países de nuestro entorno, también algunas Comunidades Autónomas han puesto en práctica medidas tendentes a corregir esta situación, que determina un reflejo infiel en los balances de la mayor parte de las empresas de su verdadera situación patrimonial. La aplicación en sólo parte del territorio de estas medidas ya ha supuesto, por sí misma, una merma considerable de la necesaria neutralidad del sistema tributario español.

Es evidente el carácter excepcional que ha de revestir una actuación de esta naturaleza. No se está proponiendo un recurso sistemático y continuo a la actualización de balances cuyas consecuencias serían, entre otras, la pérdida de sentido de la información contable como reflejo histórico de la vida económica de la sociedad, y el desequilibrio entre el significado de los valores del activo y su correspondiente pasivo.

Sin embargo, el montante de la inflación acumulada desde 1983 -fecha de la última revalorización autorizada- y la obsolescencia de las tablas de amortización vigentes hasta 1993, hacen que en absoluto sea descabellado reclamar, como vienen haciéndolo las empresas, una solución al problema actual.

6.- Tratamiento fiscal de los grupos de sociedades y fiscalidad internacional en el Anteproyecto

El CES considera que el texto propuesto es positivo respecto al tratamiento fiscal de los grupos de sociedades, en el sentido de que se elimina la necesidad de abrir expediente para solicitar la consolidación. Ahora bien, el Anteproyecto persiste en establecer criterios de consolidación fiscal distintos, y mucho más duros, que los admitidos por la legislación mercantil. Por otro lado, al prorrogar indefinidamente la posibilidad de inspección por la Administración Tributaria, el redactado propuesto muestra una clara discriminación en la aplicación del régimen inspector en disfavor de estos supuestos.

En cuanto a la contemplación de la fiscalidad internacional, el CES considera que el Anteproyecto viene a dificultar la expansión de las empresas españolas en el exterior, mediante:

- El régimen de transparencia fiscal internacional

- La reducción en los incentivos actuales a la internacionalización de la actividad empresarial
- La elección del método de imputación a la hora de establecer mecanismos correctores de la doble imposición, tanto jurídica como económica.

En este último aspecto el CES lamenta el rechazo del método de exención único que permite eliminar totalmente la doble imposición. Esta postura lleva a consecuencias perjudiciales para las empresas con actividades en el exterior, tales como la imposibilidad de deducir los impuestos no satisfechos en el extranjero en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal, con lo que quedan sin efecto los posibles incentivos tributarios establecidos en el país extranjero. Por otra parte, es cuestionable la no consideración como gasto deducible del exceso del impuesto extranjero no deducido de la cuota.

Madrid, 15 de febrero de 1995

El Secretario General

VºBº El Presidente

Angel Rodríguez Castedo

Federico Durán López

VOTO PARTICULAR

**QUE PRESENTAN LOS CONSEJEROS DE CC.OO. (9 CONSEJEROS),
UGT (9 CONSEJEROS), CIG (1 CONSEJERO) COAG (1 CONSEJERO),
UPA (1 CONSEJERO) (*)**

(*) Conocida la presentación del voto particular, se adhiere al mismo el Consejero del Grupo Tercero: Miguel Angel Santos Genero.

Principios fiscales y sistema tributario en España

El sistema tributario cumple un papel fundamental dentro de los instrumentos necesarios para configurar una sociedad con prestaciones sociales y servicios públicos de la calidad y cantidad suficiente, que permitan situarla dentro de lo que se denomina Estado del Bienestar. Modelo de sociedad en el que se inscribe de hecho el proyecto de integración regional europeo.

Aceptando este planteamiento, el sistema impositivo cumple con funciones sociales y económicas importantes. La fiscalidad, al implicar costes y beneficios, constituye una opción ideológica, de la que depende la distribución de los mismos entre los contribuyentes.

En el caso español, la Constitución en su artículo 40.1 menciona la obligación de los poderes públicos de promover la distribución de la renta:

Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.

En el artículo 31.1 de la misma Constitución Española se establecen los principios básicos que debe contener el sistema tributario español:

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Mandato constitucional, que implica la articulación de un sistema impositivo establecido bajo **el principio de equidad**. Este principio significa una igual aportación de las distintas fuentes de renta, trabajo y capital, ante el mismo nivel de ingresos (equidad horizontal), al mismo tiempo que una contribución superior más que proporcional a medida que se incrementa los niveles de renta (equidad vertical). De igual forma, el mandato hace mención al **principio de suficiencia del Estado**, al señalar al sistema tributario como base para *el sostenimiento de los gastos públicos*.

De acuerdo a lo anterior, se trata de establecer un conjunto de normas que garanticen un justo reparto de las cargas, de modo que el conjunto de contribuyentes, personas físicas y jurídicas, colaboren en los ingresos públicos independientemente del origen de sus rentas, de acuerdo a su nivel de renta obtenida.

Debe ser recordado que la imposición directa juega un papel fundamental con el fin de lograr un nivel aceptable de equidad dentro del sistema. Es totalmente imposible que el sistema tributario en su conjunto sea justo y progresivo en el reparto de la cargas sino lo cumple el subsistema de imposición sobre la renta, de lo que se deduce que equidad y justicia es un objetivo de

todas las figuras relacionadas con el nivel de renta obtenida, tanto de los individuos como de las sociedades.

A los principios generales de equidad y suficiencia, la doctrina tributaria añade un tercero denominado principio de eficacia que se relaciona con la idónea asignación de recursos en el proceso productivo. Un sistema tributario es eficaz cuando su contenido es neutral no distorsionando las decisiones sobre inversión, financiación o contratación de los factores productivos, a la vez que ayuda a la estabilidad económica.

La neutralidad del sistema tributario respecto a la toma de decisiones se convierte, por tanto, en un objetivo deseable de alcanzar en el proceso de configuración del conjunto de las normas impositivas.

El Impuesto de Sociedades dentro del sistema tributario español


El Impuesto de Sociedades es una figura tributaria que junto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) constituye la base fundamental de la imposición directa del sistema impositivo español (aunque el segundo aporta más del 80% de la recaudación). Imposición que a diferencia de la del consumo, tiene como misión básica obtener recursos para el sector público tomando como base los rendimientos obtenidos a través del trabajo (dependiente y autónomo) y del capital (productivo y financiero).

El Impuesto de Sociedades tiene como fin gravar los beneficios obtenidos por las entidades jurídicas. Su función principal es gravar los rendimientos no distribuidos por las sociedades, aunque además cumple con la ser un anticipo a cuenta del IRPF que realizan las personas perceptoras de dividendos (beneficios distribuidos). En definitiva, el Impuesto de Sociedades es la figura tributaria que complementa la tributación de la rentas del trabajo, capital financiero y productivo percibidas por las personas físicas.

La aportación actual del Impuesto al conjunto de los ingresos del Estado es algo superior al ocho por ciento. La recaudación obtenida en 1994 supone el 1,7% del PIB ⁽¹⁾, porcentaje que alcanzó su máximo en el año 1990, momento en el cual llegó al 3%.

De acuerdo a las cifras conocidas (tabla nº 1), realizando una comparación con los países del entorno, **se puede afirmar que la recaudación del Impuesto en España no es superior a la media comunitaria.**

El esfuerzo medio recaudador tanto en la Unión Europea como el los países de la OCDE muestra un porcentaje superior en el conjunto del amplio

¹ 

periodo mostrado. Tan solo en los ejercicios 1989 y 1990, años en los que finaliza un periodo en el que se dieron en España unas condiciones excepcionales y posiblemente alguna de ellas irreplicable, la aportación del Impuesto alcanzó la media de la Unión Europea.

Se debe recordar que durante el periodo 1986-90, además de disfrutar un periodo de elevado crecimiento del PIB, se produjo un importante número de compra y venta de empresas, junto a una proliferación de operaciones con alto contenido especulativo que generaron unos niveles de excedentes muy elevados, más allá de los que se hubieran obtenido con la sola explotación de las actividades productivas habituales.

Tabla nº1

Peso sobre el PIB de la recaudación obtenida en el impuesto de sociedades

	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1994 (1)
España	1.4	1.3	1.2	1.5	3.0	2.7	1.7
Unión Europea	2.3	2.3	2.5	3.0	3.1	3.0	
OCDE	2.5	2.4	2.6	2.9	2.9	2.8	

Fuente: OCDE

(1) Previsión de liquidación contenida en los PGE-95

La evolución a la baja sufrida por la recaudación en los últimos años, es el resultado de la fuerte recesión sufrida por la economía española, pero a la que también ha contribuido la proliferación de deducciones fiscales autorizadas durante los últimos ejercicios, en un intento de potenciar el maltrecho ritmo de actividad económica.

Motivos para la reforma del Impuestos de Sociedades

El Anteproyecto de Ley presentado pretende sustituir a la actual normativa del Impuesto de Sociedades, cuyo origen se remonta a 1978, aunque se introdujeron modificaciones en 1982 y 1991. De acuerdo a la explicación dada por los autores, el nuevo texto pretende adecuarse a las nuevas situaciones en las que se mueve la economía española, a la vez que paliar los defectos que se han podido detectar en la experiencia acumulada durante su aplicación.

Además de la experiencia acumulada desde la aprobación de la actual norma, la Disposición Adicional Vigésima de la Ley 18/1991 del IRPF contiene el mandato de enviar a las Cortes un Proyecto de Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades antes del final de 1992. Se debe constatar, por tanto, un importante retraso respecto a la obligación adquirida.

Adicionalmente, desde la aprobación de la actual norma se han producido importantes modificaciones que afectan al entorno en el que se mueve la economía española, fundamentalmente la entrada en la Unión Europea y, la puesta en marcha dentro de la misma del Mercado Único. Estos hechos, que han supuesto la desaparición de todos los instrumentos proteccionistas utilizados históricamente en buena parte de los sectores productivos españoles,

estableciendo además un contexto de competencia más exigente, constituyen variables a tener en cuenta a la hora de definir la nueva norma.

En este entorno de mayor competencia derivada de un elevado grado de globalización económica, agravada en el caso español por las deficiencias estructurales de su tejido productivo, el factor competitividad ha cobrado una mayor importancia en el proceso de definición del conjunto de políticas.

Sin embargo, a pesar de ser un término ya popular repetido tanto por teóricos como por gestores de la política económica, no existe un consenso relativo respecto al concepto de competitividad, tanto en la magnitud utilizada para medirlo como en cuanto a los factores que pueden ser considerados como causantes ⁽²⁾.

Según la OCDE se entiende por competitividad de una nación ⁽³⁾:

Grado en que un país puede, bajo condiciones de libre mercado, producir bienes y servicios que superen la prueba de los mercados internacionales, al mismo tiempo que mantiene y expande la renta real de su población en el largo plazo.

Según la Comisión de las Comunidades Europeas, las definiciones del concepto de competitividad son las siguientes ⁽⁴⁾:

-la competitividad de un país se asocia a la capacidad de incrementar su cuota de exportación en los mercados internacionales.

-la capacidad de sostener una tasa de crecimiento económico elevado sin que el saldo por cuenta corrientes se deteriore.

Siendo conscientes de la importancia de mantener y ganar mayores cuotas de mercado sin empeorar el saldo exterior, se debe recordar que, partiendo de las diferencias entre las distintas economías, la competitividad es el resultado de la puesta en marcha de múltiples variables, pudiendo incluso en algunos casos confundirse las causas con los efectos. Entre los múltiples factores y causas que influyen en la competitividad de una economía, se encuentra la fiscalidad, aunque no sería demasiado adecuado identificarla como única, ni tan siquiera asociarla tan sólo con repercusiones negativas para su obtención.

² *La competitividad de un país se asocia a la capacidad de incrementar su cuota de exportación en los mercados internacionales.*

³ *La capacidad de sostener una tasa de crecimiento económico elevado sin que el saldo por cuenta corrientes se deteriore.*

⁴ *La competitividad de un país se asocia a la capacidad de incrementar su cuota de exportación en los mercados internacionales.*

En los países comunitarios más desarrollados el modelo de competitividad utilizado busca conseguir el menor precio de los productos, pero fundamentalmente se apoya en el mayor valor añadido de los mismos. La calidad de producción, la capacidad para introducir nuevos productos y nuevos procesos de fabricación, la mejora de los elementos organizativos, el control de los canales de distribución, la elección de un perfil adecuado de especialización y la estabilidad de las políticas macroeconómicas adquieren un carácter fundamental para mejorar la competitividad del conjunto de su economía.

Desde este criterio *de competitividad activa* y, teniendo en cuenta la aceptación de un modelo social inserto en el Estado del Bienestar, el sistema tributario no puede ser considerado como elemento de competencia pasiva sino que cobra la función fundamental de lograr una mejor redistribución de la renta (personal y territorial), debiendo, como objetivo adicional no penalizar ni distorsionar la toma de decisiones empresariales.

Para afrontar las posibles modificaciones derivadas de la puesta en práctica del Mercado Único, la Comisión Europea mandató la realización de un Informe que contemplara la problemática del Impuesto de Sociedades en el nuevo escenario. El resultado fue lo que coloquialmente se denomina Informe Rudding, en el que con una perspectiva de lograr en el futuro una relativa armonización del Impuesto, se contienen una serie de recomendaciones en el sentido de no convertir este impuesto en un objeto de competencia entre los países miembros que distorsione el funcionamiento del Mercado Interior. Además, de impedir que repercuta en pérdidas sustanciales de la recaudación, entre otras razones, por la función que cumple el Impuesto de complemento del Impuesto sobre la Renta.

El informe Rudding pone de manifiesto que durante la última década se ha producido una aproximación en la fiscalidad societaria de los Estados miembros por actuaciones unilaterales que han originado un descenso en el tipo medio, así como un incremento de la base imponible y una reducción de los incentivos fiscales, con lo cual la recaudación respecto al PIB no solo no se ha reducido sino que por el contrario ha aumentado.

Valoración del Anteproyecto de Ley sobre el Impuesto de Sociedades

El contenido del Anteproyecto de Ley, que tal como se menciona en el preámbulo *no implica una transformación radical de dicho tributo*, recoge modificaciones sustanciales en el funcionamiento del impuesto que mejoran su funcionamiento, reducen la base imponible, evitando trastornos y gastos innecesarios a las sociedades. A la vez, se limitan anteriores prácticas no demasiado justificadas en coherencia con la estructura y objetivos mencionados, a la vista de legislaciones comparadas de los países del entorno o, de la lectura de las conclusiones del Informe Rudding.

El Impuesto de Sociedades, siendo una figura del sistema impositivo tiene que mantener la coherencia con el mismo, de manera que contemplando sus especificidades, tiene que colaborar a cumplir con los principios establecidos para el conjunto del sistema tributario.

Con carácter general, **el Anteproyecto presentado para Dictamen ante este Consejo logra un equilibrio aceptable entre el cumplimiento del principio de equidad, sin que ello implique pérdidas de competitividad para las empresas, mientras colabora a lograr la necesaria suficiencia de recursos por parte del Estado.**

Adicionalmente, su contenido potencia la obtención de mayor neutralidad en la toma de decisiones de inversión, al igual que le dota de una mayor transparencia y mejora la sistematización del mismo al coordinar en mayor medida el mismo con el Impuesto sobre la Renta. Por último, mejora su relación con el entorno internacional, especialmente con el ámbito comunitario.

Con objeto de explicar las razones para extraer esta valoración es conveniente realizar a continuación un análisis más detallado del contenido del mismo. Se considera necesario resaltar una serie de cuestiones que se pueden dividir en:

A) deben ser valoradas como positivas para el mejor funcionamiento de la actividad empresarial, las siguientes modificaciones introducidas en el Anteproyecto:

- **la unificación del hecho imponible sin diferenciar su fuente u origen** supone una decisión en aras de la simplificación del impuesto y de la seguridad interpretativa de la norma.
- **la práctica igualación de la base imponible con el resultado contable** simplifica igualmente el cumplimiento de las obligaciones fiscales, al evitar la duplicación de normas fiscales en relación a las contables.
- **la admisión del método LIFO** ⁽⁵⁾ supone la eliminación del efecto inflación en el cálculo de la base imponible del impuesto, lo que suprime distorsiones monetarias que penalizaban la actividad de las empresas reduciendo significativamente su base imponible en el impuesto.

⁵ ❖**ଅଠାଠାଅନ୍ଧା**↔■ ଚିତ୍ରାଠାଠା ମି■ ମି● ■◆✕○□ □□ମିନ୍ଧା□ ଧିମି● ଅ□◆
ନ୍ଧା◆●□ □◆ମି ମି◆□ଅ ମି■ ମି● ଅ○ଅନ୍ଧା↑■ •ମି ଅ□●✕ନ୍ଧାଅ ଅ ●ଅ □□✕
○ମି□ଅ ◆■✕ଅଠାଠା ଧିମି □□□ଧିନ୍ଧା◆□ ମି■ •ଅ●✕□ଅ

- **la eliminación de la doble imposición de dividendos** utilizando además un mecanismo bastante simple ⁽⁶⁾ supone un apoyo a la economía productiva, anteriormente discriminada respecto de las inversiones estrictamente financieras.
- **La eliminación de la doble imposición por dividendos en el ámbito intracomunitario**, adecua la legislación fiscal de las sociedades a las necesidades del Mercado Interior, además de no penalizar la llegada de inversiones exteriores en un contexto de plena liberación de los movimientos internacionales de capital.
- **la ampliación a siete del número de años disponibles para compensar pérdidas** significa mayor flexibilidad para poder recuperar resultados negativos, con lo que implica de apoyo a los proyectos empresariales con vocación de permanencia en el tiempo.
- **tratamiento fiscal muy favorable para las sociedades de capital-riesgo** con lo que conlleva de mejora para un instrumento de financiación de proyectos empresariales, apartado éste en el que actualmente existen importantes carencias en la economía española.
- **la libertad de amortización de los gastos en I+D** introduce una disminución en la base imponible del Impuesto que, en la práctica, supone la exención de las rentas generadas por los proyectos de Investigación y Desarrollo. Decisión que apoya un tipo de inversión vital para la economía española, si se pretende competir a través de la diferenciación y mayor valor añadido de los productos.

B) Dentro de las decisiones que implican el mantenimiento de la actual situación en el Impuesto o, introducen modificaciones en algún sentido y que se consideran plenamente justificadas, cabe destacar:

- **mantenimiento del tipo de gravamen general del impuesto en el 35%.** Este porcentaje está situado en el centro de la franja en la que se mueven el resto de los países comunitarios por lo que no parece conveniente proceder a su modificación.

El mantenimiento de un tipo lineal, rechazando una posible progresividad, se interpreta como un reconocimiento de las funciones económicas que debe cumplir el Impuesto de Sociedades en su relación directa con la actividad productiva.

⁶ Este mecanismo de eliminación de la doble imposición de dividendos se basa en el principio de que los dividendos distribuidos por una sociedad residente en un Estado miembro a otra sociedad residente en un Estado miembro de la UE, no están sujetos a impuestos en el Estado de origen de los dividendos, sino únicamente en el Estado de destino. Este mecanismo se aplica a los dividendos distribuidos por una sociedad residente en un Estado miembro de la UE a otra sociedad residente en un Estado miembro de la UE, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Este mecanismo se aplica a los dividendos distribuidos por una sociedad residente en un Estado miembro de la UE a otra sociedad residente en un Estado miembro de la UE, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

Tabla nº2
Tipo de gravamen máximo en el Impuesto de Sociedades

Países	1991	Julio 1994	Enero 1995
Alemania	57.5/45.6	56.2/44.3	58.9/46
Bélgica	39.0	40.17	40.17
Francia	34/42	33.33	33.33
Holanda	35.0	35	35
Irlanda	43.0	40	40
Italia	47.8/36.0	52.2	52.2
Reino Unido	34.0	33	33
Portugal	39.6	39.6	39.6
España	35.0	35	35
Estados Unidos	38.3	40	40
Canadá	41.7	44.3	44.3
Japón	50.0	51.6	51.6

Fuente:
1991: Informe Rudding.
1994 y 1995: Informe elaborado por KPGM Estudio jurídico tributario (Diario Expansión 27.01.95)

- **mantenimiento del mismo tipo impositivo entre los beneficios distribuidos y no distribuidos.** La no diferenciación entre ambos ayuda a no influir en las decisiones de inversión de los agentes económicos (neutralidad), por otra parte, una mejora del tratamiento fiscal del excedente reinvertido, además de introducir una merma en la equidad del sistema y en la recaudación, podría ir acompañado de distorsiones en la práctica con un resultado penalizador de la rentabilidad de las inversiones productivas con lo que supone de desincentivo para la atracción de recursos propios.
- **la sustitución del vigente sistema de exención por reinversión de las ganancias obtenidas en la transmisión de activos materiales por su diferimiento del pago durante un periodo de diez años o bien durante el periodo de amortización del nuevo bien, ampliando los activos a los inmateriales y algunos financieros.** La norma vigente en la actualidad es excesivamente beneficiosa e imposible de garantizar su cumplimiento, yendo más allá de la propuesta contenida en Informe Rudding. Con la nueva propuesta, aunque inferior, se mantiene un tratamiento positivo a la decisión de reinversión de las plusvalías por la vía del diferimiento del pago del Impuesto.
- **limitación en la Ley del número de deducciones en cuota autorizadas** (I+D, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, bienes de interés cultural y formación profesional). Las deducciones fiscales deben cumplir con el papel de ser incentivos que apoyen durante determinado tiempo actuaciones, tipos de empresas o territorios muy específicos, lo cual confiere a este instrumento el carácter de coyuntural. Desde este criterio, se considera justificado su no inclusión en el

articulado de la Ley, trasladando las decisiones a la elaboración anual de los Presupuestos Generales del Estado.

Como reflexión adicional, cabe mostrar la opinión contenida en el Informe Ridding en la que se afirmaba que el coste de estas medidas en términos de ingresos fiscales perdidos es habitualmente superior de la inversión generada, poniendo en duda la eficacia de este instrumento.

- **adaptación del tratamiento del arrendamiento financiero a las normas contables** diferenciando la deducción como gasto y la amortización entre el cedente y el cesionario.

C) En coherencia con los objetivos establecidos para el Impuesto, se considera justificado que el Anteproyecto de Ley no contemple los siguientes conceptos:

* **actualización del valor de los activos en Balance.** Desde distintos sectores se reclama la necesidad de incorporar a los balances un valor actual de los activos contenidos en los mismos, argumentando la mejora que incorporaría para las sociedades a la hora de conseguir un mejor acceso a los endeudamientos externos.

Teniendo en cuenta estas y otras argumentaciones, se considera una medida no necesaria a la vista de las posibilidades existentes para las empresas de demostrar ante terceros el valor actual de sus activos a través de las Memorias. Mientras, la aceptación de esta medida quebraría un principio mercantil importante que establece la necesidad de contabilizar en balance el valor histórico realmente realizado como prueba ante terceros de un valor cierto.

Además, la actualización traería como problema añadido el método utilizado entrañando el peligro de exponer un documento tan importante a las oscilaciones temporales derivadas del valor de mercado.

Por último, como argumento que añadir a lo expuesto anteriormente debe ser recordado el contenido del Anteproyecto que abre la posibilidad a la actualización monetaria de las plusvalías obtenidas a partir de la venta de activos, lo que ajustaría la tributación de las sociedades al beneficio real obtenido.

* recoger en la Ley **las amortizaciones aceleradas** como criterio permanente, al considerar a éstas como un beneficio fiscal que además de minorar la tributación en el corto plazo, rompe con el principio de neutralidad del impuesto al potenciar las inversiones de mayor vida útil frente al resto. En todo caso, la utilización de esta medida debe limitarse a casos excepcionales, con duración definida pero nunca con carácter general y permanente.

D) Aún considerando positivo en términos globales el contenido del Anteproyecto de Ley, existen una serie de lagunas y aspectos mejorables que se considera oportuno resaltar:

- **El texto presenta dificultades de comprensión en alguna de sus partes**, cuestión que repercute negativamente en la aplicación de su contenido, además de implicar una pérdida de la seguridad interpretativa de la norma y costes indirectos para las empresas, sobre todo PYMES.

Cabe recordar como criterio general que las leyes no deben ser utilizadas para paliar defectos o deficiencias en el funcionamiento de la Administración, temas estos a los que se debe establecer las necesarias salidas específicas. Preocupados por situaciones de abusos o fraudes existentes en la actualidad, los redactores parecen especialmente preocupados por garantizar el cumplimiento de lo establecido, yendo en ocasiones más lejos de lo que la simplicidad aconseja.

Sin confundir simplicidad con la necesaria complejidad de determinados aspectos, el contenido en forma e incluso en algunas ocasiones fondo, debe ser más claro y sencillo en la redacción de la Ley, articulando de manera adicional, fundamentalmente a nivel general, las medidas efectivas que reduzcan las posibilidades de fraude en el impuesto.

- se debería contener una mención más explícita sobre **la actualización monetaria de las plusvalías obtenidas por enajenación de activos materiales e inmateriales no financieros**, con objeto de eliminar el efecto inflación en el momento de la venta de activos, gravando tan solo el beneficio real obtenido.

A pesar de estar contenido en la Disposición Adicional primera, la posibilidad de acometer una corrección monetaria de las plusvalías obtenidas por venta de activos en la Ley de Presupuestos, sería necesario establecer en el articulado de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades la obligación de articular los mecanismos necesarios para evitar gravar la depreciación monetaria. En coherencia con este planteamiento, la propuesta debe extenderse a la Ley que regula el IRPF, evitando la progresividad en frío derivada de la inflación que sufren los contribuyentes.

- se debería establecer alguna fórmula que garantizase **la rápida adecuación de la tabla de amortizaciones a las condiciones reales de cada tipo de activos**, evitando penalizar la sustitución de los mismos con el consiguiente coste para las empresas y su viabilidad futura.
- **se debería contemplar el método de amortización degresiva por suma de dígitos** como método especial de amortización de activos.

- **traslación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de demasiadas competencias** (Disposición final primera), algunas de ellas con el peso necesario como para merecer tramitar una ley específica.
- la **extrema dificultad de realizar un texto refundido del IRPF e Impuesto de Sociedades** que incluso podría provocar posibles modificaciones en sus contenidos que pueden ir más lejos de las competencias asociadas a un proceso de este tipo.

Conclusiones

1. El Impuesto de Sociedades es una figura tributaria que grava los beneficios societarios y se integra dentro de la imposición directa del sistema tributario español. Situación que, sin olvidar las especificidades de los agentes afectados y su importancia económica, supone su integración dentro de los objetivos definidos para el conjunto del sistema impositivo.
2. La Constitución Española establece un sistema tributario basado en la equidad y suficiencia para el sostenimiento de los gastos públicos, disposición que, por otra parte, coincide en líneas generales con los existentes en los países comunitarios más desarrollados. De acuerdo a la doctrina fiscal clásica, complementariamente, se considera positivo desarrollar el principio de eficacia.
3. Aceptando la importancia que ha cobrado potenciar al máximo la competitividad de la economía española, se considera que, dentro de una vía activa, el sistema tributario es una variable más para su maximización, pero en ningún caso debe perder en este propósito la necesaria equidad y suficiencia. Sin ser menor el objetivo de eficacia y competencia, se encuentran en un segundo nivel respecto al justo reparto de las cargas fiscales entre las distintas fuentes de obtención de renta y la necesaria disponibilidad de recursos públicos para desarrollar sus políticas.
4. La reforma del Impuesto de Sociedades esta sostenida en la obligación contenida en la Ley del IRPF (Disposición Adicional 20ª), pero fundamentalmente en la necesidad de adecuar la normativa a las nueva situación en las que convive la economía española: entrada en la Unión Europea y puesta en práctica del Mercado Único. Sin olvidar, la importancia de trasladar a la legislación la experiencia acumulada desde 1978, fecha de aprobación de la actual Ley.
5. El contenido del Anteproyecto de Ley sobre el Impuesto de Sociedades mantiene en términos generales la aportación de esta figura impositiva a la necesaria equidad y suficiencia del conjunto del sistema tributario, aumentando el nivel de eficacia en el funcionamiento del sistema productivo, sin introducir elementos negativos en la competitividad de las empresas españolas.
6. El texto presentado introduce mejoras sustanciales que implican una mayor neutralidad en la toma de decisiones de inversión, dotándole de mayor transparencia, mejora la coordinación con otras figuras tributarias relacionadas y mejora su vinculación con el entorno internacional, especialmente el comunitario. Son remarcables, los efectos positivos derivados de las modificaciones introducidas que suponen la unificación del hecho imponible, la eliminación del efecto inflación en el cálculo de la base

imponible (utilización del método LIFO), la eliminación de la doble imposición por dividendos, la libertad de amortización de los gastos en I+D y la ampliación del número de años para compensar pérdidas.

7. A pesar de la valoración global positiva, se recogen en el texto del Dictamen algunas modificaciones que pueden mejorar su aplicación en la línea de los objetivos mencionados:

* Se debe destacar la necesidad de recoger en la Ley, más allá de la simple posibilidad existente en el Anteproyecto, un mecanismo que permita eximir de tributación la parte de las plusvalías obtenidas por venta de activos correspondiente a la depreciación monetaria, de manera que el pago se ajuste al beneficio real obtenido. En coherencia, se recuerda la necesidad de introducir un mecanismo similar en el IRPF para evitar la progresividad en frío producida por la pérdida de valor de las rentas debido a la inflación.

* Es igualmente necesario trasladar al legislador la necesidad de realizar un esfuerzo para hacer menos complicado el texto en alguna de sus partes, recordándole que las leyes no tienen como objetivo básico paliar otras deficiencias relacionadas con su aplicación. En el aspecto fiscal, el elevado fraude existente se debe corregir dotando a la Administración Tributaria de los medios legales y humanos necesarios para tal fin, no debiendo suplirlo con un intento de acotar en la Ley todos los posibles comportamientos indebidos.

8. Considerando las deducciones fiscales como incentivos coyunturales, se considera positiva su limitación en la Ley, trasladando a la Ley de Presupuestos anual la definición de los mismos. Por otra parte, compartiendo el criterio que asocia a este tipo de medidas unas pérdidas fiscales superiores al importe de la reinversión generada y, teniendo en cuenta la necesidad de controlar el gasto público, se propone realizar una traslación progresiva de los mismos hacia otro mecanismo de gasto directo que pueda discriminar positivamente su destino funcional, territorial, por colectivos y tipos de empresas, a la vez, que garantice el control de su ejecución.
9. Compartiendo la necesidad de discriminar positivamente las inversiones productivas de la estrictamente financieras y, sobre todo de las especulativas, se podría contemplar un tratamiento más favorable para las primeras mediante una disminución del tipo de gravamen en el Impuesto de Sociedades, siempre y cuando se garantice la no proliferación de incentivos fiscales en el Impuesto y, se eliminaran o, redujeran los beneficios excesivamente elevados que disfrutaban los rendimientos del capital mobiliario (fondos de inversión colectiva).
10. Siendo conscientes de la importancia para la sociedad española de lograr una mayor competitividad de la economía, parece desproporcionada la elevación de este concepto a la categoría de principio fiscal, llevando a una

parte de los agentes económicos a defender una posición que aboga por la disminución, cuando no desaparición, de las cargas fiscales que soportan las rentas de capital como principal instrumento para lograr este objetivo. En el caso del capital financiero presentándolo como elemento imprescindible para garantizar una elevada tasa de ahorro dentro de una país, en el cuanto, al productivo como único o principal instrumento de potenciación de la actividad productiva. De aceptarse esta línea, se finalizaría en un sistema tributario soportado prácticamente en su totalidad por las rentas del trabajo, degenerando inevitablemente en la desaparición de parte de las actuales políticas de gasto público.

11. Compartiendo el criterio de apoyar la actividad productiva utilizando todos los recursos posibles existentes dentro de la política económica, se considera oportuno profundizar en la disminución de los tipos de interés y reducir progresivamente el nivel de déficit público, a la vez que se establecen gastos públicos directos dirigidos a este tipo de actividades.
12. Con objeto de discriminar positivamente la inversión productiva de la financiera y dentro de la necesidad de consolidar el Estado del Bienestar en el conjunto de la Unión Europea, se traslada la necesidad de armonizar a nivel comunitario la imposición directa, a la vez que se garantiza la plena información entre países de los rendimientos percibidos por los no residentes.

NOTA:

Este voto particular coincide con el texto de la enmienda a la totalidad presentada en el Pleno del día 15 de febrero de 1.995 que reflejó la votación siguiente:

Presentes:	48 Consejeros
A favor:	23 Consejeros
En contra:	22 Consejeros
Abstenciones:	2 Consejeros

La enmienda no se aprobó al no reunir la mitad más uno de los votos de los Consejeros presentes, de acuerdo al Reglamento de Funcionamiento Interno de este Consejo Económico y Social.

