



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

**GRADO EN DERECHO Y EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA

**El Impuesto Sobre Sociedades. Análisis de la evolución
de su recaudación.**

Trabajo Fin de Grado presentado por M^a Granada Cordero Aguza, siendo la tutora del mismo la profesora Teresa Duarte Atoche.

Vº. Bº. de la tutora:

Alumna:

D.

D.

Sevilla. Junio de 2018



**GRADO EN DERECHO Y EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

**TRABAJO FIN DE GRADO
CURSO ACADÉMICO [2017-2018]**

TÍTULO:

**EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE SU
RECAUDACIÓN.**

AUTOR:

M^a GRANADA CORDERO AGUZA

TUTOR:

DRA. D^a TERESA DUARTE ATOCHE

DEPARTAMENTO:

CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD

RESUMEN:

El Impuesto Sobre Sociedades es el encargado de gravar la obtención de rentas por parte de las entidades jurídicas residentes en el territorio español. Actualmente está regulado en la Ley 27/2014, que persigue objetivos fundamentales tales como, neutralidad, igualdad, competitividad o transparencia. La crisis fiscal que ha sufrido el país en los últimos años y la evolución de la recaudación de este impuesto, han ido de la mano. Por ello, se examinan cuáles han podido ser los causantes de que la evolución que transcurre desde el año 2000 hasta la actualidad no haya sido positiva, en el ámbito del Impuesto Sobre Sociedades. Un dato a tener en cuenta es cómo las modificaciones normativas llevadas a cabo para incentivar la actividad económica, en los últimos años han generado el efecto contrario al deseado, provocando así, una disminución en los ingresos obtenidos por el gravamen de este impuesto. Todo esto lleva a plantear una cuestión, y es, si efectivamente existe coherencia entre los objetivos perseguidos por la ley y la evolución que ha sufrido el impuesto, o bien, son principios inspiradores que están aún en un proceso de consecución.

PALABRAS CLAVE:

Impuesto Sobre Sociedades; principios inspiradores; recaudación; crisis fiscal; modificaciones normativas.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. CAPÍTULO 1.....	5
1.1. NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN	5
1.2. CRITERIOS PARA VALORAR EL IMPUESTO	5
1.3. JUSTIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS, Y EN CONCRETO, DEL IS	9
2. CAPÍTULO 2.....	15
2.1. ANTECEDENTES NORMATIVOS	15
2.2. ESTRUCTURA DE LA LEY Y OBJETIVOS PERSEGUIDOS	15
2.3. CAMBIOS NORMATIVOS	16
3. CAPÍTULO 3.....	20
3.1. INTRODUCCIÓN	20
3.2. EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS A LO LARGO DE LOS AÑOS	21
3.3. ESTUDIO DE LOS DIFERENTES PERIODOS IMPOSITIVOS	22
3.3.1. El periodo entre 2000 y 2006	22
3.3.2. El periodo entre 2007 y 2008	25
3.3.3. El periodo entre 2009 y 2013	29
3.3.4. Desde el 2014 hasta la actualidad.....	32
3.3.5. Síntesis sobre la recaudación del IS en conjunto a lo largo de los años.....	34
4. CAPÍTULO 4.....	40

INTRODUCCIÓN

Pérez Royo (2017) es uno de los autores que analiza el origen de nuestro sistema fiscal. A pesar de existir en el Antiguo Régimen, no era como el que hoy en día se conoce. Tenían lugar las denominadas rentas de la Corona que variaban en los distintos territorios poseídos por ésta, y que, coexistían con las exacciones que tenía la sociedad feudal.

El origen del sistema tributario español se remonta a mediados del siglo XIX, con la reforma de 1845, que unificó en un solo sistema de impuestos las exacciones que existían en los territorios de la península.

Es con la Ley de Presupuestos de 23 de Mayo de 1845 cuando imitando al sistema francés, se establece un sistema tributario basado en la imposición de producto que sujetaba a gravamen los principales factores de producción de la riqueza nacional. Este sistema se perfeccionó con la Ley de 27 de Marzo de 1900.

En 1977 tuvo lugar una importante reforma fiscal mediante la cual se consiguieron objetivos muy importantes. Tales como: la separación de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; la personalización de la imposición directa a través del Impuesto Sobre la Renta y por otro lado, el Patrimonio; la eliminación de los impuestos reales y de productos englobándose así en los Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y sobre Sociedades; o la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 28/2/1998 mediante la cual tiene lugar la ordenación de la imposición local.

El artículo 133 de la Constitución Española de 1978 recoge: "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes".

Los tributos se dividen en tres categorías básicas que son los impuestos, las contribuciones especiales y las tasas.

Los impuestos constituyen el tributo de mayor impacto económico y social dentro del sistema tributario español, tal y como señala Rueda López (2012). Todos los ciudadanos deben cumplir con la obligación, exigida por la ley, de pagar impuestos al Estado y al resto de administraciones públicas. Los impuestos suponen una fuente de ingresos que permite a estos organismos poder financiar los gastos públicos.

Guiannini (1957) define al Derecho Tributario como aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos.

El Derecho Tributario no solo está constituido por normas jurídicas, sino también por un conjunto de máximas o directrices que han formulado tratadistas de muy reconocido prestigio, en las cuales establecen cuál ha de ser la filosofía que inspire al sistema tributario. Indica Arrijo Vizcaino (2000) que estas máximas han sido fuente de inspiración de las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países occidentales.

Autores como Guiannini (1957), Margain Manautou (1979), Flores Zavala (1995), De la Garza (1998), Arrijo Vizcaino (2000), Delgadillo Gutiérrez (2001), Domínguez Martínez (2016), Galarza Villalba (2017), o L.O. Fernández (2018) estudian los principios tributarios postulados por importantes economistas, que a continuación se detallan.

En primer lugar hay que resaltar los principios elementales a los que deben estar sujetas las normas jurídicas tributarias, desarrollados por el economista británico Adam Smith, que escribió en el libro V de su obra “Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones”, (1776). Estos principios son:

- Principio de Justicia o proporcionalidad en virtud del cual cada contribuyente debe contribuir en base a sus capacidades.

“Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades”

- Principio de Certidumbre o Certeza:

Los impuestos han de tener unos elementos o características principales definidos de forma fija y precisa, y no deben ser actos que de forma arbitraria vaya creando la administración pública.

- Principio de Comodidad

Adam Smith con este principio explicaba que el pago del impuesto no ha de suponer una incomodidad para el contribuyente. El cumplimiento de la obligación tributaria ha de realizarse en un tiempo y forma que sean cómodos, prácticos y poco gravosos para él. Es decir, habrán de adaptarse a las circunstancias del contribuyente en cada momento.

En relación con este principio se puede señalar la teoría del sacrificio que John Stuart Mill (1848) postuló. Él consideraba que el pago de un impuesto supone un sacrificio al particular, y se ha de conseguir que este sacrificio sea el menor posible. Para que esto sea posible, el reparto de impuestos entre los ciudadanos ha de ser lo más igualitario posible y suponer el mínimo obstáculo, y es esto último lo que encuentra relación con el principio de comodidad.

Adolfo Wagner (1835-1917), figura central de la escuela económica y política social denominada socialismo del Estado, en su obra Tratado de las Ciencias de las Finanzas (1880), detalló nueve principios entre los que se encuentra el de comodidad. Para él, este principio favorece tanto al causante como al fisco, puesto que éste incrementa los ingresos. Otros de los principios que postuló fueron el de suficiencia, elasticidad, uniformidad, equidad, generalidad etc.

- Principio de Economía

Responde a la siguiente fórmula: la suma de las contribuciones menos el costo de la recaudación ha de suponer el mayor resultado posible. Entre ambas variables ha de existir la menor diferencia posible.

En 1961, un tratadista influenciado por Smith, llamado Sommers Harold. M, en su obra Finanzas Públicas e Ingreso Nacional plantea también una serie de principios:

1. Principio de la capacidad de pago inspirado en el principio de Justicia de Adam Smith. Sin embargo él aporta dos ideas a este principio:

- Las personas que tienen mayor capacidad económica tienen que contribuir en mayor medida a los gastos públicos. Y añade algo importante, todos independientemente de lo que contribuyan, se aprovechan en la misma medida de los servicios públicos.
- Este principio contribuye a una mejor distribución del ingreso y la riqueza.

2. Principio del beneficio, en virtud del cual, los individuos pagarán de acuerdo con los beneficios que reciben y se distingue del anterior, cuando el rendimiento de un impuesto va destinado a financiar un servicio concreto para el contribuyente.

3. Principio del Crédito por Ingreso Ganado. Toma como punto de partida para la distribución de las cargas tributarias el origen del ingreso.

4. Principio de la Ocupación Plena que se deriva del principio de economía de Smith antes descrito. Promulga una política tributaria que se caracterice por una continua reinversión de las utilidades para la generación de fuentes de trabajo. La finalidad es la de mantener una plena ocupación.

5. Principio de la Conveniencia mediante el cual algunos impuestos solamente tienen una finalidad, y es la de recaudar lo máximo posible, con la menor dificultad. Esto procede de la máxima de economía que postuló Smith.

Neumark (1994), tratadista alemán, realizó una clasificación en el siglo XX, de lo principios impositivos, de gran utilidad. Fueron recibidos en España por Fuentes Quintana, y suponen una gran utilidad para la gran Reforma Tributaria iniciada en España en 1977 y de la que antes se comentaron algunos objetivos. Sobre una clasificación de cuatro fines concretos enuncia dieciocho principios de imposición.

I. Principios presupuestarios fiscales de la imposición. Entre ellos se encuentra el principio de suficiencia de ingresos fiscales y el principio de adaptación de la imposición. Se orientan a la satisfacción de la Hacienda en cuanto acreedor fiscal.

II. Principios políticos – sociales y éticos de la imposición. Sirven principalmente para favorecer los intereses de los contribuyentes puesto que se encuentran principios como el de generalidad en la imposición, el de igualdad en la imposición, el principio de proporcionalidad y el de redistribución fiscal de la renta y la riqueza.

III. Principios políticos – económicos de la imposición. Se pueden dividir a su vez en dos bloques, los principios del ordenamiento económico (principio de evitación de medidas fiscales dirigistas, principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal) y principios políticos económicos (principio de flexibilidad activa y pasiva y principio de imposición orientada hacia la política de crecimiento económico). Todos ellos van orientados al interés de la economía en su totalidad.

IV. Para el logro de una administración fiscal eficiente este autor postuló también los principios jurídicos – tributarios y técnicos – tributarios como son el principio de congruencia, transparencia fiscal, factibilidad de medidas fiscales, continuidad del derecho fiscal, economicidad de la imposición y comodidad de la imposición.

Junto a estos principios doctrinarios se encuentran un conjunto de principios que están consignados en la Constitución Española, y que han de ser asumidos en el ejercicio del poder tributario: principio de generalidad, principio de obligatoriedad, vinculación con el gasto público, proporcionalidad y equidad, legalidad y capacidad contributiva.

Este trabajo se centra en uno de los principales tributos del Sistema Tributario Español: el Impuesto sobre Sociedades (IS). Constituye un pilar básico de la imposición directa en España, junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Este impuesto es importante por perseguir objetivos de equidad y recaudación, y también por tratarse de un instrumento de política fiscal para favorecer y orientar el desarrollo de actividades y comportamientos económicos y empresariales eficientes.

Su razón de ser se fundamenta en el artículo 31 de la Constitución Española: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”*

Paredes Gómez (2007) analiza cuál es el origen de este impuesto así como las razones que motivaron su creación.

El Impuesto Sobre Sociedades español surge en el año 1978 con la Reforma Fiscal asociada a la Democracia. Su origen estuvo influenciado por la experiencia que tenían otros países en esta área de tributación.

Siempre ha sido un impuesto controvertido, por la discusión sobre su pertenencia o no al sistema tributario. Algunas de las razones que explicaron la entrada de este impuesto en el sistema fiscal en 1978, según analiza Paredes Gómez (2007) fueron las siguientes:

En primer lugar, es entendido como una herramienta de control sobre los ingresos individuales dentro de una empresa.

En segundo lugar, grava el beneficio no distribuido de las empresas, evitando el aplazamiento de los impuestos hasta el momento de la realización de las ganancias de capital.

En tercer lugar, es una herramienta de política económica que puede controlar el ahorro de empresas y la calidad y las inversiones de la sociedad. Por tanto, es una herramienta que sirve para implementar las políticas de estabilización macroeconómicas.

Este Trabajo Fin de Grado se desarrollará, en primer lugar, con una breve exposición que versará sobre el Impuesto en general; en segundo lugar, se estudiará la actual ley que regula el Impuesto sobre Sociedades y que ha introducido importantes modificaciones normativas; en tercer lugar, y como punto central del trabajo, se realizará un análisis profundo de la evolución, a lo largo de los años, de la recaudación que se ha obtenido de este Impuesto. Este estudio se ha elaborado vinculando la recaudación del Impuesto con los acontecimientos históricos relevantes, ocurridos en los años a los que hace referencia el estudio, y a su vez, con las modificaciones normativas que se han ido produciendo en la ley de dicho impuesto.

La recaudación del IS es un tema interesante y que considero de muy importante reflexión, puesto que se ha producido una excepcional crisis en la recaudación de este Impuesto, más allá de la propia crisis económica que ha venido aconteciendo en los últimos años.

Tras la reflexión de todos los puntos citados y estudiados en el desarrollo de dicho trabajo, se pondrá fin al mismo con una serie de conclusiones respecto a la coherencia entre la evolución del impuesto a lo largo de los años analizados y la filosofía y los principios para los cuales ha sido creado.

CAPÍTULO 1

ASPECTOS RELEVANTES E INTRODUCTORIOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1. NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

El Impuesto sobre Sociedades (IS) es un tributo de carácter directo, grava la obtención de la renta como manifestación directa de la capacidad económica del contribuyente. De naturaleza personal puesto que tiene en cuenta determinadas circunstancias tales como el tamaño de la entidad el régimen fiscal que tiene, y objetivo.

Es un impuesto periódico. Su periodo impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad y el devengo se produce el último día de dicho ejercicio; aunque tal y como señala Pérez Royo (2017) se prevén determinados supuestos de devengo anticipado o periodos impositivos cortos en el IS.

Es proporcional puesto que el tipo de gravamen no aumenta porque lo haga la base imponible.

Es un impuesto general, grava la totalidad de la renta de los contribuyentes con independencia de su origen o fuente. Sus contribuyentes son personas jurídicas (sociedad, asociación, fundación, etc.) o entes sin personalidad jurídica (fondos de inversión, fondo de pensiones, UTE...)

Se dice también que es un tributo sintético, no analítico, determina la base imponible a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.

Por último podemos señalar que se trata de un impuesto estatal, no estando prevista la posibilidad de ceder porcentaje alguno a las CC.AA.

En cuanto al ámbito de aplicación de este impuesto, a diferencia de lo que sucede con otras figuras, el IS se aplica en todo el territorio español, incluyendo dentro del mismo a las zonas adyacentes a las aguas territoriales en las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.

No en todo el territorio se aplica la misma regulación, debido a los regímenes forales de concierto y convenio económico en vigor, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

1.2. CRITERIOS PARA VALORAR EL IMPUESTO

El Impuesto se engloba en un marco inspirado por los denominados principios inspiradores del Impuesto: principio de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad.

1. El principio económico de neutralidad está en concordancia con dos principios constitucionales, el de igualdad y el de generalidad.

Paredes Gómez (2007) estudia como este principio ha sido un pilar fundamental tanto de reformas tributarias fiscales en general, como de reformas corporativas en particular. Un impuesto neutral es aquel que no modifica el comportamiento de los agentes económicos. Defiende que las consideraciones fiscales no deberían afectar a la toma de decisiones sobre fuentes de financiación, grado y composición de la inversión, ubicación, combinaciones de inputs, estado legal o tamaño de las empresas.

Para Zubiri (1997) surgen dos objetivos importantes en torno a este principio:

- 1) No distorsionar la asignación de capitales entre empresas, ni tampoco las decisiones financieras o reales que tengan las empresas.
- 2) A su vez, ha de gravar exclusivamente los beneficios reales obtenidos por las empresas.

El IS español es muy poco neutral, y ello es según este autor, debido a diversos motivos.

En primer lugar, en España la asignación de capitales se encuentra distorsionada debido a que los tipos efectivos, que son los impuestos realmente pagados por unidad de beneficio, difieren entre los sectores como consecuencia de diferentes tipos nominales; y a su vez difieren también las reducciones de impuestos en dichos sectores.

En segundo lugar, el IS distorsiona las técnicas productivas y de composición de la inversión, puesto que los incentivos fiscales han sido selectivos a lo largo de los años, es decir, han primado determinadas formas de inversión frente a otras.

En tercer lugar, el no tratamiento adecuado de la inflación provoca que la BI tenga un componente monetario. La solución sería descontar los intereses por la inflación, pero en el IS actual no se permite realizar ningún ajuste por la inflación.

En cuarto y último lugar, el hecho de que resulte más barato recurrir al endeudamiento externo para financiar las inversiones puesto que los intereses de los capitales ajenos tomados prestados son deducibles de la base y el coste de oportunidad del capital propio no lo es.

La Comisión Europea consideraba que en España existe un sesgo muy alto hacia el endeudamiento. Respecto a este último cuarto punto cabe añadir una importante apreciación a lo que señala Zubiri (1997). Las últimas modificaciones tributarias han limitado la deducción de los intereses de los capitales ajenos, así lo establece el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades actual. No serán deducibles los intereses con un límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, hasta un máximo de 1 millón de euros.

Además se han instrumentalizado mecanismos para el uso de la capitalización del beneficio frente al endeudamiento, tales como la reserva de capitalización que posteriormente se analiza y que se encuentra regulada en el artículo 25 de la misma ley. Con esta reserva de capitalización se incentiva que el beneficio no distribuido a los socios, sea deducible en un 10% con un límite del 10% de la base imponible del impuesto, con lo cual con dicha medida se está incentivando a que las empresas se financien con fondos propios, es decir con beneficios no distribuidos.

La neutralidad, junto con la igualdad y la justicia se han convertido en un objetivo primordial de la actual reforma de la Ley del Impuesto de Sociedades. ¿Pero realmente se han conseguido estos objetivos? Una vez analizado todo el impuesto estaremos en condiciones de responder a esta cuestión.

2. El principio de competitividad empresarial es definido por Calderón Corredor (2017) como la capacidad de las empresas para defender sus mercados interiores y ganar parte de los exteriores.

Paredes Gómez (2007) define la competitividad como la capacidad de las empresas para ampliar su participación en los mercados nacionales y extranjeros de forma continua. Su logro garantiza un crecimiento sostenido en la producción y el empleo. Señala varios factores determinantes de la competitividad tales como la aplicación de políticas específicas para fomentarla así como la creación de un marco macroeconómico estable que garantice el control de la estabilidad del precio del déficit del sector público y tasas de interés moderadas. Además hay determinadas acciones

que también fomentarían la competitividad empresarial entre ellas: incentivar la formación de los empleados, promocionar la internacionalización de las empresas españolas, estimular la realización de actividades de exportación, facilitar a las compañías la reestructuración y las alianzas entre compañías, además de fomentar medidas para apoyar a las medianas y pequeñas empresas a corregir sus restricciones financieras.

En España ha pasado de haber superávit a déficit. El IS español es muy poco neutral, y para poder aumentar la competitividad será necesario, en primer lugar aumentar la neutralidad. De hecho, algunos autores sostienen que la mayor contribución a la competitividad empresarial en el ámbito del IS es aumentar su neutralidad, de modo que la norma que rige las decisiones de inversión sea la productividad y no los impuestos. Ambos principios por tanto no se oponen entre sí, sino que la vigencia efectiva del principio de neutralidad y las medidas que incorpora, constituyen un factor importante de competitividad.

Uno de los objetivos de la actual revisión del Impuesto de Sociedades consiste en favorecer la competitividad empresarial y garantizar el crecimiento sostenido de la actividad económica, un elemento primordial para lograrlo, ha sido la reducción del tipo de gravamen general del 30 al 25%.

Según el Índice de Competitividad Fiscal Internacional elaborado por la Tax Foundation que cuantifica a través de 40 variables en qué medida el sistema fiscal de un país se adhiere a los principios impositivos de competitividad y neutralidad, España ocupa el lugar 27º entre los 35 países evaluados para la edición 2016-2017 del informe. El informe valora positivamente la reducción de tipo en el Impuesto de Sociedades.

La clave para aumentar la competitividad empresarial principalmente reside en que las inversiones estén guiadas por la productividad, y no por la fiscalidad.

La OCDE en un estudio reciente (2015) efectivamente señala que la fiscalidad afecta a las decisiones empresariales en diferentes facetas, y la tributación efectiva se ve condicionada por la forma de llevar a cabo la actividad empresarial y la naturaleza de las rentas percibidas.

3. El principio de transparencia es derivado del principio de seguridad jurídica, que también es a su vez uno de los objetivos a conseguir en la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades.

La transparencia puede concebirse como un derecho – deber: un deber que tienen los gobiernos de facilitar la disposición de la información a los ciudadanos, y un derecho que estos últimos tienen de acceder a la misma. Según Hood. C (2006) *“la transparencia es un medio que sirve para alejarse de los actos de gobiernos discrecionales y arbitrarios, y conducirlos hacia la legalidad”*.

Desde el punto de vista de Paredes Gómez (2007) la transparencia implica la dispersión de las leyes tributarias, y requiere que las reglas impositivas sean ciertas y claras para el contribuyente. Una mayor transparencia implicará reducción de los costos administrativos para las autoridades tributarias, así como reducción de los costos de cumplimiento para los contribuyentes.

4. El principio de sistematización. Este principio encuentra relación con la necesidad de armonización que requiere el sistema tributario. Y es que, la disparidad entre los sistemas tributarios y en concreto, el del Impuesto de Sociedades, puede suponer un coste innecesario para la internacionalización de las empresas a diferentes jurisdiccionales comunitarias.

La Comisión Europea ha mantenido tradicionalmente una posición favorable a la armonización del Impuesto Sobre Sociedades, para evitar que empresas europeas

que operen en diferentes Estados Miembros tengan que ajustarse a normativas diferentes para calcular su base tributaria.

Sanz Gadea (2011) analiza cómo la Comisión lleva a cabo una propuesta de sistema de Base Imponible Común Consolidada, puesto que cada uno de los 28 países de la UE calcula la base según sus propios criterios. Los antecedentes han de remontarse al Informe Bolkestein (2009). Este informe señaló obstáculos relacionados con las operaciones transfronterizas de los grupos de empresas con proyección europea.

Además, en el ámbito nacional, y tal y como analiza Stadtmusikanten (2011) es importante resaltar la duplicidad de sistemas que existen en España, es decir, la existencia de un régimen común y de regímenes especiales para los territorios forales. Lo que se pretende lograr con la armonización del impuesto es favorecer la movilidad de empresas que tienen actividades en numerosos territorios.

La solución no ha de pasar por destruir los sistemas forales del país, sino que él propone como vía políticamente viable para lograrla, la aplicación de un sistema de federalismo fiscal en toda España. Esto no implica eliminar los beneficios que pudieran obtenerse de la competencia entre regiones por atraer la inversión.

El objetivo que se persigue consiste en eliminar un sistema asimétrico que a su vez resulta injusto, caracterizado por diferencias entre España y el resto de la UE, o bien dentro de España en distintas zonas.

5. El principio de coordinación internacional también se encontraba ya recogido en la anterior regulación del Impuesto Sobre Sociedades, y se mantiene vigente en la nueva ley. Con este principio se favorece el desarrollo social y económico del país.

Paredes Gómez (2007) se remonta al origen del mismo. La constitución de 1978 fue diseñada dentro de un sistema de economía cerrada, sin embargo, a lo largo de los años se ha ido produciendo un proceso de internacionalización de la economía española. Fue un proceso acelerado gracias a la integración de España en la Unión Europea en 1986 y al establecimiento del mercado interior en 1993.

El principio de la libre circulación de capitales permite que el capital se mueva libremente entre los países de la Unión Europea, de modo que su asignación responda a criterios de eficiencia económica que maximicen la producción y el bienestar.

Si bien es verdad que si existen distorsiones impositivas que inducen a ubicar el capital en base a factores impositivos, la libertad del movimiento de capital no producirá los beneficios esperados. El instrumento para evitar que esto ocurra es la armonización de la imposición del capital.

Según esta autora, la coordinación internacional requiere tener presente las reformas que han tenido lugar en los países vecinos para que ningún país quede en mala posición en la carrera competitiva.

Además, señala que deberíamos considerar las propuestas de varios informes recientes que han analizado la diversidad de los impuestos de las empresas entre los países de la UE y sus efectos. La propuesta con mayor impacto en las Instituciones de la Comunidad Europea fue la necesidad de tomar las medidas necesarias para que las empresas pudieran aprovechar el mercado interno, eliminando los obstáculos fiscales que obstruyen las relaciones entre los países.

Por último, en este ámbito de la cooperación internacional percibe dos problemas: uno de ellos es la corrección de la doble imposición internacional, tanto económica como jurídica, y el segundo de ellos es la evasión fiscal internacional que justifica medidas contra la capitalización de empresas así como contra el uso de paraísos fiscales.

1.3. JUSTIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS, Y EN CONCRETO, DEL IS

Oliver Wendell Holmes (1809-1894), citó una célebre frase que decía que los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada.

El hecho de que los ciudadanos tengamos que pagar una serie de impuestos para contribuir con los gastos públicos, hoy en día no debería estar sujeto a discusión alguna.

Existen múltiples necesidades colectivas que ocasionan unos gastos públicos tales como poder disfrutar de educación pública, sanidad pública, transporte público, policías y militares que se ocupen de nuestra defensa y seguridad, justicia, servicio de bomberos, carreteras y autovías, subvenciones y asistencia social...

Estas necesidades nos benefician a todos, y por tanto, entre todos debemos pagarlo. No podemos imaginar una sociedad en la que falte algo de lo anterior. ¿Qué sería de los ciudadanos sin por ejemplo luz en las calles o sin recogida de los residuos?

Lo que sí puede que exista es una falta de pedagogía para explicar dónde van nuestros impuestos, cuánto bien nos hacen o en qué condiciones viviríamos si no los pagásemos.

Esta falta de pedagogía podemos corroborarla con el informe que hace el Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS, 2017). Un 96.3% de los encuestados son españoles y el resto de otra nacionalidad.

El 55,8% de los españoles considera que los impuestos son necesarios para que el Estado pueda prestar servicios públicos, pero para el 27.1% de los ciudadanos son algo que el Estado nos obliga a pagar sin saber muy bien a cambio de qué, y solo un 14.7% opina que los impuestos son un medio para redistribuir mejor la riqueza en la sociedad.

El 61.5% consideran que se pagan muchos impuestos, y un 37% piensa además que en España se pagan más impuestos que en otros países avanzados de Europa. La opinión acerca de la justicia con la que se cobran los impuestos es muy desfavorable, siendo un 86,2% de los ciudadanos los que creen que no pagan más, los que más tienen.

Con respecto al fraude, en un 63.9% de los casos piensan que existe mucho fraude en España. Y algo que es peor, un 60.8% opina que la Administración hace pocos o muy pocos esfuerzos para luchar contra el mismo. Un 88% piensa que engañar a Hacienda es engañar al resto de los ciudadanos.

Estos datos reflejan la falta de conocimiento y comprensión que tienen los españoles acerca de por ejemplo qué se hace con sus impuestos.

Una cuestión importante reside en si el sistema fiscal que tenemos implantado está diseñado de forma eficiente en relación a los tipos nominales vs tipos efectivos, tramos, transparencia...

John Maynard Keynes, señalaba que los hombres prácticos que se creen exentos de cualquier influencia intelectual, son usualmente esclavos de algún economista difunto (1936).

Y es que, los objetivos de un buen sistema tributario fueron descritos hace mucho por economistas tales como Adam Smith (1776), Adolfo Wagner (1880), Sommers M. Harold (1961) o Neumark (1994). De forma resumida, los objetivos para lograr un buen sistema tributario pueden resumirse en tres: suficiencia, eficiencia y equidad.

Cabe destacar la influencia que ha alcanzado en este aspecto, el Informe Mirrlees (2010, 2011) en el que los hacendistas más destacados diagnostican cuáles son los

problemas de la fiscalidad y las propuestas para poderlos resolverlos. Este informe titulado “Un buen sistema fiscal para el siglo XXI” se inclina por un sistema impositivo progresivo y neutral. Se estima que existe un considerable margen para mejorar el funcionamiento del sistema impositivo en aspectos que incrementarían el bienestar, reducirían costes innecesarios y evitarían inequidades.

Existen además importantes reflexiones encaminadas a poner orden en el sistema fiscal.

Domínguez Martínez (2016), realiza una valoración del sistema tributario español desde el punto de vista de la suficiencia, la eficiencia y la equidad. Este autor señala una amplia gama de retos que tiene el sistema impositivo español en la actualidad. Entre otros pueden señalarse:

- Insuficiente grado de cumplimiento efectivo de los principios de generalidad y de igualdad
- Logro de un grado aceptable de estabilidad normativa
- Aumento de la recaudación sin perjudicar el crecimiento económico
- Necesaria adaptación al escenario de globalización

En el ámbito del IS, destaca la eliminación de los sesgos implícitos en las alternativas de financiación.

Otros autores como Díaz de Sarralde y Garcimartín (2015) defienden que nos encontramos ante un sistema fiscal insuficiente, poco productivo y muy vulnerable al ciclo económico, basado en el gravamen de las rentas del trabajo fundamentalmente y que permite una menor tributación de los individuos con mayor capacidad de pago. Son partícipes de una corriente que alega que habría que implantar un impuesto global sobre la renta de las personas físicas que absorbería al IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio. En él se integrarían todas las rentas independientemente de su origen.

De la Torre Díaz (2015), opina que la crisis fiscal generada en España tuvo dos causas fundamentales, una de ellas ha sido el fraude y además, un defectuoso sistema fiscal español.

Centrándonos en el impuesto que estamos tratando, el Impuesto sobre Sociedades, ha sido considerado como un elemento básico de un sistema fiscal avanzado.

En el Informe sobre el Índice de Regulación Fiscal de la Tax Foundation divulgado por el Foro Regulación Inteligente (2016-2017) se analiza si los códigos tributarios de los países están bien diseñados y por tanto promueven el desarrollo y crecimiento, o por el contrario están mal diseñados y distorsionan la toma de decisiones. España, en el ámbito del Impuesto de Sociedades, y con relación al tipo, a las reglas de depreciación y al grado de complejidad de las normas del gravamen, ocupa el puesto 27 de 35 con una nota de 51 puntos.

Podríamos plantearnos una cuestión, ¿por qué no gravar solamente a las personas físicas puesto que las rentas de las sociedades van dirigidas a las personas en último término?

Efectivamente uno de los aspectos más tratados en la literatura de este impuesto ha sido la justificación de su introducción en el sistema fiscal, debido a la existencia del Impuesto Sobre la Renta.

En este aspecto hay dos posturas totalmente contrapuestas en la teoría de la Hacienda Pública. La primera de ellas, es una visión absolutista que favorece la existencia del IS, mientras que, existe una segunda postura, integracionista, que defiende la integración del IS en el IRPF.

Para esta segunda visión, integracionista, el Impuesto Sobre Sociedades distorsiona el comportamiento empresarial, por lo que defiende que son los accionistas

quienes tienen capacidad económica, no las sociedades, y por lo tanto sería suficiente gravar el beneficio mediante el Impuesto Sobre la Renta personal. Algunos de los motivos que utilizan para justificar esta teoría son:

- El IS puede distorsionar el nivel de inversión empresarial
- Puede modificar la estructura financiera de la sociedad, incentivando la financiación con capital ajeno frente a la financiación propia
- Puede incentivar la creación de estructuras empresariales no societarias no sujetas a IS
- Puede crear incentivos a retener los beneficios en la sociedad en lugar de repartirlos como dividendos a los accionistas.

La pregunta que surge es si en lugar de eliminar de forma radical el Impuesto ¿no podrían eliminarse dichas distorsiones mediante un rediseño del mismo para minimizar sus efectos?

Por otro lado, la visión absolutista defiende la existencia del IS, razonando que las sociedades poseen capacidad de pago propia y además, reciben una serie de beneficios por parte del Sector Público.

Costa, Durán, Espasa, Esteller y Mora (2006), son autores que analizan estas posturas, y se posicionan a favor de la visión absolutista. Es decir, justifican la existencia del Impuesto Sobre Sociedades, puesto que se trata de un mecanismo de control y retención de las rentas obtenidas por accionistas y además trata de evitar que estos acaben obteniendo ventajas fiscales, difiriendo la carga tributaria o bien beneficiándose de los tipos impositivos que soportan las ganancias de capital realizadas en el Impuesto Sobre la renta personal respecto de los dividendos.

Efectivamente, y a favor de quienes defienden la existencia de una teoría absolutista del Impuesto Sobre Sociedades, se puede señalar como el ordenamiento jurídico reconoce la existencia junto a las personas físicas, de las personas jurídicas, a las que se refieren los artículos 35 Código Civil y 116 Código de Comercio como cualquier empresa, entidad u otra que ostente personalidad jurídica.

Según un estudio realizado en Alemania, el 85% o 90% de los delitos en el ámbito fiscal, son cometidos por personas jurídicas. Ello demuestra la importancia que tienen, y el trato independizado que hay que darle con respecto a las personas físicas.

En casi todas las sociedades modernas existe el Impuesto Sobre Sociedades, razón por la cual se puede alegar que a nivel global existe un consenso en torno a la existencia de este tipo de gravamen.

Los defensores del Impuesto de Sociedades tales como Costa, Durán, Espasa, Esteller y Mora (2006) citan algunos problemas si no existiese el IS:

En primer lugar, sería difícil conocer al último accionista en el caso de que una sociedad tuviese participaciones de otra.

En segundo lugar, los accionistas deberían imputarse aparte de los dividendos, los beneficios que tuvieran retenidos, y esta imputación de los beneficios no distribuidos podría generarles problemas de liquidez.

Además, nosotros señalamos otra serie de inconvenientes:

- 1) De no existir el Impuesto sobre Sociedades las sociedades que no distribuyan los beneficios vía salarios o reparto de dividendos, no tributarían por las ganancias no distribuidas.
- 2) Este impuesto trata de proporcionar un marco jurídico en una realidad económica muy cambiante. Así mismo, es importante destacar sus objetivos de equidad y de recaudación.

- 3) El IS es un instrumento necesario para el establecimiento de políticas fiscales que favorecen y orientan el desarrollo de actividades y comportamientos económicos y empresariales eficientes.
- 4) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un impuesto progresivo, no proporcional como el IS. ¿Qué ocurriría si los actuales contribuyentes del IS, tuvieran que tributar por IRPF? Varias personas que se asociaran para crear un mismo proyecto, tendrían que tributar por un sistema de transparencia fiscal que se imputaría a cada uno de los socios en sus declaraciones de la renta. En este sentido Costa, Durán, Espasa, Esteller y Mora (2006) señalan que existiría dificultad a la hora de conocer qué parte de beneficio corresponde a cada uno de los accionistas, puesto que existe una elevada rotación de la tenencia de acciones de una sociedad.

Para finalizar este capítulo, indagamos sobre un principio inspirador del sistema tributario, pero no presente en todos los impuestos, que consideramos de especial relevancia, la progresividad. Soler Belda (2015) se encarga de analizar cuál ha sido su evolución a lo largo de los años, así como las posturas que ha habido sobre la misma.

La progresividad es implantada por la Constitución Española de 1978, aunque existieron teorías de entre guerra que ya eran partidarias de que las personas con ganancias superiores tenían que tributar por un tipo más alto.

El principio de progresividad fiscal es enunciado por la doctrina italiana y alemana y señala este autor, que se trata de una de las mejores plasmaciones de la conformación de España como un Estado Social y Democrático de Derecho. Analiza cómo la sociedad, y a su vez el concepto de justicia tributaria, han ido atravesando por diferentes momentos históricos, hasta que en el Estado Contemporáneo fue necesario plantear la tributación de diferente manera a la que se había tenido, y surgió así la fórmula de la Progresividad Fiscal.

Haciendo referencia a sus características, como sabemos es un principio que no es obligatorio para todos los impuestos, por ello, el IS no es progresivo, mientras que otros impuestos como el IRPF sí lo son. Hay que tener en cuenta algo muy importante que Soler Belda (2015) recalca, y es que la progresividad no es algo propio de cada tributo, es algo propio del sistema impositivo en su conjunto, entonces aunque haya impuestos que sean muy progresivos, el sistema en su conjunto lo es mucho menos cuando se unen todos los impuestos, tanto directos como indirectos.

Plantea el hecho de que siempre que se quiere obviar la progresividad, se defiende que es inspiradora del sistema tributario pero inaplicable por sistema. En este sentido se manifiestan algunos autores tales como Fuentes Quintana (1974) al tratar la progresividad como un principio de carácter facultativo que solo concierne a determinados impuestos, o Soler Roch (1990) considerando a la progresividad como "la cenicienta" al ser un principio o utilizado o bien eludido por interés.

A la hora de estudiar este principio, nos damos cuenta como a pesar de existir múltiples estudios sobre el Derecho Tributario en general, y sobre los principios materiales en su conjunto, en el ámbito particular del principio de progresividad no son tantas las pronunciaciones realizadas por la doctrina. Entiende Soler Belda que esto es debido a que no existe el suficiente material exclusivo sobre la progresividad.

Así mismo este autor analiza cuáles han sido las posturas doctrinarias de la progresividad a lo largo de los años, algunas de las cuales van a ser enumeradas a continuación. Van desde tributaristas puros que no defienden la utilización de este principio, a constitucionalistas que están más próximos a su utilización, llegando a administrativistas y especialistas en Derecho o en Economía, que sí son partidarios de su aplicación.

En primer lugar, podemos nombrar dentro de la doctrina Española, a Sainz de Bujanda. Él, al realizar sus propios comentarios de los principios del Derecho Tributario, en 1977, antes por tanto de la promulgación de la Constitución Española, señalaba que el principio de progresividad es coyuntural, y a esta opinión sirvió de fundamento a los detractores de este principio.

Neumark (1974), la denomina “Principio de Proporcionalidad”. Para él la progresividad está sujeta a la capacidad de pago y por tanto no entiende que tenga autonomía plena. Él y otros como Berliri o Mafezzoni, realizan una separación importante entre progresividad que es aquello que se realiza en el momento de la tributación, y redistribución que es el reparto de impuestos entre personas o territorios.

Pérez Royo (2004) realiza una innovación del texto constitucional español al señalar que: “La progresividad es la característica del sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto pasivo, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza”. Posteriormente, otros autores también hicieron uso de esta definición.

Pérez de Ayala (2004) realiza una definición matemática del principio señalando que se considera que un impuesto es progresivo cuando el tipo impositivo crece cuando aumenta la base imponible. Él no ha sido partidario de la progresividad, señalando que es un argumento exclusivamente político, que manifiesta la lucha de poder entre clases sociales. Sin embargo, Martín Delgado (1981), por ejemplo, se posiciona en la postura contraria defendiendo que la constitucionalización de este principio obliga a dotarlo de eficacia jurídica y a no menospreciarlo.

Para Rodríguez Bejeiro (1992) un programa justo de gastos públicos es más redistributivo que, el más justo de los impuestos sobre la renta. Por ello, no es partidario ni de aplicar, ni de explicar la progresividad. Eserverri Martínez (2006) sin embargo, considera que la presión tributaria tiene que crecer conforme aumenta la riqueza susceptible de ser gravada. Por lo tanto, sí defiende que haya progresividad.

Cabe señalar también a un autor partidario de la progresividad, y más reciente, que es López Espadafor (2009): “Hay que aumentar el gravamen a quienes manifiesten mayor capacidad económica”. Además, él va más allá, y lleva a cabo un análisis de algunas técnicas que permitirían conseguir la progresividad, tales como tipos progresivos, mínimos exentos, no sujeción, o exenciones.

Por último podemos recalcar la opinión que tiene el autor de este trabajo sobre la progresividad en la doctrina tributaria, Soler Belda (2015) y es que para que los impuestos sean justos no pueden ser iguales. Es necesario articular un sistema en el que la idea de justicia impregne al Derecho Presupuestario, no bastando únicamente para ello, con la modificación de los impuestos para que sean progresivos.

Costa, Durán, Espasa, Esteller y Mora (2006), en el ámbito concreto del Impuesto Sobre Sociedades, analizan si el tipo impositivo nominal de este impuesto debe ser progresivo o proporcional.

Estos autores descartan la conveniencia de utilizar tarifas impositivas progresivas puesto que según ellos, solamente estaría justificada en la medida en que los beneficios marginales que obtengan las sociedades de la actuación del Sector Público, aumentaran conforme se incrementara el beneficio societario.

Además, según defienden, no sería efectiva una tarifa progresiva con el propósito de redistribución de la renta, puesto que no tiene que ocurrir que aquellas sociedades con un mayor beneficio económico sean la propiedad de accionistas con una mayor capacidad económica.

Por el contrario, sí defienden que puedan existir tipos impositivos nominales discriminatorios, en función de diferentes factores tales como el objetivo social de la sociedad para incentivar la actividad económica de ciertos sectores, el destino de los

beneficios, o por otros motivos como la forma de organización empresarial o la localización de las empresas sobre el territorio.

CAPÍTULO 2

LA ACTUAL LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. LA LEY 27/2014.

2.1. ANTECEDENTES NORMATIVOS

Es la propia Ley 27/2014 la que en el preámbulo señala cuáles son sus antecedentes normativos. Las reglas esenciales de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades las estableció la Ley 43/1995 de 27 de Diciembre. Introdujo como novedad la determinación de la base imponible a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.

El 5 de Marzo se aprueba el Real Decreto Legislativo 4/2004 que constituye el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tenía como finalidad integrar en un único cuerpo normativo todas las disposiciones relativas al impuesto. Este texto ha sido objeto de modificaciones consistentes pero todas ellas de carácter parcial.

Surge así la necesidad de llevar a cabo una revisión global de toda la figura impositiva con un nuevo impulso modernizador y competitivo para el sector empresarial español. Es así como tiene origen la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades, de 27 de Noviembre (BOE 28 de Noviembre). Es aplicable a los ejercicios iniciados a partir del 1 de Enero de 2015.

El origen real se remonta a un año antes. En particular, al Acuerdo de Consejo de Ministros de 5 de Julio de 2013 que aprobó la constitución de una Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español.

Esta Comisión elaboró una propuesta de reforma al objeto de contribuir a la consolidación fiscal del país y a la recuperación económica de España. La reforma operada sobre el Impuesto sobre Sociedades recoge algunas de las recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario.

Esta revisión global del impuesto, incorpora una mayor identidad, puesto que abandona el papel de ser el complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque persisten los principios esenciales de neutralidad y justicia.

Se trata así de una nueva Ley más adaptada al entorno de la Unión Europea que permita luchar contra el fraude fiscal a nivel interno y también en el ámbito internacional. A su vez, está compuesta de normas más sencillas y neutrales en relación con la pequeña y mediana empresa que permitan impulsar su crecimiento y aumentar la competitividad de nuestra economía.

2.2. ESTRUCTURA DE LA LEY Y OBJETIVOS PERSEGUIDOS

La Ley 27/2014 está estructurada en 9 títulos que se componen de 132 artículos, 12 disposiciones adicionales, 37 transitorias, una derogatoria y 12 disposiciones finales.

Esta nueva ley tiene menos articulado que la anterior. La denominación de los nueve títulos es similar, pero se aprecia una mejor ubicación en la integración de los capítulos y los artículos dentro de ellos. Esto proporciona una mejor comprensión de todo el impuesto.

Las disposiciones adicionales recogen aquellas que figuraban en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que se consideran en vigor.

En relación con las disposiciones transitorias, recopilan una parte de las ya existentes en la normativa anterior pero se incluyen además nuevas disposiciones transitorias.

Las disposiciones finales reconocen el mantenimiento de las normas específicas que resultan aplicables a las entidades cooperativas, entidades sin ánimo de lucro y a las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

Esta necesaria revisión global de la norma aplicable al IS ha estado inspirada en unos objetivos claros de:

- 1) Neutralidad, igualdad y justicia
- 2) Incremento de la competitividad económica
- 3) Simplificación del impuesto
- 4) Adaptación de la norma al derecho comunitario
- 5) Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal
- 6) Endeudamiento- capitalización
- 7) Seguridad jurídica
- 8) Lucha contra el fraude

2.3. CAMBIOS NORMATIVOS

Borrás Amblar (2014), Almodí Cid y Gandarias Cebrían (2014), la Agencia Tributaria (2014) o la Asociación Española de Asesores Fiscales (2015) se han ocupado de analizar los cambios que introduce la Ley 27/2014.

HECHO IMPONIBLE

En primer lugar se elimina el artículo 5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) denominado “Estimación de rentas” y su contenido se integra dentro del título IX “Gestión del impuesto” dando precisión al concepto, ahora denominado “Estimación de rentas en el método de estimación indirecta”.

En segundo lugar, la ley incorpora un artículo 5 denominado “Concepto de actividad económica y entidad patrimonial”.

Define el concepto de actividad económica sin presentar diferencias relevantes respecto al concepto utilizado tradicionalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el caso de arrendamiento de inmuebles se establece una regla especial, y es que exclusivamente constituirá actividad económica cuando se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Además permite este artículo analizar el concepto de actividad económica a nivel de grupo mercantil.

Introduce el concepto de entidad patrimonial que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entiende por entidad patrimonial y por tanto no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

CONTRIBUYENTES.

En este ámbito, a lo que el Texto Refundido denominaba “sujetos pasivos”, ahora la actual ley llama contribuyentes.

Se incorporan asimismo como contribuyentes del Impuesto para ejercicios iniciados en 2016 a las sociedades civiles con personalidad jurídica propia y objeto mercantil.

Anteriormente las sociedades civiles con y sin personalidad jurídica tributaban por el régimen de atribución de rentas establecido en el IRPF. Actualmente, las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil seguirán tributando en el régimen de atribución de rentas.

La DT 32ª establece un régimen transitorio para las sociedades civiles y sus socios a los que hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas de la LIRPF en periodos iniciados con anterioridad a 1 de Enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.

La inclusión de las sociedades civiles con objeto mercantil en el ámbito subjetivo del IS obedece a la intención del legislador de otorgar a dichas entidades el mismo tratamiento fiscal que a las restantes entidades mercantiles gravadas por el IS.

BASE IMPONIBLE

En esta materia las modificaciones que la ley introduce son abundantes. La determinación de la base imponible parte del resultado contable, derivado de las cuentas anuales al que se le practican los ajustes correspondientes.

Se modifican aspectos relevantes:

En materia de imputación temporal se actualiza el principio de devengo.

Se simplifican las tablas de amortización reduciéndose así su complejidad.

Se impide la deducibilidad de cualquier tipo de deterioro del valor de los elementos patrimoniales, con excepción de los créditos y partidas a cobrar.

Se producen novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos.

Además se introducen novedades en relación con la documentación específica en el ámbito de las operaciones vinculadas a elaborar por las entidades afectadas.

Se modifica el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas. Destaca la aplicabilidad de dichas bases en un futuro sin límites temporales pero con una limitación cuantitativa del 70% de la base imponible previa a su compensación e importe mínimo de 1 millón de euros.

Se incluye una muy importante novedad, es la denominada Reserva de Capitalización, que consiste en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destina a la constitución de una reserva indisponible.

Los contribuyentes que tributen al 25%, las entidades de nueva creación y las entidades que tributan al 30% tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10% del incremento de sus fondos propios, siempre que cumplan dos requisitos:

1) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción.

Con el incremento de los fondos propios se persigue fomentar la autofinanciación en las empresas, puesto que debe producirse en la reserva voluntaria, en el remanente o compensación de resultados negativos de ejercicios anteriores, fruto de beneficios del ejercicio anterior no repartidos.

Si las reservas voluntarias y el remanente se mantienen y se destina parte de los resultados del ejercicio a mantener el importe de la reserva de capitalización se estará produciendo un incremento de los fondos propios de la empresa, la duda que surge es ¿puede ser utilizado este incremento para volver a minorar la base imponible en el 10%?

Existen dos posibles puntos de vistas, (Labatut Serer, 2018):

Según las consultas realizadas a la Agencia Tributaria (V2357-16 y V4962-16) el concepto de reserva legal es amplio y la reserva de capitalización no debería computar en el concepto de incremento de fondos propios.

Desde la perspectiva económica del asunto, se entiende que al mantener la reserva voluntaria y el remanente y destinar los resultados del ejercicio anterior a dotar la reserva de capitalización, lo que se está consiguiendo es autofinanciar la empresa y este es el objetivo que se persigue, por lo tanto sí que debería de tenerse en cuenta la reserva de capitalización de años anteriores como incremento de los fondos propios.

2) Se dotará una reserva por el importe de la reducción que será indisponible durante el plazo previsto anteriormente. No se entiende que se ha dotado esta reserva en los siguientes casos:

- Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- Cuando la reserva se elimine total o parcialmente como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial.
- Cuando la entidad deba aplicar la reserva en virtud de una obligación legal.

El incumplimiento de alguno de estos requisitos dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, y de los intereses de demora en la autoliquidación del año en que se incumpla.

El derecho a la reducción no puede superar el 10% de la base imponible positiva del periodo impositivo previo a esta reducción.

TRATAMIENTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA E INTERNACIONAL

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades lleva a cabo una gran modificación, recogida en el artículo 21 de la misma. Incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas aplicable tanto en el ámbito interno como internacional.

Se llevan a cabo correcciones de la doble imposición respecto de los dividendos y las rentas provenientes de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español.

Este nuevo mecanismo de exención constituye un mecanismo de mucha relevancia para favorecer la competitividad y la internalización de las empresas españolas. Asimismo, el régimen de exención en el tratamiento de las plusvalías de origen interno simplifica considerablemente la situación previa.

TIPO DE GRAVAMEN

El tipo de gravamen general se reduce del 30 al 25%. España así se sitúa en un nivel sustancialmente inferior de tributación en relación con países de nuestro entorno.

No obstante, en el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15% para el primer periodo impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente, sin que este tipo reducido pueda aplicarse a las entidades patrimoniales.

Además, se lleva a cabo una equiparación del tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa eliminándose de esta manera una diferencia de tipos

de gravamen que algunos organismos como puede ser el Fondo Monetario Internacional consideran un obstáculo al crecimiento empresarial e incremento de la productividad.

INCENTIVOS FISCALES

Uno de los objetivos de la reforma era llevar a cabo una simplificación del impuesto, contribuyendo así al mayor cumplimiento de la norma. Se eliminan determinados incentivos que se consideraban innecesarios y se potencian otros existentes. Sucintamente cabe destacar las siguientes consideraciones:

Se conservan tanto la Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla como la Bonificación por prestación de servicios públicos locales.

Desaparece la deducción por inversiones medioambientales.

Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por inversión de beneficios.

Se mejoran las deducciones por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo incluyendo la que corresponde a trabajadores con discapacidad.

Se lleva a cabo un incremento de los incentivos fiscales en el sector cinematográfico y de las artes escénicas.

Se mantienen las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO

Los regímenes especiales del Impuesto también son objeto de revisión general como consecuencia de:

- La incorporación de un nuevo sistema para eliminar la doble imposición que está basado en el método de exención.
- La necesidad de adaptar los regímenes especiales al ordenamiento comunitario.
- La necesidad de actualizar, modernizar y establecer una coherencia de toda la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- Cabe destacar el régimen de consolidación fiscal, el régimen de las operaciones de restructuración y el régimen de las empresas de reducida dimensión.

CAPÍTULO 3

LA EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL IS

3.1. INTRODUCCIÓN

El término recaudar procede del latín. Tiene su origen en la palabra “recapitare” que está formada por el prefijo “re” y el verbo “capitare”. Significa pagar la capitación, o lo que es lo mismo, pagar impuestos.

El Estado dispone de este mecanismo de recaudación para el cobro de impuestos a los ciudadanos. La recaudación impositiva es obligatoria legalmente. De ella depende la supervivencia de nuestro modelo de Estado y la adecuada satisfacción de las necesidades públicas.

Este capítulo tiene como objetivo fundamental abordar un análisis de la evolución que ha ido sufriendo la recaudación del Impuesto sobre Sociedades a lo largo de los años.

Este estudio de recaudación tendrá como fundamento los Informes Anuales de Recaudación Tributaria que ha venido realizando la Agencia Tributaria desde el año 2000 hasta la actualidad. A partir de los micro-datos proporcionados por los contribuyentes, la Agencia Tributaria elabora series anuales y trimestrales de bases imponibles, tipos efectivos y recaudación de caja o impuestos devengados.

Esta evolución está condicionada por diferentes variables como pueden ser las modificaciones normativas, los cambios en la gestión del impuesto o el impacto diferencial que tiene la evolución económica sobre las bases imponibles.

Los datos extraídos del El Empresario (2017) revelan que España ha aprobado 35 Leyes, Reales Decretos – Ley y Reales Decretos desde 2008, año en el que tiene comienzo la crisis financiera. El Impuesto sobre Sociedades concretamente ha sufrido 195 impactos fiscales desde que se inició la crisis en España según el Registro de Economistas y Asesores Fiscales.

Toplensky, el día 11 de Marzo de 2018, en su artículo publicado en el Financial Times bajo el título “Las multinacionales pagan impuestos más bajos que hace una década”, pone de manifiesto como se ha ido produciendo una disminución de la contribución de las empresas a las finanzas públicas desde que se inició la crisis financiera de 2008.

Según los datos del Financial Times, las tasas impositivas efectivas en el ámbito de las empresas tecnológicas e industriales más grandes han caído en torno a un 13% desde la crisis financiera.

Las grandes compañías han reconocido la necesidad de una reforma tributaria internacional, puesto que a pesar de pagar todos los impuestos legalmente requeridos, pagan significativamente menos impuestos sobre las ganancias extranjeras que el dinero que ganan en casa. Esto les sucede a empresas como Apple, Google, Amazon, Microsoft o Facebook.

Es importante resaltar que existe una gran brecha entre los pagos realmente efectuados que revelan las transferencias en efectivo y las tasas que empresas como Apple, Alphabet, Microsoft, Facebook, Amazon, Alibaba, Tencent, Johnson and Johnson, Samsung Electronics, Nestle, Wal – Mart, Coca Cola, Oracle y Nestle entre otras, esperan pagar.

Nos encontramos ante un problema importante que responde a la siguiente pregunta ¿por qué las ventas que se realizan en España por estas multinacionales pagan los impuestos en otros países como puede ser Irlanda?

En las grandes compañías pertenecientes al sector tecnológico ocurre algo particular, muchos de sus beneficios provienen del exterior y en cambio, su tributación en España es mínima.

Son denominadas Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE), o holding españolas, sociedades comerciales que administran la propiedad de otras compañías. Se caracterizan por tener un régimen fiscal especial, que en España existe desde 1995, y que en la actualidad se encuentra regulado por los artículos 116 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004. Para gozar de las ventajas fiscales es requisito indispensable que el objeto social de las mismas comprenda la actividad de gestión y administración de valores, además estos valores deben tener carácter nominativo. Establece expresamente la ley que las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas o de sociedades patrimoniales no pueden acogerse a este régimen. Se benefician de los convenios de doble imposición suscritos por España y de las directivas europeas. Esto da lugar a que no se gravan los dividendos de las entidades participadas no residentes en la Unión Europea, y tampoco, las plusvalías en la transmisión de las participaciones en las entidades participadas no residentes.

El Español (2017) publica un artículo en el que informa sobre los nuevos deseos de una de las cinco empresas más grandes del mundo, Microsoft. Efectivamente es una de las que tiene una estructura fiscal con la que reduce al mínimo su factura impositiva en España y su deseo a partir de 2018 consiste en facturar más desde España. Aparentemente es una buena noticia para el país, sin embargo al ser tratada fiscalmente como holding, este aumento de facturación, supondrá mayores ingresos para la filial, pero esto no significa una mayor recaudación del Impuesto sobre Sociedades para España.

Los datos reflejan como bajo la fórmula de ETVE se beneficia a los inversores extranjeros que eligen España como ubicación para las holding tenedora de participaciones en filiales de uno o varios países.

3.2. EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS A LO LARGO DE LOS AÑOS

Según Viñas (2017) desde el año 2000, se ha adoptado unánimemente una medida de política fiscal por 27 de los 28 países que forman parte de la Unión Europea. Esta medida ha sido la rebaja del tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades que grava los beneficios empresariales. Es Malta la excepción, manteniendo un gravamen elevado de un 35%.

Haciendo una comparativa entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la tendencia que se ha seguido en ambos impuestos ha sido la opuesta. Mientras se ha ido bajando el tipo nominal del primero, el segundo ha ido subiendo. El Impuesto sobre Sociedades alcanzaba el 35% y en la actualidad, es del 25% como regla general. El Impuesto sobre el Valor Añadido se situaba en el año 2000 en un 16% mientras que en la actualidad ha subido hasta el 21%.

Con respecto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la mayoría de países también ha optado como sucede con el IS por reducirlo, entre ellos, España. Sin embargo, no ha sido una postura unánime, han sido 20 de los 28 países los que han adoptado esta postura.

Ciertamente la tendencia que se ha seguido ha sido la de elevar la fiscalidad indirecta. La recaudación del IVA avanza a ritmo superior por el tirón del consumo. Por IRPF España recauda actualmente en torno al 7.3% del PIB mientras que en el año

2000 la recaudación era del 6.5%. Sin embargo, y como se analizará posteriormente, en el caso del IS, a pesar de estar España en línea con la recaudación media de la UE, la misma se ha reducido con respecto al año 2000.

Tabla 3.1. Comparación entre los tipos nominales del IS (2000 y 2017)

PAÍSES DE LA UE	TIPO NOMINAL IS 2017	TIPO NOMINAL IS 2000
MALTA	35%	35%
FRANCIA	34,4%	37,8%
BÉLGICA	34%	40,2%
ALEMANIA	30,2%	51,6%
PORTUGAL	29,5%	35,2%
GRECIA	29%	40%
ITALIA	27,8%	41,3%
LUXEMBURGO	27,1%	37,5%
ESPAÑA	25%	35%
PAÍSES BAJOS	25%	35%
AUSTRIA	25%	34%
DINAMARCA	22%	32%
SUECIA	22%	28%
ESLOVAQUIA	21%	29%
ESTONIA	20%	26%
FINLANDIA	20%	29%
REP.CHECA	19%	31%
POLONIA	19%	30%
ESLOVENIA	19%	25%
REINO UNIDO	19%	30%
CROANIA	18%	35%
RUMANÍA	16%	25%
LETONIA	15%	25%
LITUANIA	15%	24%
IRLANDA	12,5%	24%
CHIPRE	12,5%	29%
HUNGRÍA	10,8%	19,6%
BULGARIA	10%	32,5%
UE-28	21,9%	32%

Fuente: Elaboración propia.

En esta tabla, observamos como a excepción de Malta, el resto de países ha disminuido el tipo nominal del Impuesto sobre sociedades con respecto al año 2000. Bulgaria, Alemania, Croacia y Chipre han sido los países en los que se ha producido un cambio más brusco en su tipo nominal. Francia, sin embargo, ha sido el país que menos ha reducido, ha pasado a ser un 34.4%, siendo en 2000 un 37.8%. El resto de países han reducido en torno a un 10% el tipo nominal, estando España entre estos presentes. Concretamente España y Países Bajos han reducido un 10% y han pasado así de un 35 a un 25%. Así UE 28 ha pasado de tener un 32% de tipo nominal, a un 21.9%.

3.3. ESTUDIO DE LOS DIFERENTES PERIODOS IMPOSITIVOS

3.3.1. El periodo entre 2000 y 2006

3.3.1.1. Regulación normativa básica del impuesto

En primer lugar hay que contextualizar la normativa básica del Impuesto sobre Sociedades por la cual se regían los contribuyentes del Impuesto desde el año 2000 hasta el 2006.

En el periodo de 2000 a 2003 la regulación básica del Impuesto sobre Sociedades vigente se recogía en la Ley 43/1995 de 27 de Diciembre, y en el Real Decreto 593/1997 de 14 de Abril, por el que se aprobaba su Reglamento; con las correspondientes modificaciones que introdujeron algunas disposiciones.

Sin embargo, la normativa básica de este impuesto, vigente para los periodos impositivos de 2004, 2005 y 2006, estaba compuesto por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de Marzo por el que tiene lugar el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de Julio por el que se aprueba el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

3.3.1.2. Evolución del número total de declarantes

Tabla 3.2. Comparación entre los tipos nominales del IS (2000 y 2017)

Ejercicio	Número de declarantes	Tasa de variación del nº de declarantes cada año con respecto al anterior
1998	745.853	7.40%
1999	791.973	6.18%
2000	876.530	10.68%
2001	928.897	5.97%
2002	1.008.744	8.60%
2003	1.083.564	7.42%
2004	1.167.974	7.79%
2005	1.256.998	7.62%
2006	1.350.864	7.47%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

En el Impuesto sobre Sociedades, como es normal, mientras mayor número de contribuyentes mayor será la recaudación del mismo. Por eso, se analiza en primer lugar el total de declarantes para después pasar a analizar la recaudación. Aunque si bien es verdad, puede ocurrir que en periodos de crisis, a pesar de aumentar el número de declarantes, disminuya la recaudación. Por eso es importante analizar estas cifras.

Estos datos sobre la evolución del número de declarantes del Impuesto están recogidos en los análisis de los datos estadísticos recogidos por el Ministerio de Hacienda y Función Pública en cada uno de los ejercicios. Uno de los aspectos que hay que destacar de esta comparación es que los años 1998 y 1999 no están homogeneizados con respecto al resto, ya que el colectivo de declarantes del IS correspondiente a estos dos años incluía también a las sociedades no residentes, sin embargo después han pasado a ser gravadas por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En el año 2000 el número total de declarantes del Impuesto sobre Sociedades fue de 876.530, si bien en 2001 fue de 928.897. Este crecimiento fue inferior en casi cinco puntos porcentuales a la del ejercicio 2000. Uno de los motivos por los cuales se produce dicha desaceleración del ritmo de crecimiento de declarantes de este impuesto ha sido porque se produjo un menor movimiento expansivo en la creación de empresas en España.

En 2002 se recupera parte del ritmo de crecimiento perdido, debido a principalmente la aceleración en el ritmo de la creación de empresas, y el segundo factor que incide, aunque en menor medida, es que las entidades parcialmente exentas debían presentar a partir de este ejercicio la declaración por la totalidad de sus rentas.

Vemos en la tabla anterior como en el año 2003 aumenta el número de declarantes, pero en un punto porcentual inferior respecto al año anterior. También en 2004 sigue aumentando esta cifra. En el año 2005 y 2006 siguen esta tendencia creciente, sin embargo, en ambos periodos impositivos, se produce una menor tasa de variación respecto al año anterior debido al menor ritmo de crecimiento de las empresas en España.

En todos estos años, más de la mitad de los declarantes se situaba en los tramos inferiores a los 250 mil euros de ingresos, representando en torno a un 60% respecto al total. Concretamente, el umbral donde se encuentra mayor número de declarantes en estos periodos es en el de entre 100 a 250 miles de euros.

3.3.1.3. Datos recaudatorios del periodo en el ámbito del IS.

Hasta la crisis financiera que se abordará en un apartado posterior, la economía española vivió el periodo de crecimiento económico más prolongado y estable de su historia contemporánea. La globalización económica ha sido un elemento de máxima relevancia para la economía española.

La recaudación del Impuesto sobre Sociedades proviene de tres tipos de empresas: las pequeñas y medianas empresas, las grandes empresas nacionales y por último, las multinacionales.

A continuación empezamos a estudiar la recaudación que se obtiene en España procedente del Impuesto sobre Sociedades, en los años 2000 a 2006, haciendo un análisis comparativo entre estos 6 años anteriores a la crisis.

Para comenzar hay que decir que, según el Informe Anual de Recaudación Tributaria que publica la Agencia Tributaria, en el año 2001 se produce una brusca reducción de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades. En términos homogéneos, aumenta tan solo un 0.1%, lo cual supone una tasa inferior en 17.6 puntos al crecimiento homogéneo registrado en 2000. Concretamente se registra una cifra de 17.215 millones de euros de recaudación líquida en este impuesto en el año 2001, mientras que en 2000 la cifra registrada fue de 17.207 millones. Esta bajada respecto al año 2000 concuerda con la desacelerada evolución en el número de declarantes que se ha estudiado en el punto anterior.

Son varios los factores que afectaron tanto de forma negativa como positiva al impuesto este año. Entre los primeros se encuentra el estancamiento de la recaudación de pagos fraccionados y la cuota diferencial neta, puesto que acaecieron un conjunto de sucesos económicos y medidas de reforma normativa que supusieron una reducción de la contribución fiscal de las empresas. El único factor que afectó de forma positiva a los ingresos recaudados por Sociedades este año 2001 fueron las retenciones de capital.

El 2002 fue un buen año para el Impuesto sobre Sociedades, de hecho se registró la mayor tasa de recaudación desde 1997. Se recaudan 21.437 millones de euros. Ello es debido principalmente a la posibilidad de integrar en la base imponible de la primera declaración a presentar a partir de 1 de Enero de 2002, las rentas acumuladas derivadas de la obtención de beneficios extraordinarios, a las que sería posible aplicar una nueva deducción del 17%. Además el número de devoluciones del IS es inferior al del año anterior. Esto fue posible gracias a la Disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001 de Medidas Fiscales.

En 2003, se produce una desaceleración del ritmo de crecimiento de la recaudación, ascendiendo a 21.920 millones de euros, debida a factores como la disminución de la cuota diferencial neta, la rebaja de los tipos de retención para rentas de capital y fondos de inversión o la nueva ampliación del ámbito de aplicación para empresas de reducida dimensión. Las devoluciones incrementaron este año.

Tanto en 2004 como en 2005 se obtienen buenos resultados, disminuye el importe de devoluciones realizadas, y por tanto, aumenta la recaudación. En 2004, ascendió a 26.020 millones de euros, y en 2005 a 32.495 millones de euros. En 2006 no se producen modificaciones normativas significativas, pero la moderación de los pagos ingresados por los grupos consolidados y el intenso incremento de las devoluciones provocan una desaceleración de los ingresos recaudados. Ascienden a 37.208 millones de euros.

Vemos como en ninguno de estos años se produjo una disminución en el importe en la recaudación de este impuesto con respecto al anterior.

Como revela la Agencia Tributaria, desde 2004 a 2007 el ritmo de la recaudación homogeneizada de este impuesto se sitúa en un 19% de media anual, una cifra que es muy superior a la que alcanzó el periodo que transcurre entre 1999-2003.

Si bien es cierto que en algunos años se desaceleró el crecimiento como muestra el gráfico sobre el porcentaje de crecimiento de la recaudación IS a continuación detallado.

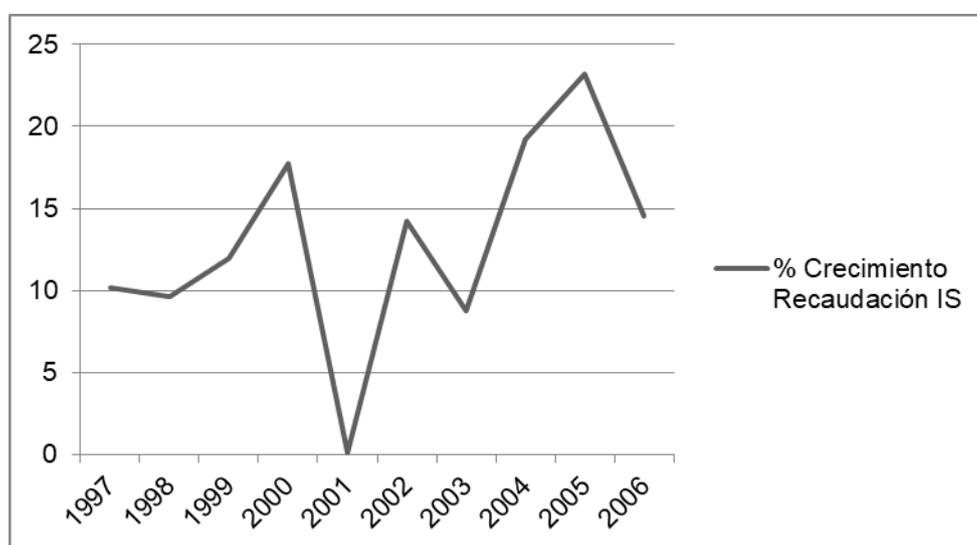


Figura 3. 3: Crecimiento en % de la recaudación del IS (2000-2006).

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2000-2006)

3.3.2. El periodo entre 2007 y 2008

3.3.2.1. Regulación normativa básica del impuesto

La normativa básica del IS vigente para el periodo impositivo de 2007 y 2008 estaba compuesta por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobada por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de Marzo y por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de Julio, con las correspondientes modificaciones que introdujeron algunas disposiciones.

Cabe hacer hincapié en la Ley 16/2007 que instrumentó un proceso de armonización de las normas contables españolas. Así, en dicho periodo entraron en vigor tres planes de contabilidad: el PGC, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y el Plan de Contabilidad de las entidades aseguradoras. La aprobación del PGC hizo necesario introducir modificaciones en el

texto refundido anteriormente citado, puesto que la base imponible del Impuesto parte del resultado contable.

3.3.2.2. Contexto económico significativo surgido a partir de 2007

El periodo impositivo de 2007 y 2008 requieren un estudio separado del resto, debido a que fue en esta época cuando el país sufrió un cambio radical. En toda Europa, empezaron a haber en este periodo impositivo graves problemas fiscales, pero los de mayor magnitud sucedieron en España y en Grecia.

Siguiendo a De la Torre Díaz (2015), analizaremos el efecto de la crisis fiscal en España durante el período citado.

En Agosto de 2007 se produce el derrumbamiento de la banca de inversión estadounidense. Hay que tener presente que el mercado financiero norteamericano es el más importante a nivel mundial. Estados Unidos, era el primer país con mayor déficit por cuenta corriente de los países industrializados y además estaba sumergido en una burbuja inmobiliaria, es decir, una explosión del precio de los inmuebles alejada de la economía que sustentaba estos mismos precios.

España, no se quedaba atrás, y presentaba rasgos muy parecidos a Estados Unidos. Era el segundo país, en términos relativos, con mayor déficit, y además también estaba sumergido en una burbuja inmobiliaria, que llegó a su punto álgido en 2007, aunque el precio máximo de los inmuebles se alcanzara en 2006.

Nos encontrábamos ante un sistema basado en consumo e inversión desorbitados y financiados mediante préstamos de los bancos españoles que procedían del exterior.

Cuando los bancos internacionales empezaron a solicitar la devolución de los préstamos concedidos a bancos españoles, o no los renovaron, la banca iba dejando de prestar cada vez más. Evidentemente, comenzó en el sector inmobiliario y no se quedó ahí simplemente, también estábamos inmersos en una burbuja monetaria y financiera, que dio lugar a una crisis de carácter general.

Una de las mayores manifestaciones de la crisis ha tenido lugar en el ámbito de los impuestos y del gasto público, y es que uno de los primeros efectos de la crisis fue que las empresas dejaron de pagar impuestos, circunstancia que dio inicio a la crisis fiscal. La recaudación fue lo primero que decayó. Y la recaudación procedente del Impuesto sobre Sociedades fue de las más afectadas.

España en dos años, de 2007 a 2009, pasó de ser el país más saneado fiscalmente de Europa, con un superávit del 2% a tener un déficit del 11.1% y convertirse en uno de los países con mayor déficit público del mundo.

La caída recaudatoria que se produjo en España está explicada por distintas causas. De la Torre, señala algunas de ellas:

- Derrumbamiento de la burbuja inmobiliaria y crediticia que permitían obtener recaudaciones muy fáciles.
- Caída de la actividad económica y destrucción del empleo.
- Defectuosa estructura fiscal e incremento del fraude fiscal.

En esta crisis efectivamente cabe hacer alusión a un factor de fraude fiscal, sobre todo en impuestos como el de sociedades fundamentalmente y en otros como el IVA que son muy difíciles de controlar. De la Torre afirma que en España se defrauda más que en otros países, y que con la crisis, el fraude se incrementó.

En relación con esto podemos destacar el informe que realiza Jordi Sardà (2014) en colaboración con los Técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha), en el que después de realizar una comparación con algunos países de la OCDE en 2012, concluye que

España forma parte del grupo de países que presenta una economía sumergida más elevada. Alemania, Francia o Gran Bretaña son de los países que menos fraude fiscal presentan.

¿Qué opinan los españoles del fraude fiscal?

En 2015, el Instituto de Estudios Fiscales revela que en torno un 60% de los españoles considera que el fraude fiscal es una conducta generalizada entre los contribuyentes españoles, y un 86% de los encuestados, que el fraude fiscal en la última década ha aumentado.

La mayoría de la población encuestada en 2015 piensa que la impunidad de los defraudadores es la principal causa del fraude fiscal en nuestro país. Aunque defienden también que existen otros factores como la falta de honradez y conciencia cívica o la ineficacia en la lucha contra el fraude. El CIS, en un estudio reciente realizado en 2017, refleja cómo un 60.8% de los españoles piensa que la Administración hace pocos o muy pocos esfuerzos para luchar contra el fraude fiscal.

Ayala Sorensen (2010) hace un recopilatorio de todas las veces que el Gobierno español negó que el país estuviera en crisis. Según De la Torre, este hecho constituyó un error grave, y es que en España en 2008 y 2009 se optó por negar la realidad, la recaudación se derrumbó y el gasto público aumentó, pero aun así muchos afirmaban que era algo temporal. Fue en mayo de 2010 cuando el Gobierno de Zapatero tomó medidas de urgencia, y es entonces cuando los españoles que no se habían querido dar cuenta, empezaron a ser conscientes que estábamos en medio de una grave crisis financiera, económica y fiscal.

En lo que se refiere al entorno económico, en 2007 se producen dos hechos importantes en España: el intenso crecimiento de la recaudación y la divergencia en el comportamiento de la imposición directa e indirecta. Entra en vigor la reforma de los impuestos sobre la renta que entre otras novedades provoca una simplificación del Impuesto de Sociedades. (AEAT 2007)

En 2008 la evolución de la recaudación estuvo marcada por dos sucesos: el deterioro de la situación económica y la aplicación de las medidas de estímulo fiscal adoptadas para paliar la crisis. Además hay que añadir el efecto de la reforma impositiva que tuvo lugar en 2007. La recaudación tributaria nacional en su conjunto desciende en un -13.6% con respecto a 2007. (AEAT 2008)

3.3.2.3. Evolución del número total de declarantes

Tabla 3.4. Evolución del número de declarantes del Impuesto de Sociedades en España (2007-2008)

Ejercicio	Número de declarantes	Tasa de variación del nº de declarantes cada año con respecto al anterior
2007	1.418.628	5.02%
2008	1.416.906	-0.12%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

El número total de declarantes en el ejercicio de 2007 fue de 1.418.628 con un crecimiento del 5.02% respecto al año anterior. Seguía así produciéndose una evolución ascendente en el número total de declarantes. En 2008, cambia el ritmo de crecimiento y se produce una tasa de variación negativa con respecto al ejercicio anterior.

Hay que tener presente que en la cifra de 2007 se incluye a las sociedades patrimoniales en el régimen transitorio de disolución y liquidación, sin embargo en 2008 desaparece este régimen transitorio; aunque este factor no parece que haya sido la causa determinante de esta caída, sino más bien la coyuntura económica que estaba atravesando el país.

3.3.2.4. Datos recaudatorios del periodo en el ámbito del IS.

La historia del Impuesto de Sociedades es la historia de la crisis fiscal en España (De la Torre Díaz, 2015).

Y es que efectivamente, este impuesto ha sufrido una caída recaudatoria que no tiene comparación con casi ningún otro tributo durante esta crisis anteriormente descrita. La crisis de este impuesto es relevante tanto por la recaudación que se pierde, como por la pérdida de control que se genera. En este trabajo nos vamos a ocupar de la primera cuestión.

En 2007, según la Central de Balances del Banco de España, las empresas españolas obtuvieron los beneficios más importantes de toda la historia. Los ingresos recaudatorios de este año proceden en mayor medida de la imposición directa que creció en un 18,1% mientras que la indirecta aumentó tan solo un 3,4%.

El buen comportamiento de la cuota neta diferencial que en 2006 se tuvo explica que, en 2007, el IS ascienda a 44.823 millones de euros, un 20.5% más que en 2006. Es en este año cuando tiene lugar un récord histórico.

Una base de pago que crece en 2007, junto con un comportamiento expansivo de las rentas de capital y la caída del tipo efectivo de tributación por la reforma fiscal de este año, de forma conjunta, constituyen estos buenos resultados.

El Impuesto sobre sociedades se declara y paga al año siguiente, concretamente en las empresas en las que coincide su periodo impositivo con el año natural, este proceso tiene lugar del 1 al 25 de Julio cada año. Si nos fijamos en esto, en 2008 se esperaba que hubiese una recaudación histórica de este impuesto, viendo la cifra alcanzada en 2007, este año se podía imaginar que superasen los 45 millones de euros.

Sin embargo en 2008 los resultados no fueron los esperados. La recaudación que gestiona la Agencia tributaria, procedente de los grandes impuestos, se redujo en 27 millones de euros. Pasó de 200 millones a 173 millones.

Se produjo un descenso histórico en los ingresos tributarios del -13,6% y una pérdida recaudatoria de 27.223 millones respecto a los ingresos tributarios de 2007, tanto la imposición directa (101.012 millones de euros), como la imposición indirecta (70.677 millones de euros) reflejan fuertes descensos (AEAT 2008).

La recaudación este año del IS cae un 39%, pasando de 44.823 millones a 27.301 millones. Se produce una negativa evolución de la base imponible y una caída del tipo efectivo en un -7.2% situándose en un 18,4%.

¿Cuáles son los factores que pueden haber influido en esta caída? Es importante destacar que el 46% del descenso de los ingresos de Sociedades respecto a 2007 fueron debidos a estímulos normativos.

- De un lado la reforma del año 2007 con la Ley 35/2006 que incluía una rebaja de los tipos legales lo cual ha afectado en 2008 a los ingresos de cuota diferencial del 2007 y a los pagos fraccionados de las grandes empresas y grupos.
- La aprobación del RDL 2/2008 de medidas de impulso de la actividad económica permitía a las empresas optar por calcular sus pagos

fraccionados, bien como el 18% de la cuota líquida del último ejercicio cerrado o bien como el 21% (23% en 2007) de la base del periodo.

El impuesto devengado registra sus mayores caídas en 2008 por los efectos de la reforma y por la crisis económica y financiera internacional.

Las empresas debido la crisis y a las caídas espectaculares en sus cifras de ventas, bajaron en la misma medida sus resultados positivos, y por lo tanto las cuotas a pagar por el Impuesto de Sociedades sufrieron una bajada en casi todas las empresas, ya que de la crisis se escaparon muy pocas. Así lo muestran los datos obtenidos por la Agencia Tributaria (AEAT 2008). La pregunta que nos surge es ¿qué ocurrió en los años siguientes? A continuación los estudiamos.

3.3.3. El periodo entre 2009 y 2013

3.3.3.1. Regulación normativa básica del impuesto

En este periodo la regulación básica está compuesta por la Ley del Impuesto de Sociedades aprobada por el Real Decreto Legislativo 4/2004 y el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1777/2004, junto con las correspondientes modificaciones que introdujeron algunas disposiciones. En 2014 sigue estando vigente esta normativa, sin embargo como posteriormente se analizará, tuvieron lugar modificaciones normativas de gran relevancia, por ello se añade este periodo impositivo en un punto separado.

3.3.3.2. Contexto económico

En este apartado se analiza cuál es la situación económica que atraviesa España en general desde 2009 a 2013, y no enfocada únicamente en el ámbito del Impuesto de Sociedades. Concretamente se reflejan cuáles son los ingresos tributarios obtenidos por el país en este periodo según los informes que emite la Agencia Tributaria cada año.

En 2009 se produce una pérdida de un 17% de ingresos tributarios con respecto al año anterior y ello, según explica la Agencia Tributaria, es debido a tres factores:

- 1) En primer lugar el agravamiento de la situación económica, que este año se caracterizó por el colapso del comercio internacional, el hundimiento de la inversión y el parón del consumo privado.
- 2) En segundo lugar, las medidas normativas y los cambios en la gestión adoptados para paliar la crisis. Cabe resaltar que no todas las modificaciones normativas, a diferencia de lo que ocurrió en 2008, supusieron una minoración de los ingresos. Un dato importante es que el conjunto de todas las modificaciones supuso una pérdida neta de 7.145 millones de euros de ingresos.
- 3) Por último, el impacto negativo de las cuotas diferenciales y devoluciones procedentes de otros ejercicios.

El año 2010 se caracterizó por la existencia de dos comportamientos muy distintos. En el primer semestre el crecimiento fue expansivo, sin embargo la segunda mitad tuvo un crecimiento más débil sobre todo debido a las medidas de recorte del gasto público por la inestabilidad financiera en el mercado de deuda soberana de la zona euro.

2011 estuvo caracterizado por la difícil situación económica y financiera que vivía la Unión en su conjunto, aunque especialmente la zona euro, por una profunda crisis de deuda soberana. Se llevó a cabo la profundización de aquellas reformas que se habían emprendido en el ejercicio precedente en ámbitos como el mercado de trabajo, el sector financiero o el sistema público de seguridad social. A mediados de este año se convocaron nuevas elecciones las cuales ganó el Partido Popular. La recaudación tributaria gestionada por la Agencia Tributaria ascendió un 1.4 % más que en 2010, un crecimiento menor que el del año anterior, pero mayor que el de las bases imponibles de los tributos.

En el año 2012 tiene lugar un aumento de la recaudación tributaria con respecto a 2011 de un 1.4%. Este aumento se produce en un contexto económico desfavorable con resultados negativos y peores que en 2011, tanto en el Producto Interior Bruto nominal como en las bases imponibles de los tributos. La razón de este aumento en la recaudación reside en la política de consolidación fiscal que condujo a tomar medidas que afectaron de forma positiva sobre la misma. (AEAT 2012).

Y es que este año tuvieron lugar importantes modificaciones normativas cuyo impacto se estima en 11.237 millones de euros sobre la recaudación tributaria, según la AEAT (2012). Surge así el Real Decreto 12/2012, con el cual se introducen una serie de limitaciones en la deducibilidad de los gastos financieros y se elimina la libertad de amortización. Afirma De la Torre (2015) que con estas medidas se constituye el Impuesto de Sociedades más estricto de toda Europa y de la OCDE.

En 2013, según el Informe de Recaudación Tributaria de la AEAT (2013) la recaudación tributaria ascendió un 0.2% más que en 2012, obteniendo 168.847 millones de euros. El impacto positivo que tuvieron los cambios normativos sobre la recaudación se debieron tanto al ensanchamiento en la base imponible del Impuesto Sobre Sociedades como de medidas que conllevaron una subida en el tipo efectivo.

3.3.3.3. Evolución del número total de declarantes

Tabla 3.5. Evolución del número de declarantes del Impuesto de Sociedades en España (2009-2013)

Ejercicio	Número de declarantes	Tasa de variación del nº de declarantes cada año con respecto al anterior
2009	1.414.877	-0.1%
2010	1.416.845	0.14%
2011	1.417.467	0.04%
2012	1.419.336	0.13%
2013	1.431.008	0.82%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

En 2009 se consolida la tendencia de decrecimiento que ya se inició en 2008, además, con una misma tasa de variación de un -0.1%. Este comportamiento también está relacionado con la adversa coyuntura económica que se estaba viviendo ese momento en el país. El número de empresas con personalidad jurídica disminuyó en un 1.1%.

En 2010 se produce un leve crecimiento y con ello, una ruptura en la tendencia de decrecimiento registrada en 2008 y 2009, aunque en el año 2010 el contexto económico sigue siendo adverso.

Esta tendencia creciente iniciada en 2010, se fue acelerando gradualmente en 2011 y se mantiene en los años 2012 y 2013. Estos aumentos observados durante el periodo que transcurre desde 2010 a 2013 ocasionaron que el número total de declarantes en 2013 se situara por encima del previo al inicio de la crisis económica. Concretamente, en 2007, recordamos que eran 1.418.628 declarantes frente a 1.431.008 declarantes en 2013.

3.3.3.4. Datos recaudatorios del periodo en el ámbito del IS.

La recaudación del Impuesto de Sociedades, analizada por la Agencia Tributaria, en 2009 y 2010 siguió cayendo.

En 2009 se registran 20.188 millones de euros por este impuesto. Uno de los factores que provocaron la caída del tipo efectivo de Sociedades desde 2005 a 2009 en ocho puntos porcentuales se debe a medidas normativas. El impacto de los cambios normativos en sociedades este año supuso un total de -1.600 millones de euros, y se descompone en -2.600 millones por la libertad de opción de pago fraccionado, y +1000 millones por el impacto de la segunda fase de la reforma fiscal de 2007.

En 2010 a pesar de la recuperación que en general experimentaron los beneficios empresariales, el IS se reduce alcanzando una cifra de 16.198 millones. El impacto de cambios normativos que afectan a los ingresos de Sociedades en 2010 genera -551 millones de euros netos en la recaudación de este impuesto. La modificación de mayor magnitud fue la minoración en la base por la nueva libertad de amortización (-400 millones de euros). Además afectan la subida del tipo de retención sobre las rentas de capital (129 millones de mayores ingresos) y la rebaja del tipo a empresas de reducida dimensión si mantienen o crean empleo que redujo la cuota en 280 millones.

En 2011, se registra la primera subida de ingresos del IS después de tres años. Concretamente, los ingresos por IS pasan a ser 16.611 millones de euros. Esto se explica sobre todo por el efecto positivo de los cambios normativos. Según la AEAT (2011) el impacto de estos cambios se estima en 1.351 millones. Uno de ellos fue el aumento del tipo del pago fraccionado para las empresas que superaran los 20 millones de euros. Sin embargo, hay que tener presente que la cifra registrada en 2011 estaba muy alejada a la registrada en 2007.

En 2012 aumenta la recaudación, concretamente los ingresos del Impuesto Sobre Sociedades ascendieron en 2012 a 21.435 millones. La base imponible empezó a recuperarse lentamente, aunque la evolución de los beneficios fue un año más muy negativa.

El Impuesto más afectado este año por las medidas normativas fue el Impuesto de Sociedades. Estas medidas en general supusieron un impacto positivo de 4.607 millones de euros en la recaudación del IS de 2012. Las medidas que afectaron de forma positiva fueron:

- Introducción de un pago fraccionado mínimo sobre el resultado contable
- Supresión de la libertad de amortización
- Limitación de la deducibilidad de los gastos financieros
- Subida del tipo sobre los pagos
- Elevación de la limitación a la compensación de bases negativas y reducción del límite de deducción por inmovilizado intangible

Sin embargo, las medidas tomadas en 2011 que supusieron un adelanto de los pagos fraccionados, tuvieron un reflejo negativo en las declaraciones anuales liquidadas en 2012.

En 2013, la recaudación del Impuesto sobre Sociedades fue de 19.945 millones, un 7% menos que el año anterior. De la información obtenida por las grandes empresas se puede apreciar una recuperación de los beneficios en la parte final del año, aunque no fue generalizada, sino que principalmente provino del sector financiero. Además, se produjo una ampliación de la base imponible del impuesto, que estuvo concentrada principalmente en los grupos consolidados de empresas, y que fue motivada por las modificaciones legales llevadas a cabo este año, tales como los límites en la deducibilidad de los gastos de amortización y las pérdidas en entidades participadas. Ambos incrementos supusieron una elevación de los pagos fraccionados de aquellas sociedades cuyos pagos a cuenta se definen en función de los beneficios del ejercicio.

Como revela la AEAT el impacto neto de las medidas normativas en caja, este año 2013, fue ligeramente negativo: supusieron un efecto positivo la limitación de la deducibilidad de los gastos de amortización, la supresión de la deducibilidad de pérdidas por deterioro de la participación en el capital de entidades rentas obtenidas en el extranjero y el gravamen por la revalorización de activos; pero el efecto positivo de estas medidas, quedó compensado por el impacto negativo que tuvieron las medidas aprobadas en 2012, ya que algunas de ellas implicaron un adelantamiento de pagos del impuesto que supuso una notable disminución de la cuota diferencial ingresada en su mayoría en 2013. También tuvieron un impacto negativo sobre la recaudación otros factores tales como el ritmo e importe de las devoluciones realizadas, que ascendió y los ingresos por actas de inspección.

3.3.4. Desde el 2014 hasta la actualidad

3.3.4.1. Regulación normativa básica del impuesto

El 27 de Noviembre (BOE 28 de Noviembre) tiene lugar la publicación de la Ley 27/2014 anteriormente estudiada, que se aplicará a partir del 1 de Enero de 2015.

En el BOE del 11 de Julio se publicó asimismo el Real Decreto 634/2015, de 10 de Julio, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Esta norma efectúa una revisión integral del Reglamento del Impuesto para adecuarlo a la ley anteriormente señalada. Este nuevo Reglamento entró en vigor el 12 de Julio de 2015, y es aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, a excepción del artículo 14 que entró en vigor en periodos impositivos iniciados el 1 de Enero de 2016.

Estas dos normas con sus correspondientes modificaciones son las que van a regular el sistema impositivo por el que se rigen los declarantes, a partir de 2015, en el Impuesto sobre Sociedades.

3.3.4.2. Contexto económico

¿Cuáles fueron los ingresos nacionales durante 2014, 2015, 2016 o 2017? ¿Qué impacto tuvieron las medidas normativas llevadas a cabo, a los mismos?

En 2014 la recaudación gestionada por la Administración Tributaria ascendió a 174.987 millones de euros, un 3.6% más que en 2013. En el periodo de 2010-2013, como se ha analizado anteriormente, los aumentos se asociaron principalmente a cambios en el gravamen fiscal, sin embargo cabe resaltar que la fuente principal del

crecimiento en 2014 se debió a una mejora de la actividad económica y a su repercusión en la evolución de las bases imponibles.

Los cambios legales tuvieron en general, un impacto positivo sobre la recaudación tributaria total de 2010 a 2014, aportando en su conjunto 37.624 millones de euros a la misma.

En 2015 sin embargo, tuvieron una incidencia negativa sobre la recaudación tributaria, de hecho se estima que la mermaron en 7.846 millones. A pesar de ello, la recaudación ascendió en 2015 y fue principalmente por el entorno económico favorable que se traducía en un aumento del Producto Interior Bruto.

En 2016 aumenta la recaudación tributaria principalmente por una evolución favorable del consumo y del empleo, sin embargo, y como ocurrió el año anterior, el impacto positivo de la actividad económica fue parcialmente contrarrestado por el efecto negativo de las medidas normativas estimado en - 2.264 millones y por el ajuste entre el devengo y la caja.

El contexto económico que caracterizó a España en 2017 fue la tendencia desacelerada de los precios desde los máximos de principios de año, así como el crecimiento estable de la actividad real medida por la evolución de las ventas totales deflactadas de las grandes empresas.

Los datos obtenidos por el Informe Mensual de Recaudación Tributaria (Diciembre, 2017) indican que los ingresos tributarios siguieron ascendiendo. Hay que tener en cuenta que el crecimiento este año está condicionado por la introducción, en Julio, del nuevo Sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) del IVA que desplaza ingresos de 2017 a 2018.

Son dos variables las que explican principalmente este crecimiento:

- 1) La evolución de bases imponibles. Se produce un aumento tanto de la renta basada en la creación de empleo y en el aumento de los beneficios, como del gasto.
- 2) El resultado de las declaraciones anuales del IRPF y del IS.

El conjunto de cambios normativos que afectaron a los ingresos de 2017 fue negativo, aunque eliminando el efecto del SII el impacto sería positivo.

3.3.4.3. Evolución del número total de declarantes

Tabla 3.6. Evolución del número de declarantes del Impuesto de Sociedades en España (2007-2008)

Ejercicio	Número de declarantes
2014	1.453.514
2015	1.485.102

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos por la AEAT.

Para determinar el número de declarantes a partir de 2014 se toma como referencia a la Agencia Tributaria, puesto que el Ministerio de Hacienda y Función Pública dejó de ofrecer el análisis estadístico de sociedades en 2013. Los datos entre ambas fuentes no están totalmente homogeneizados.

Sigue ascendiendo el número de declarantes en 2014 y en 2015. El número de sociedades declarantes en 2016, según la AEAT (2016) subió un 2% con respecto al año anterior, debido al aumento de las empresas más pequeñas (empresas de reducida dimensión).

3.3.4.4. Datos recaudatorios del impuesto en el ámbito del IS

Centrándonos en el IS, hay que señalar como en 2014 los ingresos por este impuesto disminuyen con respecto al año anterior, concretamente alcanzan la cifra de 18.713 millones de euros.

Esta disminución según la Agencia Tributaria (2014) se debió a elementos transitorios tales como los gravámenes especiales creados en 2012 y que en su mayoría se ingresaron en 2013, la fuerte disminución de las rentas de capital mobiliario y el notable incremento de las devoluciones.

Las modificaciones legales llevadas a cabo este año tales como la limitación de la deducibilidad de los gastos de amortización, el gravamen por revaloración de activos, la modificación del régimen fiscal de los activos intangibles entre otras, tuvieron un reflejo negativo de -1.277 millones de euros en la recaudación del impuesto.

A pesar de que en 2015 los ingresos recaudados en concepto de Impuesto de Sociedades sufrieron un aumento de un 10.3% respecto al año anterior, alcanzándose 20.649 millones de euros, los cambios normativos referidos a la reforma que entró en vigor en 2015 y a medidas tomadas en años anteriores, tuvieron un impacto muy negativo en caja, por valor de -3.041 millones de euros.

En 2016 los ingresos por IS alcanzaron los 21.678 millones. Fue un año en el que hubo una considerable actividad normativa en el impuesto que supuso un impacto positivo de 1.047 millones de euros en caja. Sin estas medidas, la recaudación hubiese permanecido estable con respecto a 2015.

En 2017 en concepto de recaudación por IS se obtienen 23.143 millones de euros, una cifra en torno a un 6.8% superior a la del año anterior.

Sin embargo, el impacto de los cambios normativos no fue positivo, ya que supuso una pérdida neta de 1.049 millones de euros. El impuesto se vio afectado por las siguientes medidas:

La reforma de la imposición directa de 2015 (+618 millones de euros de impacto)

- El Real Decreto 2/2016 (impacto negativo de 2.967 millones de euros)
- El Real Decreto 3/2016 (impacto positivo de 1.283 millones de euros)

En relación al impacto que suponen los cambios normativos en la recaudación, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2018) lleva a cabo una presentación dirigida a la Comisión de Hacienda en la que señala que la recaudación de impuestos en 2017, en % del PIB, habría sido más de un punto superior, en ausencia de la reforma fiscal. Analiza como por lo general desde 2014 hasta 2017, el Impuesto de Sociedades observado es menor que el IS si no se hubiesen llevado a cabo medidas fiscales.

3.3.5. Síntesis sobre la recaudación del IS en conjunto a lo largo de los años.

Este apartado en primer lugar, trata de reflejar gráficamente cuál ha sido la evolución que ha sufrido la recaudación tributaria del IS desde el año 2000 hasta la actualidad. El gráfico permitirá obtener una visión global de la trayectoria de este impuesto.

En segundo lugar, se realiza una comparación entre los ingresos tributarios totales obtenidos en España y los ingresos por IS. En la tabla 3.8 se podrá apreciar cuál es la incidencia que ha supuesto el IS sobre el total de ingresos a lo largo de los años.

Y por último se analizarán cuáles pueden ser las causas que han marcado la evolución que han sufrido los ingresos del Impuesto Sobre Sociedades.



Figura 3.7. Crecimiento en millones de euros de la recaudación del IS (2000-2017)

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2000-2017)

En el gráfico 3.7 puede verse reflejada la recaudación anual del Impuesto de Sociedades en millones de euros a lo largo de 17 años. Se pone de manifiesto como la trayectoria era ascendente, siendo en 2007 cuando los ingresos por IS alcanzaron su punto álgido, y a partir de ahí, la recaudación cae y refleja cifras muy alejadas a este dato.

Tabla 3.8. Importancia de la recaudación del Impuesto Sobre Sociedades en la recaudación total tributaria.

AÑO	Recaudación tributaria (millones de euros)	Recaudación IS (millones de euros)	% (IS/Recaudación tributaria)
2000	103.118	17.207	16,68
2001	109.308	17.215	15,74
2002	124.912	21.437	17,16
2003	130.176	21.920	16,83
2004	140.854	26.020	18,47
2005	160.705	32.495	20,22
2006	179.380	37.208	20,74
2007	200.676	44.823	22,33
2008	173.453	27.301	15,73
2009	144.023	20.188	14,02
2010	159.536	16.198	10,15
2011	161.760	16.611	10,26
2012	168.567	21.435	12,71
2013	168.847	19.945	11,81
2014	174.987	18.713	10,69
2015	182.009	20.649	11,35
2016	186.249	21.678	11,64

2017	193.951	23.143	11,93
------	---------	--------	-------

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos por la AEAT (2000-2017)

La tabla muestra la evolución que han sufrido los ingresos tributarios nacionales comparados con los obtenidos por Impuesto de Sociedades desde el año 2000 hasta la actualidad.

Hasta el año 2008 tanto la recaudación tributaria en su conjunto como el Impuesto de Sociedades en particular, sufrían aumentos de recaudación. La disminución en la recaudación tuvo lugar en el año 2008 como consecuencia de la crisis económica y financiera de España y de la Unión Europea.

Como se puede apreciar, a pesar de que 2008 y 2009 fueron años en los que los ingresos tributarios disminuyeron, a partir de 2010 la recaudación tributaria en su conjunto ha ido aumentando, aunque aún no se ha conseguido alcanzar la cifra obtenida en el año 2007. Sin embargo, el Impuesto de Sociedades no refleja lo mismo. Sufre mayores altibajos que la recaudación tributaria en su conjunto. Por ejemplo en los años 2010, 2013 o 2014 la recaudación tributaria aumenta, mientras que el IS disminuye con respecto al año anterior. Además, en la recaudación de este impuesto tampoco se han conseguido superar los 44.823 millones de euros alcanzados en 2007.

En la tercera columna se refleja qué tanto por ciento ha representado el IS sobre la recaudación tributaria total cada año. El año que mayor importancia refleja este impuesto sobre el total de recaudación es justo el año que mayores cifras se alcanzan por ambos conceptos, 2007. En 2017, el IS representa un 11.93% sobre el total de ingresos tributarios, mientras que en 2007, suponía un 22.33%.

La llegada de la crisis dio lugar al hundimiento de la economía española, y con ello se produjo un fuerte descenso en la recaudación del IS de hasta el 1,5% del PIB, suponiendo una minoración de ingresos de – 28.625 millones de euros entre 2007 y 2010.

Una vez realizado un estudio pormenorizado de la evolución que ha sufrido este impuesto, procedemos a determinar cuáles pueden ser los factores que han incidido en él de forma negativa. Para ello tomaremos como referencia autores como De la Torre (2015) que estudia las variables que han causado que el IS sea un impuesto en crisis, Die Stadtmusikanten (2011) que propone ciertas reformas relacionadas con el IS español para lograr su recuperación económica o la Confederación Española del Círculo de Empresarios (CEOE) (2014) que analiza también cuáles son las carencias del sistema fiscal español por las cuales este país ha sufrido la caída de ingresos más acusada.

En primer lugar, una de las causas que han provocado la caída de la recaudación en el Impuesto de Sociedades, y que se desprende de los datos extraídos de la AEAT, ha sido la caída de los beneficios de las empresas que han sufrido a raíz de la crisis, opinión que comparten autores como De la Torre (2015) Esta caída en España ha sido más acentuada por el hecho de que los grandes grupos empresariales españoles han pasado a obtener sus beneficios en el extranjero a través de filiales allí radicadas, para que estas filiales paguen el IS en otros países y cuando repartan dividendos a las matrices españolas, queden exentos. Tal y como analizamos en la introducción de este capítulo 3, estas empresas tienen una serie de beneficios fiscales, y esto repercute de forma negativa a España.

Pero no es esta la única causa que ha provocado este brusco descenso. En segundo lugar podemos señalar un aspecto relativo a la regulación normativa del IS. Hemos podido comprobar con este análisis recaudatorio como las modificaciones normativas que se han llevado a cabo, a lo largo de los años, han tenido su reflejo en la recaudación, a veces en positivo, y otras en negativo. Fue en 2008 cuando se inició

la tendencia hacia las modificaciones, coincidiendo con el estallido de la crisis, y suponiendo un total de 195 cambios en este impuesto. Aparte de generar inseguridad jurídica, hacen más complicado el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En los tres últimos años (2015, 2016, 2017) a pesar de tener como objetivo el incentivar la actividad económica, estas modificaciones legales inciden de forma negativa en la recaudación de este impuesto.

Es importante resaltar en este punto la presentación que realiza la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2018) ante la Comisión de Hacienda en el que se puede comprobar el efecto que tienen las reformas fiscales del IS sobre el PIB.

Tabla 3.9. Importancia de las reformas fiscales sobre el IS (2013-2017) % PIB.

	IS CON REFORMAS FISCALES (%PIB)	IS SIN REFORMAS FISCALES (%PIB)
2013	1,9	1,9
2014	1,8	1,9
2015	1,9	2,4
2016	1,9	2,3
2017	2,3	2,5

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos por la AIR^oF

Esta tabla 3.9 nos informa de algo importante: el impuesto hubiese obtenido mejores resultados en relación al % PIB, si no hubiese habido reformas fiscales. Por ello, sería fundamental que, antes de aprobar leyes, se realizara un estudio profundo con posibles previsiones acerca de la incidencia que tendrán en el Impuesto, y una vez analizadas, decidir si llevarlas a cabo, puesto que tienen sus consecuencias en el crecimiento económico.

De la Torre (2015) señala una defectuosa regulación del IS. Según él, resulta difícil regular adecuadamente este impuesto, puesto que hay que determinar cuál es el beneficio de una sociedad y esto es necesario hacerlo obligatoriamente mediante la contabilidad. El problema que él aprecia es que la inmensa mayoría de las empresas sólo tienen que llevar la contabilidad por motivos fiscales. Esto puede conllevar, a que las empresas declaren menos beneficios de los que realmente obtienen, puesto que la contabilidad puede suponerles una carga y la determinación de beneficios solo realizarse para pagar los impuestos.

En tercer lugar, y también relacionada con la normativa del impuesto, aludimos a la complejidad de la misma. La CEOE en Febrero (2014) ya señalaba en sus propuestas para la Reforma Fiscal, la necesidad de reducir la complejidad normativa, proponiendo para conseguirlo la mejora de fórmulas de colaboración con la Administración y el establecimiento de criterios interpretativos para reducir la litigiosidad. En el ámbito del IS, proponía la simplificación de las deducciones y la clarificación de los criterios para su disfrute, así como reducir la complejidad en el régimen de Operaciones Vinculada. De la Torre (2015) piensa, que este factor de complejidad provoca que sea más difícil descubrir posibles fraudes y determinar el beneficio de las empresas. En este sentido, la ley 27/2014, ha simplificado las tablas de amortización del impuesto, ha racionalizado las normas aplicables a las operaciones vinculadas modificando sustancialmente su tratamiento, ha eliminado diferentes tipos de gravamen y ha llevado a cabo un régimen de exención generalizado en las rentas procedentes de participaciones significativas. Todo ello ha logrado una mayor simplificación del Impuesto.

En cuarto lugar, otro de los factores a los que se puede hacer referencia es a la problemática de la progresividad, que ha sido estudiada en el Capítulo I. De la Torre (2015) estudia este fenómeno. Efectivamente en el caso de las personas físicas, generalmente, al ser un impuesto progresivo, paga más, quien más tiene. Sin embargo, el hecho de que una sociedad sea pequeña no quiere decir que su dueño

tenga poca capacidad económica. El problema que señala, y que nos parece un planteamiento lógico, es que a pesar de que el Derecho financiero posea mecanismos para controlar el número de sociedades que posee una misma persona, según él, no siempre lo consigue. Entonces un millonario se puede beneficiar de un tipo x del impuesto de sociedades, mientras que un accionista de clase media que tiene acciones de una empresa paga no solo por el dividendo sino que teóricamente también soporta un % del Impuesto de Sociedades que ha minorado el beneficio de la empresa y por tanto el dividendo. Con este ejemplo podemos ver como acaba generando desigualdad hacia ciertos contribuyentes del impuesto.

En quinto lugar, es necesario lograr la armonización del Impuesto Sobre Sociedades a la cual ya se ha hecho alusión anteriormente en este trabajo. En cuanto a cómo conseguirla, Instituciones tales como la Comisión Europea han defendido la creación de una Base Común Consolidada. Sanz Gadea (2009) también después de tratar esta cuestión en su estudio concluye la conveniencia de una política fiscal que armonice el Impuesto Sobre Sociedades. Este autor considera que aunque existen dificultades para lograr la armonización la iniciativa de la Comisión ofrece una buena oportunidad para armonizar.

En sexto lugar, hay que referirse al principio de igualdad o justicia entre los declarantes del impuesto. El objetivo perseguido es eliminar la competencia desleal que surge entre empresarios que no ingresan todos los impuestos que deben y los que sí lo hacen. Las grandes empresas tienden a recurrir a la ingeniería financiera y a la evasión fiscal. Según los Técnicos de Hacienda (Gestha) más de las tres cuartas partes de las ventajas tributarias del IS son utilizadas por tan solo un 0,32% del tejido empresarial del país gracias a las asesorías de las que disponen. La pregunta que nos surge es cómo se podrían limitar estas prácticas. Uno de los medios que aquí proponemos para lograr un sistema más justo, con presión fiscal repartida de forma más equitativa, es una lucha contra el fraude fiscal que sea más eficaz a la que actualmente existe.

La (CEOE) (2014), en sus propuestas para la Reforma Fiscal, indica que nuestro país sufre unas altas tasas de economía sumergida y el sistema fiscal no favorece su reducción. Quienes no cumplen con sus obligaciones pueden encontrarse en una mejor posición competitiva frente a quienes sí cumplen.

La defensa de un sistema eficaz de control es defendida por autores tales como De la Torre (2015) el cual también ampara un aumento de los medios de Inspección puesto que las empresas reaccionan mucho más ante el control fiscal que ante cualquier otro hecho; así como por los ciudadanos españoles, entre los cuales, un 60.8% opina que la Administración hace pocos o muy pocos esfuerzos para luchar contra el fraude. Para el cumplimiento de este objetivo, consideramos que es muy necesaria la actuación de la Inspección Tributaria.

Die Stadtmusikanten (2011) propone otros medios para disminuir el fraude fiscal: un sistema de incentivos y bonus de manera cautelar por porcentaje de los fraudes descubiertos a los funcionarios de la Hacienda Pública para ver si así dedicaban un mayor esfuerzo en la lucha contra el fraude y por otro lado, también piensa que con tipos impositivos más bajos del Impuesto de Sociedades, el coste del fraude podría suponer en términos de riesgo y planificación superior al coste del impuesto, por lo que no les saldría rentable a los contribuyentes defraudar.

Por el contrario, Pierre Moscovici, Comisionado de impuestos de la UE, defiende que las tasas impositivas corporativas no son el desencadenante de la evasión de impuestos y la planificación fiscal agresiva. Cada país debe ser libre de imponer sus propias tasas. Él defiende la necesidad una reforma tributaria internacional.

En séptimo lugar, señalamos otro de los principios inspiradores del sistema, estudiados en el capítulo I, el principio de transparencia. El hecho de que haya contribuyentes que no sepan dónde van dirigidos sus impuestos, independientemente de los conocimientos tributarios que posean, podría solucionarse implantando un sistema tributario más transparente, en el cual todos los ciudadanos conozcan la relación existente entre los tributos y sus fines o causas. Esto no tiene por qué implicar la aceptación por parte de los ciudadanos del tributo, ya que esta dependerá de otros factores tales como el nivel adquisitivo que tengan.

Procedemos en último lugar, una vez reflexionado sobre todo lo anterior a responder a una pregunta que nos planteábamos a lo largo del TFG ¿Efectivamente la actual ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades ha conseguido la neutralidad y el aumento de competitividad que este impuesto requiere?

Recordamos que uno de los factores que provocaban la falta de neutralidad, según Zubiri (1997), era la tendencia hacia el endeudamiento. Para aumentar la neutralidad proponía la CEOE antes de la Ley 27/2014 (Febrero, 2014) el establecimiento de un régimen que haga neutral la decisión sobre la estructura de la financiación de las empresas, a través de una reducción en la base imponible calculada en función del incremento de fondos propios. Esta idea se ha visto reflejada, en cierta medida, con la aparición de la reserva de capitalización en la Ley 27/2014 de 27 de Noviembre, cuya primera aplicación tuvo lugar en el Impuesto de Sociedades de 2015. Además esta ley también ha limitado la deducción de los intereses de los capitales ajenos.

En cuanto al objetivo consistente en fomentar la competitividad, la CEOE (2014) para ello sugería un aumento de la eficiencia y estabilidad de nuestro marco legal lo cual podemos afirmar que no se ha cumplido, con las sucesivas modificaciones normativas que se han producido, y que impiden que nuestro sistema tributario proporcione seguridad jurídica.

La ley por tanto ha llevado a cabo acciones como la reserva de capitalización o la disminución del tipo del impuesto al 25% que si han incidido de forma positiva en la neutralidad y competitividad del impuesto, pero el Índice de Competitividad Fiscal Internacional sitúa a España en 2016-2017, en el puesto 27 de 35 países en cuanto a cumplimiento de los principios de competitividad y neutralidad. Con este dato podemos darnos cuenta de que nos queda aún camino por recorrer para conseguir un impuesto neutral y competitivo.

CAPÍTULO 4

CONCLUSIONES PERSONALES

Los impuestos son esenciales en la construcción de Economías desarrolladas. El Impuesto Sobre Sociedades (IS) es fundamental en el ámbito de las sociedades. Como sabemos, España ha sufrido una importante crisis fiscal que ha ocasionado trascendentales consecuencias para el país. Este trabajo se realiza con la finalidad de conocer cuál ha sido la repercusión que ha tenido la crisis en el Impuesto Sobre Sociedades. Para ello se ha llevado a cabo un estudio de la evolución de la recaudación de este impuesto desde los años previos a la crisis hasta la actualidad.

El objeto de este estudio consistía en poder dar respuesta a los siguientes interrogantes: ¿Ha repercutido la crisis en la recaudación del Impuesto Sobre Sociedades, y de ser así, en qué medida? ¿Cómo ha evolucionado la recaudación del impuesto antes y después de la crisis? ¿Han logrado las modificaciones normativas llevadas a cabo el objetivo buscado con su implantación? ¿Ha conseguido la actual ley del IS los objetivos que perseguía con su creación?

A través de un estudio pormenorizado de los expertos y expertas en este impuesto, así como de los datos que publica la Agencia Tributaria cada año en relación a la recaudación del IS, hemos podido dar respuesta a cada uno de estos interrogantes a lo largo de este Trabajo Fin de Grado.

Efectivamente en este impuesto se puede ver reflejada la crisis que ha atravesado el país, puesto que ha sido uno de los peores avenidos con la misma. En cuanto a su evolución, hay que destacar la enorme variabilidad que ha sufrido desde principios del 2000 hasta la actualidad. La recaudación avanzaba paulatinamente, alcanzándose el récord de beneficios empresariales en 2007. Es entonces cuando la crisis generó sus consecuencias, y los ingresos por IS caen de forma espectacular en 2008, suponiendo una minoración de ingresos de – 28.625 millones de euros entre 2007 y 2010. En la actualidad a pesar de haber mejorado, alcanzan una cifra inferior a la registrada en 2007.

Para lograr incentivar la recaudación se llevaron a cabo sucesivas reformas fiscales a lo largo de los años. Sin embargo hemos podido comprobar como no han tenido, en la mayoría de los ocasiones, un reflejo positivo en el impuesto, causando incluso un perjuicio para la recaudación del impuesto.

La crisis fiscal del país no se alertó hasta que no estábamos inmersos en ella. Esta causa ha generado una limitación en nuestro estudio. Y es que, en los años anteriores a la crisis, no se hizo un análisis detallado sobre el impacto que estaban teniendo las modificaciones normativas en el IS, como el que sí se realiza a raíz de la crisis. Esto nos ha impedido comparar el impacto de las medidas normativas entre los años anteriores a la crisis y los años posteriores a la misma.

Podemos concluir, por tanto, que España tiene una tarea pendiente que consiste en volver a reactivar la recaudación de este impuesto para conseguir mayores ingresos, puesto que a día de hoy, no han logrado su plena recuperación. Por ello somos partidarios de la mejora del impuesto en el sistema tributario español.

Como punto final a todo el trabajo, las propuestas que se pueden extraer del mismo para lograr la recuperación que el impuesto necesita, son las que se enumeran a continuación.

Necesitamos un Impuesto de Sociedades en el cual las modificaciones normativas sean analizadas con cautela para que no incidan de forma negativa en el impuesto y logren su objetivo de incentivar la actividad económica. Además estas modificaciones

deben ser estables en el tiempo, aspecto que hemos corroborado que en el último periodo no se ha logrado. Las normas tributarias a su vez, deben poder otorgar confianza a los ciudadanos, y pensamos que para ello es necesario un aumento de la transparencia tributaria jurídica del país. Además seguimos precisando una mayor simplificación normativa del impuesto que haga más fácil el cumplimiento de la norma.

Es importante conseguir una mayor armonización del IS tanto en el ámbito nacional como entre España y el resto de países de la UE. Así como un aumento de la neutralidad y a su vez de la competitividad. Algo que también es considerado fundamental es lograr una mayor igualdad entre los declarantes de este impuesto, y para poderlo conseguir consideramos necesario llevar a cabo un esfuerzo más eficaz sobre la lucha contra el fraude fiscal.

A estos factores debe sumarse un contexto económico que resulte favorable al mismo. Puesto que hemos comprobado como en tiempos de recesiones económicas el IS también se ve afectado por el descenso de los beneficios empresariales.

Para dar por concluido este trabajo, en primer lugar una de las líneas de mejora para lograr incrementar la recaudación de este impuesto, creemos que consiste en un mayor control del mismo a través del aumento del número de inspecciones por parte de la Administración Tributaria. En segundo lugar, pensamos que son necesarias las modificaciones normativas en el impuesto pero siempre que vayan encaminadas a la mejora de la recaudación y sean duraderas en el tiempo. En tercer lugar, creemos que sería muy beneficiosa la simplificación del impuesto y la mejora de la eficacia del mismo mediante el análisis de las deducciones, bonificaciones y exenciones que actualmente existen. Para finalizar, y como complemento a las propuestas anteriores, consideramos imprescindible una mayor concienciación de los contribuyentes, mediante la realización de campañas por parte de la AEAT en las que el ciudadano esté informado del destino de sus impuestos.

Bibliografía

- Agencia Tributaria. (2000). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2000", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2001). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2001", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2002). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2002", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2003). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2003", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2004). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2004", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2005). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2005", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2006). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2006", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2007). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2007", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2008). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2008". <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2009). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2009", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2010). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2010", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2011). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2011", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml
- Agencia Tributaria. (2012). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2012", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Agencia Tributaria. (2013). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2013", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Agencia Tributaria. (2014). "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades", www.agenciatributaria.es
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_por_partidas_del_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml

Agencia Tributaria. (2014). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2014", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Agencia Tributaria. (2014). "Principales novedades introducidas por la Ley 27/2014 en el Texto Refundido Ley del Impuesto sobre Sociedades".

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Impuesto_sociedades/Novedades_Impuesto_Sociedades_publicadas_2014/Reforma_Sociedades.pdf

Agencia Tributaria. (2015). "Estadística por partidas del Impuesto sobre Sociedades". www.agenciatributaria.es
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_por_partidas_del_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml

Agencia Tributaria. (2015). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2015", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Agencia Tributaria. (2016). "Informe Anual de Recaudación Tributaria 2016", <http://www.agenciatributaria.es/>
http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Informes_anual_es_de_Recaudacion_Tributaria.shtml

Agencia Tributaria. (2017). "Informe Mensual de Recaudación Tributaria. Diciembre 2017", <http://www.agenciatributaria.es>

http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadistico_s/Informes_mensuales_recaudacion_tributaria/2017/IMR_17_12.pdf

Almudí Cid, José Manuel; Gandarias Cebrián, Leopoldo. (2014): "La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades". Foro, Nueva época. Vol. 17 Núm. 2 (Madrid). 389-406.

Área de Sociología Tributaria Dirección de Estudios Instituto de Estudios Fiscales. (2016). "Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2015". Doc. N° 25/2016. 29-43.

Arriola Vizcaíno, Adolfo. (2000): "Derecho Fiscal". Editorial Themis, México. 209, 235, 236, 238, 239.

Asociación Española de Asesores Fiscales. (2015). "Reforma fiscal Impuesto Sobre Sociedades. Ley 27/2014 de 27 de Noviembre". www.aedaf.es
http://www.aedaf.es/plataforma/2015_ria01_d_resumen_is_reforma_fiscal.pdf

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. (2018): "Presentación ante la Comisión de Hacienda". 09/05/2018
<http://www.airef.es/documents/42901/768420/2018+05+09+Congreso+Memoria+y+plan+estrategico+FINAL/19f7ad81-f106-48a0-9b8f-c6ce2de59803> (Consultado 11/05/2018)

Ayala Sorensen, Federico. (2010). "Las 50 veces que los socialistas negaron la crisis". <http://www.abc.es> 28/11/2010 <http://www.abc.es/20101128/economia/veces-gobierno-negocios-crisis-201011261629.html>

(Consultado 09/05/2018)

Borrás Amblar, Fernando. (2014). "Primeras reflexiones de la ley 27/2014 de 27 de Noviembre, del Impuesto Sobre Sociedades". www.atsa.es
http://www.atsa.es/FitxersWeb/39372/AEDAF_CEF_REFORMA_IS.pdf

(Consultado 01/02/2018)

Calderón Corredor, Zulema. (2017): Principios impositivos de justicia y eficiencia: fundamentos, conflicto y proyección. Edit: Dykinson, S.L. Madrid.

Centro de Investigaciones Sociológicas. (2017). "Estudio nº 3184. Opinión pública y política fiscal (XXXIV)". http://www.cis.es/cis/export/sites/default/-Archivos/Marginales/3180_3199/3184/es3184mar.pdf

Comisión de la Unión Europea. (2011). "Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades". COM 2011. 582 final.

Comisión Fiscal de CEOE. (2014). "Propuestas de CEOE para la Reforma Fiscal". www.ceoe.es
http://contenidos.ceoe.es/resources/image/propuestas_ceoe_reforma_fiscal_2014.pdf
(Consultado: 20/05/2018)

Constitución Española de 1978. BOE núm. 311 de 29 de Diciembre de 1978. Ref: BOE A - 1978 - 31229.

Costa, M.; Durán, JA., Espasa, M., Esteller, A. Mora, A. (2006). Teoría Básica de los impuestos: Un enfoque económico, Aranzadi, Cicur Menor. Navarra. 2ª edición. 247-313.

De la Garza, Sergio Francisco. (1998). Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, México. 154.

De la Torre Díaz, Francisco. (2015). "¿Hacienda somos todos?". Editorial: Penguin Random House Grupo Editorial, S.A.U, Barcelona.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. (2001). Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, México. 69 y 70.

Domínguez Martínez, José M. (2016). "Una valoración del sistema tributario español: suficiencia, eficiencia y equidad". Instituto Universitario de Análisis económico y Social. Documento de Trabajo 01/2016, ISSN: 2172-7856. http://www3.uah.es/iaes/publicaciones/DT_01_16.pdf

El Empresario. Diario digital de las empresas. (2017). "España ha cambiado el Impuesto sobre Sociedades 35 veces durante la crisis". https://www.elpresario.com/noticias/economia/2017/01/10/espana_cambiado_impuesto_sobre_sociedades_veces_durante_crisis_13468_1098.html

(Consultado el 09/04/2018).

Fernández, Luis Omar (2018). "Los principios de la imposición según Neumark". <http://www.estudio-contable-fd.com.ar/articulos-impuestos/finanzas-publicas/principios-imposicion-neumark> (Consultado 16/04/2018)

Flores Zavala, Ernesto. (1995). Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, México. 137, 149-154..

Galarza Villalba, M.F. (2017). "Pago anticipado del impuesto sobre la renta y su incidencia en la sostenibilidad de las pequeñas y medianas empresas", Uniandes Episteme: Revista de Ciencia, Tecnología e Innovación. ISSN 1390-9150. Vol (4). Núm. (2). 179-180.

Guiannini, A.D. (1957). Instituciones de Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 7.

Instituto de Estudios Fiscales. (2004). "Ética Fiscal". Doc. Nº 10/2004. ISSN 1578-0244. 14-18. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2004_10.pdf

Labatut Serer, Gregorio. (2018). "La reserva de capitalización de años anteriores ¿se puede utilizar como incremento de los fondos propios". Revista Contable. Nº LXV. Editorial: Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España. 7-10.

Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto Sobre Sociedades. (BOE -A-2014-12328)

López Laborda, Julio. (2015). "El sistema fiscal a debate. Competitividad. Equidad y lucha contra el fraude". Ekonomiaz Nº 88. 7-10.

Margain Manautou, Emilio. (1979). Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México. 40.

Martínez, Jesús. (2017). "Microsoft facturará desde España aunque no tiene por qué pagar más impuestos". El Español. www.elespanol.com 16/10/2017
https://www.elespanol.com/economia/empresas/20170915/246976319_0.html

(Consultado el 17/04/2018).

Ministerio de Economía y Hacienda. (2001). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2001. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2001/Analisis_estadistico_sociedades_2001.pdf 3, 19, 20, 21.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2002). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2002. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2002/Analisis_estadistico_sociedades_2002.pdf 3, 22, 23.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2003). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2003. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2003/Analisis_estadistico_sociedades_2003.pdf 3, 23, 24.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2004). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2004. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2004/Analisis_estadistico_sociedades_2004.pdf 4, 27, 28.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2005). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2005. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2005/Analisis_estadistico_sociedades_2005.pdf 5, 24, 25.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2006). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2006. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2006/Analisis_estadistico_sociedades_2006.pdf 5, 33, 34, 35.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2007). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2007. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2007/Analisis_estadistico_sociedades_2007.pdf 7, 69, 70, 71.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2008). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2008. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2008/Analisis_estadistico_sociedades_2008.pdf 7, 67, 68, 69.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2009). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2009. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2009/Analisis_estadistico_sociedades_2009.pdf 7, 57, 58, 59.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2010). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2010. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2010/Analisis_estadistico_sociedades_2010.pdf 5, 36.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2011). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2011. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2011/Analisis_estadistico_sociedades_2011.pdf 7, 30,31.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2012). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2012. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2012/Analisis_estadistico_sociedades_2012.pdf. 7,32, 33.

Ministerio de Economía y Hacienda. (2013). "El Impuesto Sobre Sociedades en 2013. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". <http://www.minhafp.gob.es>

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Sociedades/2013/Analisis_estadistico_sociedades_2013.pdf 7, 26,27.

Neumark, Fritz. (1994): "Principios de la Imposición". Edit. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 24.

Paredes Gómez, Raquel, (2007) "The envolving role of the corporate income tax en Jorge Martínez-Vázquez y José Félix Sanz (eds.) en Fiscal Reform in Spain, Edward Elgar, Northampton MA, 208-240

Pérez Royo, Fernando; Carrasco González, Francisco M; Cubero Truyo, Antonio; Escribano, Francisco; García Berro, Florián; Pérez Royo, Ignacio. (2017). Curso de derecho tributario. (11ª edición). Editorial: Tecnos, Madrid.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Rueda López, Nuria (2012): "La evolución del sistema tributario en España", Extoikos, Nº7, 71-72.

Sanz Gadea, Eduardo. (2011). "El Impuesto Sobre Sociedades. ¿Un impuesto en crisis?". Crónica Tributaria. Núm. 141/2011. 189-190

Sardà, Jordi. Colaboración: Técnicos del Ministerio de Hacienda (Gestha). (2014). "La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis". http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf

(Consultado el 07/05/2018)

Smith, Adam. (1976).An Inquiry into the nature and causes o the Wealth of Nations. The University of Chicago Press, Chicago. 350 y 351.

Stadtmusikanten, Die. (2011). "Impuesto sobre sociedades y crisis económica; comparativa internacional".

Soler Belda, Ramón. (2015). "La progresividad en la doctrina tributaria", en La progresividad en las Reformas Tributarias; Dykinson editorial, Madrid, 1ª edición, 73-97

Tax Foundation divulgado por Foro Regulación Inteligente. "Índice de Regulación Fiscal 2016-2017". <http://regulacioninteligente.org>

Toplensky Rochelle. (2018). "Multinational spay lower taxes than a decade ago". Financial Times. <https://www.ft.com/content/2b356956-17fc-11e8-9376-4a6390addb44>

(Consultado 14/03/2018)

Viñas, Jaume. (2017). "27 de los 28 países de la UE han bajado en los últimos 20 años el impuesto de sociedades". [cincodias.elpais.com](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/08/04/midinero/1501859667_220904.html) 07/08/2017 https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/08/04/midinero/1501859667_220904.html

(Consultado el 30/03/2018).

Zubiri Oria, Ignacio (1997). "La justificación y los efectos económicos del Impuesto de Sociedades". Ekonomiaz: Revista vasca de economía. ISSN 0213-3865, nº 38. 122-145.