

Trabajo Fin de Grado

Competencia Fiscal causada por la
descentralización del Impuesto de Sociedades:
Diferencias entre País Vasco y Territorio Común y
soluciones aportadas por un estudio comparativo

Autora

Claudia Inés Redondo Benito

Director

Julio Antonio López Laborda

Facultad de Economía y Empresa / Grado en Economía
2015

Autora: Claudia Inés Redondo Benito

Director del trabajo: Julio Antonio López Laborda

Título del trabajo: Competencia Fiscal causada por la descentralización del IS

Titulación a la que está vinculado el trabajo: Grado en Economía

RESUMEN

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto proporcional que grava la renta obtenida por las sociedades y demás entidades jurídicas. Es un tributo de carácter directo y naturaleza personal. Se aplica en todo el territorio español, pero las comunidades de régimen foral, que son País Vasco y Navarra, siguen un sistema impositivo propio.

El primer objetivo del trabajo es averiguar si el IS debería ser central o subcentral. Mediante los criterios de Musgrave y otros que propone la literatura, se llega a la conclusión de que el IS debería ser central.

Puesto que las comunidades autónomas forales de Navarra y País Vasco tienen el IS descentralizado, en el trabajo se analizan las consecuencias de que no cumplan con lo teóricamente correcto, y se establecen algunas soluciones a los problemas generados. Para ello, se han hecho varios estudios comparados: en primer lugar se compara la legislación de cada provincia vasca entre sí; posteriormente se compara la legislación española de régimen común con la de régimen foral; y finalmente, para resolver los problemas de la descentralización del IS, se estudia la aplicación de un sistema similar, en concreto el de Estados Unidos, basado principalmente en la fórmula del prorrateo.

Palabras clave: Impuesto sobre sociedades, criterios de Musgrave, competencia fiscal, territorio común, territorio foral, Concierto Económico, normativa común, normativa foral, prorrateo, base imponible.

ABSTRACT

Corporate Income Tax (CT) is a proportional tax on the income earned by companies and other legal entities. It is a direct tribute of personal nature. It is applied throughout the Spanish territory, but Autonomous Communities on a special legal and judicial regime -the Basque Country and Navarra- follow their own tax system.

This study's principal aim is to find out whether the CT should be centralized or decentralized. Using the criteria proposed by Musgrave and other literature references, it is concluded that the CT should be centralized.

Since the autonomous regions of Navarra and the Basque Country have a decentralized CT, this work analyzes the consequences of not complying with the theoretically correct and some solutions to the resulting problems are set. With such purpose, several comparative studies have been developed: first a comparative study of the laws on each Basque province; then the Spanish common legislation system compared with that of the Communities on a special legal regime; and finally, to solve the problems of CT decentralization, the application of a similar system is studied, in particular the US system, which is mainly based on the apportionment formula.

Keywords: Income tax, Musgrave criteria, tax competition, common territory, regional territory, the Economic Agreement, common law, statutory law, apportionment, tax base.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	Pg. 6
CAPITULO 1. DESCENTRALIZACIÓN IMPOSITIVA	Pg. 7
1.1. EL FEDERALISMO FISCAL	Pg. 7
1.2. RAZONES PARA NO DESCENTRALIZAR EL IS	Pg. 9
 CAPTIULO 2. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL IS DEL PAÍS VASCO Y DEL TERRITORIO COMÚM	 Pg. 13
2.1. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA FISCAL VASCO	Pg. 13
2.2. COMPARACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES CON LA CAPV Y EL ESTADO	Pg. 13
2.2.1. Evolución del IS	Pg. 13
2.2.2. Distribución del IS entre empresas	Pg. 14
2.3. COMPARATIVA DE LA LEGISLACIÓN VASCA INTERPROVINCIAL RELATIVA AL IS	Pg. 15
2.4. LEGISLACIÓN VASCA VERSUS LEGISLACIÓN ESPAÑOLA RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. COMPARATIVA	Pg. 16
2.4.1. Títulos	Pg. 16
2.4.2. Naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto	Pg. 16
2.4.3. El hecho imponible // Contribuyentes // La base imponible	Pg. 16
2.4.4. Amortizaciones	Pg. 16
2.4.4.1 <i>Coeficiente</i>	Pg. 17
2.4.4.2. <i>Periodo de amortizaciones</i>	Pg. 17
2.4.4.3. <i>Inmovilizado intangible</i>	Pg. 18
2.4.4.4. <i>Libertad de amortización</i>	Pg. 18
2.4.5. Gastos no deducibles	Pg. 19
2.4.6. Exención para eliminar la doble imposición	Pg. 20
2.4.7. Tipo de gravamen	Pg. 20
2.4.8. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades	Pg. 22

CAPÍTULO 3. REGLAS DE ATRIBUCIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PV	Pg. 24
3.1. APLICACIÓN DE LA NORMATIVA	Pg. 24
3.2. EXACCIÓN DEL IMPUESTO	Pg. 24
3.3. GESTIÓN DEL IMPUESTO	Pg. 25
3.4. INSPECCIÓN DEL IMPUESTO	Pg. 25
3.5. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS, Y GRUPOS FISCALES	Pg. 25
CAPÍTULO 4. CONSECUENCIAS DE LAS DIFERENCIAS EN EL IS ENTRE EL PAÍS VASCO Y EL ESTADO Y DE LAS REGLAS DE ATRIBUCIÓN DEL IMPUESTO	Pg. 26
4.1. DIFERENCIAS	Pg. 26
4.2. CONSECUENCIAS	Pg. 27
4.2.1. Caso mediático	Pg. 28
CAPÍTULO 5. POSIBLES SOLUCIONES. COMPARATIVA.	Pg. 29
5.1. SOLUCIONES APORTADAS	Pg. 29
5.2. SISTEMA IMPOSITIVO ESTADOUNIDENSE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES	Pg. 30
5.2.1. La fórmula del prorrateo	Pg. 31
5.2.2. Imputación específica	Pg. 33
5.3. APLICACIÓN DEL SISTEMA IMPOSITIVO ESTADOUNIDENSE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A LA SITUACIÓN DE ESPAÑA	Pg. 33
5.4. APLICACIÓN DEL PRORRATEO A ESPAÑA CON EJEMPLOS	Pg. 34
5.4.1. Caso A: Volumen de operaciones menor de 7 millones €	Pg. 35
5.4.2. Caso B: Volumen de operaciones mayor de 7 millones €	Pg. 36
5.4.2.1. <i>Caso B1</i> : 100% de operaciones se realiza en el PV	Pg. 36
5.4.2.2. <i>Caso B2</i> : 80% ($\geq 25\%$, $< 100\%$) de operaciones se realiza en el PV y el 20% en TC.	Pg. 36
5.4.2.3. <i>Caso B3</i> : 80% ($\geq 75\%$) de operaciones se realiza en el TC y el 20% ($< 25\%$) en el PV.	Pg. 37
5.4.3. Resumen	Pg. 38

CONSIDERACIONES FINALES	Pg. 39
BIBLIOGRAFÍA	Pg. 40
ANEXO I: CARACTERÍSTICAS DEL IS	Pg. 42
I.I. FISCALIDAD	Pg. 42
I.II. REGULACIÓN	Pg. 42
I.II.1. Amortizaciones	Pg. 44
I.II.II. Gastos no deducibles	Pg. 44
I.II.III. Exención para eliminar la doble imposición	Pg. 44
I.II.IV. Reducciones de la base imponible	Pg. 45
I.II.V. Tipo de gravamen	Pg. 45
I.II.VI. Cuota íntegra	Pg. 46
I.II.VII. Deducción para evitar la doble imposición jurídica	Pg. 46
I.II.VIII. Deducción para evitar la doble imposición económica internacional	Pg. 46
I.II.IX. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades	Pg. 46
I.II.X. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión	Pg. 47
I.III. VALORACIÓN, JUSTIFICACIÓN E INTEGRACIÓN DEL IS CON EL IRPF	Pg. 47
I.III.I. Valoración del IS	Pg. 47
I.III.II. Justificación del IS	Pg. 48
<i>I.III.II.I. Visión Absolutista</i>	Pg. 48
<i>I.III.II.II. Visión Integracionista</i>	Pg. 49
I.III.III. Sistemas de integración del IS con el IRPF	Pg. 50

INTRODUCCIÓN

España, desde la Constitución del año 1978, está constituida por 17 comunidades, algunas de las cuales se denominan históricas, como las Forales del País Vasco y Navarra. Dentro de un proceso generalizado de descentralización de competencias, a las comunidades Forales se les atribuyeron las competencias del Impuesto de Sociedades.

Con este trabajo pretendemos:

- Conocer desde la perspectiva de la Teoría Económica la conveniencia de centralizar o descentralizar este impuesto.
- Conocer la problemática, principalmente de competencia fiscal, que pueda generar esta situación, por la cual el Territorio Español se divide en dos partes, el Foral y el Común, a la hora de aplicar el Impuesto de Sociedades
- Aportar posibles soluciones que eliminen o minimicen los problemas que pueda ocasionar la actual descentralización del Impuesto de Sociedades

Para ello hemos estructurado el trabajo en cinco capítulos:

- En el Capítulo 1 aplicamos la Teoría Económica del Federalismo Fiscal y sobre todo los criterios de Musgrave para determinar si el Impuesto de Sociedades es un impuesto que debería ser central o subcentral.
- En el Capítulo 2 comparamos la legislación relativa al Impuesto de Sociedades de las tres provincias del País Vasco con la del Territorio Común para determinar si existen diferencias significativas.
- En el Capítulo 3 analizamos las reglas por las que se rige una sociedad para determinar si le corresponde aplicar la legislación vasca o la del territorio común.
- En el Capítulo 4 analizamos si las diferencias significativas existentes entre una legislación y otra implican consecuencias, y en qué medida, a la hora de tomar decisiones societarias por parte de los directivos.
- En el Capítulo 5 acudimos a la legislación internacional, en concreto a la de Estados Unidos, para analizar cómo se rige la aplicación del Impuesto de Sociedades, dado que se trata de un Estado Federal.
- En el Anexo I se presentan las características generales del Impuesto de Sociedades. Se ha creído conveniente exponer la situación actual del Impuesto de Sociedades en España, recogiendo sus características más importantes y la justificación de su existencia principalmente a través de la ley que lo regula: 27/2014, de 27 de noviembre.

CAPITULO 1. DESCENTRALIZACIÓN IMPOSITIVA

1.1. EL FEDERALISMO FISCAL

El federalismo fiscal es la parte de la economía pública que estudia los problemas financieros derivados de la descentralización territorial del poder entre varios niveles de gobierno. Los niveles de gobierno son cada uno de los sectores económicos que intervienen en la actividad económica. Hay tres:

- Nivel central o superior: es el Estado, y es el sector público que tiene competencias sobre todo el territorio del país.
- Nivel regional o intermedio: es España está formado por 17 jurisdicciones, y cada una tiene competencias en su respectiva comunidad autónoma.
- Nivel local o inferior: es el sector público que tiene competencias sobre los municipios, provincias y comarcas.

El nivel regional y el local forman el nivel subcentral.

Para que haya federalismo fiscal, el poder tiene que estar descentralizado, es decir, cada nivel de gobierno debe tener autonomía financiera, que es la capacidad de los entes regionales y locales para tomar decisiones sobre el volumen y la composición de sus ingresos y sus gastos.

La descentralización genera dos problemas financieros:

1. Cómo se distribuyen las funciones del sector público entre los niveles de gobierno. Esas funciones son asignación de bienes y servicios, redistribución de la renta y la riqueza, y estabilización de la economía. Existen argumentos para descentralizar la función de asignación.
2. Cómo se distribuyen los ingresos públicos entre niveles de gobierno. El mejor sistema de financiación es el de ingresos propios en vez de ingresos transferidos, ya que así se garantiza la autonomía financiera. El criterio para repartir los distintos impuestos entre los niveles de gobierno es según la función que cumplan.

Ahora voy a analizar por separado esos dos problemas.

1. Según Oates (1972):

El motivo por el que la función de redistribución debe ser centralizada es la movilidad ya que, si estuviera descentralizada, como los ricos tienen tipos impositivos mucho más altos que los pobres, los ricos se irían a las regiones con un tipo más bajo para pagar menos, mientras que los pobres irían a las regiones con el

tipo impositivo más alto para conseguir una mayor igualdad. Por tanto, dentro de cada región sí que habría igualdad, pero no entre regiones.

En la función de asignación distinguimos dos situaciones. Por una parte, si el bien que se reparte es un bien público local, es decir, que beneficia a los residentes de una región, descentralizar la asignación mejora la eficiencia porque cada región proporciona un nivel de producción, y los individuos se desplazan a la región que más se ajuste a sus preferencias. Además, la competencia entre los sectores públicos regionales favorece la innovación. Por otra parte, si el bien que se reparte es un bien público nacional, es decir, lo demanda y beneficia a todo el país conjuntamente, no sería eficiente que lo asignaran las regiones, ya que cada región pagaría una tasa distinta pero todas se beneficiarían por igual.

El motivo para que la función de estabilización sea centralizada es que, si las políticas de estabilización están descentralizadas, son menos efectivas puesto que los efectos se reparten entre esa región y otras. Por ejemplo, si se crea empleo en una región, esos puestos de trabajo los pueden ocupar personas de otras regiones.

2. Los autores Monasterio, Alcalá y López (2001), señalan que:

La descentralización administrativa y fiscal puede aumentar la eficiencia del sector público y conducir a la mejora del bienestar social y económico. Los gobiernos descentralizados generalmente son más responsables con las necesidades de los ciudadanos que los gobiernos centralizados; pero esta responsabilidad sólo está garantizada si los gobiernos subcentrales tienen un adecuado nivel de autonomía para decidir sobre su presupuesto de gastos y para recaudar sus propios ingresos.

Una cuestión que no ha sido resuelta es cuánta autonomía se necesita realmente en los ingresos. El papel básico de las asignaciones de ingresos es proveer una adecuada financiación a los gobiernos subcentrales para que puedan desempeñar las funciones que les han sido asignadas. Pero se puede conseguir una financiación adecuada con diferentes asignaciones fiscales o con transferencias entre los niveles de gobierno.

Martínez (2013) opina que la desventaja de que cada nivel elija sus propios impuestos es la desigualdad vertical que se generaría. Pero si lo decide el nivel central, no habría autonomía subcentral. Por lo que la mejor opción es que cada ni-

vel de gobierno tenga autonomía y las desigualdades verticales se solucionen mediante transferencias entre los niveles de gobierno.

1.2. RAZONES PARA NO DESCENTRALIZAR EL IS

Musgrave (1959) propone unos criterios para distribuir los tributos de un país entre los niveles de gobierno. Estos criterios, completados por los autores Monasterio, Alcalá y López (2001), y también por Martínez (2013) son:

- Los impuestos progresivos, que se encargan de la redistribución, deben ser centrales.
- Los impuestos estabilizadores también deben ser centrales. Los impuestos subcentrales tampoco deberían ser sensibles a las condiciones económicas, con la finalidad de cumplir la función de estabilidad.

Las funciones de estabilización y redistribución deben ser prevalentes pero no exclusivas del nivel central. Esa prevalencia se debe mantener para alcanzar unos niveles de eficiencia adecuados porque, si no, desaparece el incentivo de la administración central para mantener una buena regulación estatal.

- Los impuestos de baja movilidad inter-jurisdiccional deben ser subcentrales. La tributación descentralizada debe ser aquella que tenga baja movilidad inter-jurisdiccional para evitar un proceso de competencia fiscal entre comunidades, que tiene que ver con el porcentaje y con los servicios recibidos. Esta competencia debe ser analizada porque no tiene por qué ser necesariamente negativa, en el sentido de que una competencia moderada incentiva a los políticos a ser eficientes y proveer servicios de acuerdo con las preferencias de los ciudadanos.
- Los impuestos que cumplen el principio del beneficio, que significa que los que pagan son los que se benefician, son apropiados para todos los niveles de gobierno. El principio del beneficio es un criterio de eficiencia porque son los sujetos beneficiarios los que cubren con sus impuestos el coste de la prestación.
- Para que no se rompa esa eficiencia, los impuestos de una determinada jurisdicción no deben poder ser trasladados a individuos de otras jurisdicciones, ya que si trasladamos los impuestos a individuos que no se benefician del servicio público desaparece el principio del beneficio.
- Por otra parte, los electores deben percibir los beneficios de los impuestos que pagan para tomar correctamente sus decisiones, lo cual es más fácil a través del

nivel subcentral. Asimismo, algunos impuestos pueden ser mejor administrados en el nivel local por ventajas de proximidad de información, y de esta manera las jurisdicciones prestan servicios de acuerdo a las preferencias de los ciudadanos.

- Además, los beneficiarios de un servicio público deben ser conscientes de su coste. Por ello, los impuestos que se descentralicen deben ser altamente perceptibles por los contribuyentes.
- Los impuestos subcentrales deben ser capaces de generar los ingresos suficientes para evitar desequilibrios fiscales. La propuesta de una recaudación normalizada con un sistema tributario que permita conseguir esa recaudación garantiza niveles significativos de descentralización fiscal para las comunidades autónomas y una reducción del desequilibrio financiero vertical entre el nivel central y el autonómico.
- Las bases impositivas distribuidas desigualmente entre las diferentes comunidades deben usarse a nivel central para evitar un acceso muy desigual de las diversas jurisdicciones a las transferencias de nivelación.
- El rendimiento de los recursos de los servicios descentralizados debe evolucionar a la misma tasa a la que lo hagan las necesidades de gasto.

Teniendo en cuenta estos principios y criterios, vamos a determinar si es recomendable o no, de acuerdo con la teoría del federalismo fiscal, la descentralización tributaria en España del Impuesto de Sociedades. Para ello vamos a analizar uno a uno los criterios anteriores.

- El primer criterio es que los impuestos progresivos deben ser centrales. El IS no es progresivo, es proporcional, es decir, todas las sociedades pagan el mismo porcentaje independientemente de sus beneficios, por lo que por este criterio no es necesario que sea central.
- El segundo criterio es que los impuestos estabilizadores también deben ser centrales. El IS cumple la función de estabilización, ya que es un impuesto potencialmente muy recaudatorio y un instrumento de política fiscal en manos del Estado, el cual puede decidir el tipo impositivo, bonificaciones, etc. y así fomentar los sectores y las actividades económicas que lo necesiten en un momento determinado. Por lo tanto según este criterio sí que debería ser un impuesto central. Por otra parte, el IS es un impuesto cuya recaudación fluctúa ampliamente en

función del ciclo económico y no es aconsejable para financiar los gobiernos autonómicos, que tienen necesidades de financiación muy estables.

- Según el tercer criterio, los impuestos de baja movilidad inter-jurisdiccional deben ser subcentrales. El Impuesto de Sociedades tiene alta movilidad debido a que tiene un gran potencial de utilización como competencia fiscal en el caso de que estuviera descentralizado, es decir, es el impuesto más susceptible de ser empleado para atraer sociedades de otras comunidades. Por este motivo debería ser central.
- El último criterio consiste en que los impuestos que cumplen el principio del beneficio son apropiados para cualquier nivel de gobierno. En el caso del IS, este criterio tiene dos perspectivas:
 1. En la primera perspectiva hay conflicto entre propietarios por un lado y trabajadores y consumidores por el otro lado. Los beneficiarios son los propietarios del capital ya que son los que se aprovechan de los servicios públicos derivados del impuesto. Son los que en principio soportan el pago, por lo que se cumpliría el principio del beneficio. Sin embargo, en muchas ocasiones la carga final recae, al menos parcialmente, sobre los trabajadores y los consumidores, que no se benefician de esos servicios públicos. Entonces ya no se cumpliría este principio. No es fácil identificar quién soporta el impuesto. Por todo ello, esta perspectiva no aporta información para saber si el IS se debe descentralizar o no.
 2. La segunda perspectiva trata el conflicto entre jurisdicciones. Es decir, los beneficios que obtienen los propietarios de las contraprestaciones del impuesto no derivan sólo de la actuación de los poderes públicos de la región de residencia de la sociedad, sino también de todas las comunidades donde desarrolla su actividad. Por tanto, el principio del beneficio no puede aplicarse de forma segmentada para el IS, es decir, esta perspectiva indica que el IS debería ser central.

Con todos estos argumentos y explicaciones se puede concluir que no hay que descentralizar el Impuesto sobre Sociedades, debido a que:

1. Ningún criterio de los analizados está en contra de la descentralización del IS.
2. Hay dos criterios que no dan ninguna información sobre el dilema:
 - El IS es un impuesto proporcional, y no implica ni que deba ser central ni subcentral.

- No es fácil separar al propietario del empleado y del consumidor para determinar quién es el beneficiario del IS, y por tanto dificulta la aplicación del principio del beneficio.
3. Hay tres criterios a favor:
- El IS es un impuesto estabilizador.
 - Tiene alta movilidad.
 - El principio del beneficio sólo se cumple en niveles centrales, por la parte que corresponde al propietario.

CAPÍTULO 2. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL IS DEL PAÍS VASCO Y DEL TERRITORIO COMÚN

Antes de entrar en materia voy a analizar, en lo relativo al Impuesto de Sociedades, el informe relativo a la fiscalidad vasca de Zubiri, Serna y Vallejo (2011), debido a la importancia que tiene para valorar posteriormente las 3 leyes vascas (una por cada provincia) relativas al impuesto sobre sociedades.

2.1. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA FISCAL VASCO

El sistema fiscal vasco es el resultado de los acuerdos recogidos en el Concierto Económico. El Concierto establece qué impuestos pertenecen a la Comunidad Autónoma del País Vasco (CAPV) y según qué normativa. El Impuesto sobre Sociedades (IS) es uno de esos impuestos concertados, por el cual las empresas pequeñas pagan por la totalidad de sus beneficios y las grandes en proporción a las ventas que realizan en la CAPV. El IS ha aportado en los últimos años en torno al 12% de la recaudación, que representa un porcentaje aproximado al 2% del PIB.

En el año 2008 la presión fiscal del IS es del 2,7 sobre el PIB para el Territorio Común, del 2,3 para Navarra y del 2,2 para la CAPV, es decir 0,5 puntos más baja en la CAPV que en el resto de España, las razones son dos: los tipos son más bajos y las deducciones son más incentivadoras.

Sin embargo en el total de los impuestos la situación es la inversa: 0,5 puntos de mayor presión fiscal en la CAPV que en el Territorio Común.

2.2. COMPARACIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES CON LA CAPV Y EL ESTADO

2.2.1. Evolución del IS

Comparando la evolución del IS en la CAPV, Navarra y el Estado en el período 1986-2009, lo primero que se evidencia es que el perfil es el mismo. Cuando la recaudación aumenta en un ámbito lo hace en los demás y cuando baja en uno, baja en todos.

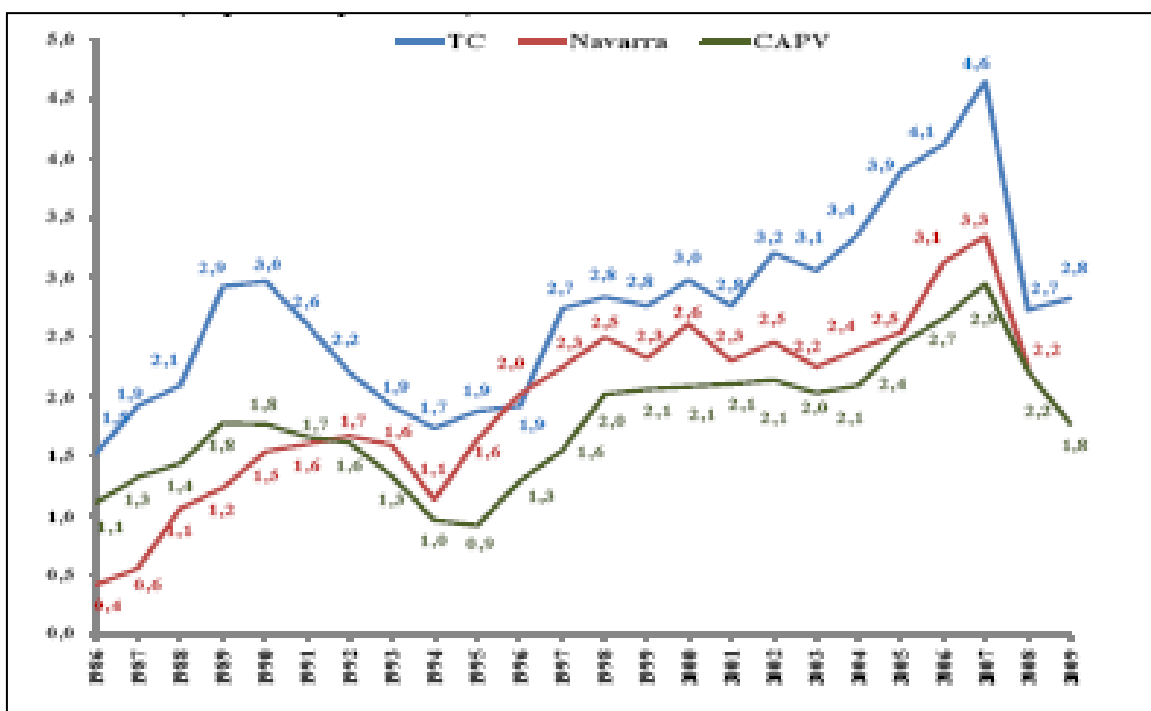


Gráfico 2.1. Recaudación por el IS en España, Navarra, y el PV. 1986-2009 (en % PIB)

La razón es doble:

- Las economías vascas y navarras están integradas en la economía española.
- El País Vasco y Navarra han sido seguidoras del Estado en materia del IS. Esto es, han establecido la misma estructura básica del impuesto que el Estado y se han limitado a aplicar una reducción en la forma de tipos más bajos, incentivos más elevados y deducciones más generosas. Tal y como se puede apreciar en el propio gráfico, donde la presión fiscal en España es claramente mayor que en Navarra y en la CAPV.

Una segunda cuestión que se evidencia en el gráfico es que la recaudación del IS está muy ligada a la coyuntura. La recaudación aumenta con períodos económicos de expansión y cae con las crisis económicas.

En el propio informe se resalta que las reducciones fiscales de la CAPV no se han traducido, sin embargo, en menos prestaciones per cápita que en otras CCAA, porque la CAPV es más rica (y por tanto recauda más per cápita incluso con impuestos más bajos), por un ajuste generoso del IVA y por un Cupo generoso con la CAPV.

2.2.2. Distribución del IS entre empresas

El gráfico 2 pone de manifiesto que en el País Vasco, al igual que en el resto de España, el IS es un impuesto que esencialmente pagan las grandes empresas. El resto de las empresas paga entre poco y nada.

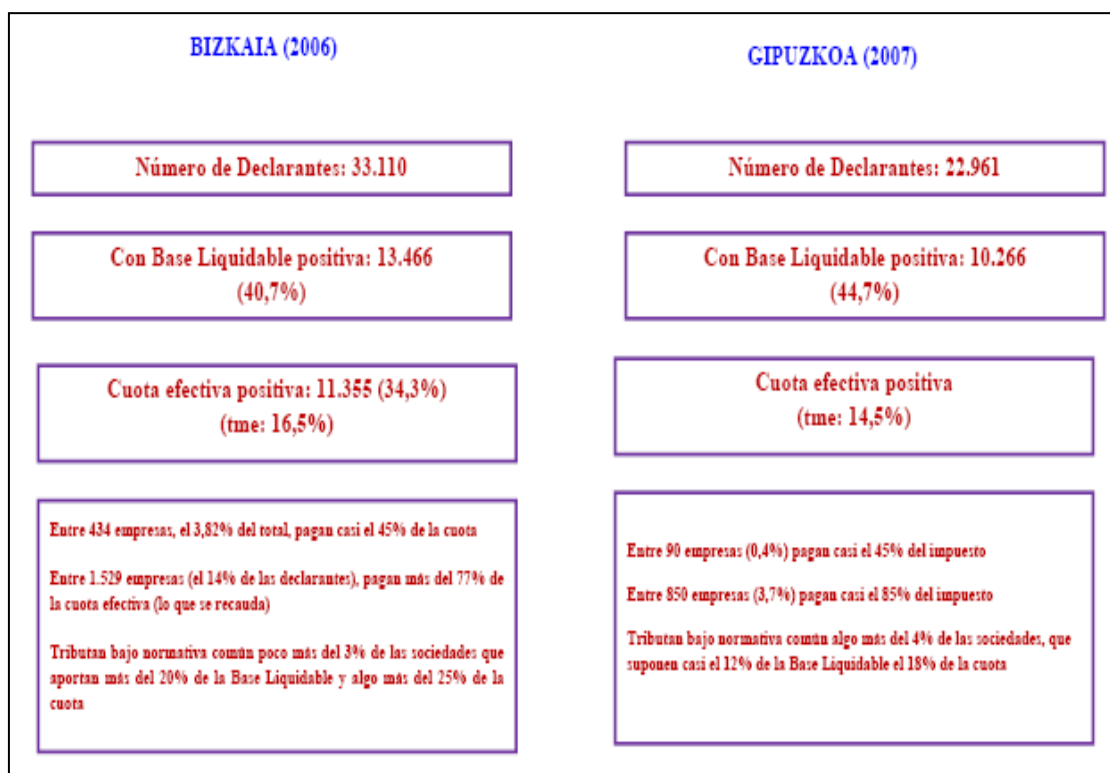


Gráfico 2.2. Distribución del IS en la CAPV

Concretamente en Vizcaya en el año 2006, si de las 33.000 empresas iniciales nos olvidáramos de casi 31.500 (que representan el 95,5%) se seguiría recaudando el 80%.

En España, también en el año 2006, los datos son incluso más extremos: de 1.350.000 empresas, 18.651 empresas (que representan el 1,4%) pagan casi el 70% de lo recaudado.

En suma, el IS en la CAPV está plagado de incentivos que cuestan no menos de un tercio de la recaudación. La efectividad de estos incentivos es dudosa y su coste elevado.

Por otro lado, debido al escaso control del Impuesto, la mayoría de las empresas apenas pagan por el IS. Y además, muchos pequeños empresarios utilizan la falta de control y la normativa vigente para cargar gastos personales a la empresa.

2.3. COMPARATIVA DE LA LEGISLACIÓN VASCA INTERPROVINCIAL RELATIVA AL IS

Existen tres legislaciones diferentes relativas al IS, una por provincia:

- Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Vizcaya, del Impuesto sobre Sociedades.

- Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre Sociedades.
- Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, del Impuesto sobre Sociedades.

Del estudio comparado de las tres Normas Forales se llega a la conclusión de que son prácticamente iguales en la estructura de las normas y en el contenido, salvo un artículo que no está en la legislación de la provincia de Álava por carecer de costa marítima.

2.4. LEGISLACIÓN VASCA VERSUS LEGISLACIÓN ESPAÑOLA RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. COMPARATIVA

2.4.1. Títulos

En ambas legislaciones los títulos son prácticamente los mismos con algunos matices diferenciadores de ordenamiento.

2.4.2. Naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto

El IS es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

En la ley del IS española se expone que se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral Navarra.

Por tanto las Normas Forales de la CAPV son de aplicación en cada uno de los tres Territorios Históricos en los que se suscribe: Vizcaya, Guipúzcoa y Álava.

2.4.3. El hecho imponible // Contribuyentes // La base imponible

No hay diferencias significativas.

2.4.4. Amortizaciones

En la siguiente tabla se exponen los coeficientes máximos anuales de deducción que se pueden aplicar tanto en los Territorios Históricos como en el Territorio Común, según los diferentes elementos patrimoniales.

2.4.4.1 *Coficiente*

ELEMENTO PATRIMONIAL	Coficiente anual máximo %	
	Legislación vasca	Legislación española
Edificios para casa habitada y oficina y uso comercial	3	2
Edificios y pabellones para uso industrial	5	3
Instalaciones	20	5-10
Maquinaria para usos industriales	20	12
Maquinaria para otros usos	15	12
Buques y aeronaves	10	10
Autobuses, camiones, furgonetas y similares	20	16
Vehículos de turismo	20	16
Moldes, modelos, troqueles y matrices	33,33	33,33
Útiles y herramientas	33,33	25
Mobiliario	15	10
Equipos informáticos	33,33	25
Películas de vídeo para alquiler	50	10
Otros elementos no especificados	10	10

Tabla 2.1. Comparativa de amortizaciones

Se puede observar que todos los índices son inferiores en la legislación española que en la vasca, por tanto podemos concluir que el empresario vasco tiene mayor margen de libertad para aplicar tipos de amortización que más le interesen. El interés de este mayor margen radica en que el empresario vasco se puede amortizar mayores cantidades en ejercicios próximos al desembolso económico de la inversión.

2.4.4.2. *Periodo de amortizaciones*

ELEMENTO PATRIMONIAL	Periodo máximo en años	
	Legislación vasca	Legislación española
Edificios para casa habitada y oficina y uso comercial	50	100
Edificios y pabellones para uso industrial	50	68
Instalaciones	15	14-40

Maquinaria para usos industriales	15	18
Maquinaria para otros usos	15	18
Buques y aeronaves	25	20
Autobuses, camiones, furgonetas y similares	15	14
Vehículos de turismo	15	14
Moldes, modelos, troqueles y matrices	15	6
Útiles y herramientas	15	8
Mobiliario	15	20
Equipos informáticos	15	8
Películas de vídeo para alquiler	15	20
Otros elementos no especificados	15	20

Tabla 2.2. Comparativa de periodo de amortizaciones

Se puede observar que para unos elementos el periodo máximo de amortización es menor y para otros es mayor, y no parece que existan ventajas de carácter generalizado para este criterio.

2.4.4.3. Inmovilizado intangible

ELEMENTO PATRIMONIAL	Coeficiente anual máximo %	
	Legislación vasca	Legislación española
Inmovilizado intangible	20	Según vida útil

Tabla 2.3. Comparativa del inmovilizado intangible

Por tanto es más permisiva en este aspecto la legislación española.

2.4.4.4. Libertad de amortización

Legislación vasca	Legislación española
<ul style="list-style-type: none"> • Los elementos del inmovilizado material e intangible cuyo valor unitario no exceda de 1.500 euros. • Los elementos del inmovilizado material nuevo adquiridos por las microempresas y pequeñas empresas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades laborales, adquiridos cinco primeros años a partir de la fecha de su cualificación como tales. • Los elementos de inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de

<ul style="list-style-type: none"> • Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios afectos a las actividades de investigación y desarrollo. • Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible. 	<p>300 euros, hasta el límite de 25.000 euros.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios afectos a las actividades de investigación y desarrollo. • Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible.
--	---

Tabla 2.4. Libertad de amortización

La actividad de investigación y desarrollo está igualmente favorecida por la libertad de amortización tanto en la legislación vasca como española. Sin embargo la legislación española favorece, en este sentido, a las sociedades laborales y la vasca a las microempresas y pequeñas empresas. No obstante, la legislación española también establece medidas de libertad de amortización para empresas de tamaño reducido.

2.4.5. Gastos no deducibles

En cuanto a gastos por atenciones con clientes y proveedores:

Legislación vasca	Legislación española
<p>a) El 50 por 100 de los gastos por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo conjunto del 5 por 100 del volumen de operaciones del contribuyente.</p> <p>b) Los regalos y demás obsequios siempre que el importe unitario por destinatario y período impositivo no exceda de 300 euros y quede constancia documental de la identidad del receptor. En el supuesto de que los citados gastos excedan el importe señalado serán deducibles hasta esa cuantía.</p> <p>Vehículos, límite máximo dedicación no exclusiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El 50% de los gastos con un máximo de 2.500 euros o el 50% del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el sujeto pasivo por 25.000 o 	<p>Gastos por atenciones que superen el 1% del importe neto de la cifra de negocio.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil que excedan 1 millón de euros o el

<p>3.000 euros.</p> <p>Vehículos, límite máximo dedicación no exclusiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 5.000 euros o el 100% del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el sujeto pasivo por 25.000 o 6.000 euros. <p>Los intereses de préstamos participativos</p>	<p>importe establecido con carácter obligatorio.</p> <p>Gastos financieros netos que superen el 30% del beneficio operativo del ejercicio</p>
--	---

Tabla 2.5. Gastos no deducibles

Se aprecian diferencias en los detalles que da la legislación vasca con respecto a vehículos y la española con respecto a extinciones de contratos y gastos financieros.

2.4.6. Exención para eliminar la doble imposición

Legislación vasca	Legislación española
<p>Están exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades cuando el porcentaje de participación sea al menos del 5% o el 3% en un mercado secundario.</p> <p>También sirve para evitar la doble imposición de rentas obtenidas en el extranjero. Están exentas las rentas obtenidas fuera del territorio español a través de un establecimiento permanente.</p>	<p>Están exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades cuando el porcentaje de participación sea al menos del 5% o el valor de adquisición supere los 20 millones de euros.</p> <p>También sirve para evitar la doble imposición de rentas obtenidas en el extranjero. Están exentas las rentas obtenidas fuera del territorio español a través de un establecimiento permanente.</p>

Tabla 2.6. Exención para eliminar la doble imposición

En este aspecto las diferencias no son tan significativas.

2.4.7. Tipo de gravamen

Legislación vasca	Legislación española
<ul style="list-style-type: none"> • El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 28%. 	<ul style="list-style-type: none"> • El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25%. • No obstante, las entidades de nueva creación

<ul style="list-style-type: none"> • Para las microempresas y pequeñas empresas será del 24%. • Las sociedades patrimoniales tributarán según su base liquidable desde el 20% para bases menores de 2.500 euros hasta el 25% para bases mayores de 30.000 euros. • Tributarán al 21% las sociedades parcialmente exentas, las Mutuas de Seguros y Entidades de Previsión Social Voluntaria sino cumplen condiciones para tributar al 0%, las sociedades de garantía recíproca y las Sociedades Rectoras de Bolsa. • Tributarán al tipo del 1% las instituciones de Inversión Colectiva. • Tributarán al 0% los Fondos de Pensiones y las Entidades de Previsión Social Voluntaria. 	<p>que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15%, excepto si tuvieran que tributar a un nivel inferior.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tributarán al 20% las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas. • Tributarán al 10% las entidades sin fines lucrativos. • Tributarán al 1%, según lo establecido en la ley 35/2003 y otras consideraciones: <ul style="list-style-type: none"> - Las sociedades de inversión - capital variable. - Los fondos de inversión de carácter financiero. - Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria - El fondo de regulación - mercado hipotecario. • Tributarán al 0% los fondos de pensiones regulados por la Ley de Planes y Fondos Pensiones. • Tributarán al 30% las entidades de crédito.
---	--

Tabla 2.7. Tipo de gravamen

Existen diferencias significativas en el tratamiento y en diferentes tipos de gravámenes.

2.4.8. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Se aplican deducciones por los gastos de las siguientes actividades:

Legislación vasca	Legislación española
<ul style="list-style-type: none"> • Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos del 10% para inmovilizado material y activos intangibles. • Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos del 5% para elementos de su activo que tengan el tratamiento contable de mejora y las realizadas por el arrendatario en el elemento arrendado. • Actividades de investigación y desarrollo el 30% y el 50% en la cantidades que superen la media del año anterior. • Se aplicará una deducción adicional del 20% a la establecida para actividades de investigación y desarrollo para gastos de personal investigador y los contratados con universidades y organismos públicos de investigación. • Deducción de un tipo comprendido entre el 15 y el 20%, según casos, de los gastos de realización de actividades de innovación tecnológica. • Deducción del 30% por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes energéticas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Actividades de investigación y desarrollo (25%), inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible (8%) e innovación tecnológica (12%). • Inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. El porcentaje de deducción es el 20% respecto al primer millón de base de la deducción y el 18% sobre el exceso de dicho importe. • Creación de empleo. Para el primer trabajador menor de 30 años, la deducción en la cuota íntegra es de 3.000 euros. Es una deducción ampliable en el caso de contratación de empleados con prestación por desempleo pendiente, para empresas con plantillas con

<ul style="list-style-type: none"> • Creación de empleo con contrato laboral de carácter indefinido, la cantidad de 4.900 euros por persona y jornada completa. • Creación de empleo con contrato laboral de carácter indefinido, la cantidad adicional de 4.900 euros para personas incluidas en algún colectivo de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo. 	<p>menos de 50 empleados.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Creación empleo para trabajadores con discapacidad. La deducción es de 9.000 euros para contrato de trabajadores con discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65% y 12.000 euros para trabajadores con discapacidad igual o superior al 65%.
---	--

Tabla 2.8. Deducciones

Existen diferencias significativas

CAPÍTULO 3. REGLAS DE ATRIBUCIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PV

Se analizan desde el artículo 14 al artículo 20 de la sección 3ª “Impuesto de Sociedades” de la ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Se trata de averiguar si una sociedad determinada debe tributar al País Vasco o al Estado, qué competencias puede ejercer la Comunidad en el Impuesto sobre Sociedades (sobre la normativa, la recaudación y la gestión) y cuándo puede ejercerlas (requisitos de domicilio o de cifra de negocios).

3.1. APLICACIÓN DE LA NORMATIVA

Se aplica la normativa del País Vasco cuando los sujetos pasivos tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

Se aplica la normativa del Estado a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco, con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior mayor que 7 millones de euros, y que el 75% o más de ese volumen de operaciones se haya realizado en territorio común. A los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal esté en territorio común, con un volumen de operaciones mayor que 7 millones de euros y que el total de las operaciones se haya realizado en el País Vasco se les aplica la normativa autónoma.

En el volumen de operaciones no se incluye el IVA, y se entiende que se ha realizado en el territorio en el que se entregan los bienes o se prestan servicios.

3.2. EXACCIÓN DEL IMPUESTO

A la Diputación Foral le corresponde la exacción del IS de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y un volumen de operaciones en el ejercicio anterior menor o igual que 7 millones de euros.

Los sujetos pasivos con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior mayor que 7 millones de euros tributan a la Diputación Foral o a la Administración del Estado en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. Podrá aplicarse una proporción diferente en los casos de fusión, escisión, aportación de activos, canje de

valores, inicio o cese de la actividad y ampliación o reducción significativa de la actividad en el territorio común o foral.

3.3. GESTIÓN DEL IMPUESTO

La gestión corresponde a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo. En el caso de que haya que hacer devoluciones, lo hace cada administración en la proporción que le corresponde.

3.4. INSPECCIÓN DEL IMPUESTO

La inspección corresponde a la misma administración de la que hay que aplicar la normativa.

3.5. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS, Y GRUPOS FISCALES

Cuando todas las entidades de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales tengan régimen foral, entonces a las agrupaciones y uniones de empresas también les corresponde la normativa del País Vasco.

En el caso de los grupos fiscales, están sujetos al régimen foral si la empresa dominante y todas las dependientes estaban sujetas al régimen foral cuando eran individuales, y están sujetos al régimen común si la empresa dominante y las dependientes estaban sujetas al común. El grupo fiscal tributa a una y otra administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

CAPÍTULO 4. CONSECUENCIAS DE LAS DIFERENCIAS EN EL IS ENTRE EL PAÍS VASCO Y EL ESTADO Y DE LAS REGLAS DE ATRIBUCIÓN DEL IMPUESTO

Basándonos en el estudio realizado por López y Zabalza (2015), vamos a ver las diferencias y consecuencias en el IS entre el País Vasco y el Estado y las reglas de atribución.

4.1. DIFERENCIAS

Actualmente en España existen dos sistemas de tributación, que se diferencian en las competencias de rendimiento, aplicación y regulación. Estos dos sistemas son el foral, que afecta a las Comunidades Autónomas de Navarra y País Vasco, y el común, que se aplica en el resto del territorio español. De todos los impuestos, el Impuesto sobre Sociedades es el que más se diferencia de un sistema a otro.

La primera diferencia es que las comunidades que siguen el sistema foral tienen un rendimiento del 100%, es decir, se quedan con la totalidad de la recaudación, mientras que las comunidades de sistema común tienen un rendimiento del 0%, porque lo recauda la administración central.

La segunda diferencia es que las comunidades de sistema foral se encargan de la gestión y administración del impuesto; y en el caso de las comunidades de sistema común, se encarga la Administración Central.

La tercera diferencia es sobre las competencias normativas. Las comunidades de sistema foral tienen todas las competencias normativas, entre ellas establecer el tipo impositivo. Las comunidades de sistema común no tienen ninguna competencia normativa, las tiene la Administración Central.

Con esta distinción se observa que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo propio para País Vasco y Navarra, y es un tributo central para el resto de las comunidades.

Como he explicado antes en el capítulo 1, con los criterios de Musgrave se concluye que el Impuesto de Sociedades no debería descentralizarse. Uno de los principales motivos que aconseja no descentralizarlo es que es un impuesto con una movilidad interjurisdiccional muy alta. Es decir, las empresas tienen facilidad para trasladarse a comunidades con un tipo impositivo más bajo, lo que llevaría a las comunidades a competir entre sí bajando los tipos hasta que el impuesto desapareciera.

Pero el País Vasco y Navarra lo tienen descentralizado, y por tanto tienen capacidad para decidir el tipo impositivo, mientras que las demás lo tienen fijo. De esta manera, el tipo impositivo es un poderoso instrumento de competencia fiscal para las comunidades de sistema foral, ya que lo pueden poner por debajo del tipo fijado por el Estado y así atraer sociedades de otras comunidades y recaudar más. Esto pone en desventaja al resto de comunidades autónomas, especialmente las cercanas al País Vasco y Navarra, como Cantabria, Castilla y León, La Rioja y Aragón, cuyas sociedades decidirán trasladarse.

4.2. CONSECUENCIAS

Las medidas expuestas en el capítulo 3 sobre las reglas de atribución del IS son muy beneficiosas para las comunidades de régimen foral, pero perjudican al resto puesto que pueden perder la sede de las empresas, los trabajadores, la renta, el consumo, etc.

También podemos pensar que empresas con domicilio fiscal en territorio común y con filiales en territorio foral puedan sopesar favorablemente la posibilidad de segmentar la empresa en dos, una con domicilio fiscal en territorio común y otra con domicilio fiscal en territorio foral para aprovechar los beneficios fiscales forales.

Otra consecuencia de la actual legislación sería que una empresa con un volumen mayor que 7 millones de euros, que tenga más del 75% de sus operaciones en territorio común y con domicilio fiscal en territorio foral, puede decidir segmentar la empresa en dos o más partes de forma que ninguna de ellas supere los siete millones, y por tanto tributar al completo en el territorio foral.

Según Poncela (2004), a pesar de que las comunidades forales tienen más ventajas fiscales, no es suficiente motivo para desplazarse de una región a otra, debido a que al tratarse de empresas ya establecidas, los costes de renuncia a las instalaciones, clientela y negocio tradicional pueden ser demasiado altos, sobre todo en empresas especialmente enraizadas en la región de origen. Pero la posibilidad de soportar una carga fiscal mucho más elevada disminuye significativamente el atractivo de localización de nuevas empresas, de origen regional, nacional e internacional en las Comunidades próximas a las forales, aun siendo conscientes de la compleja variedad de factores que condicionan este tipo de decisiones y de la gran importancia que tienen otros distintos a los fiscales.

4.2.1. Caso mediático

Es representativo el artículo periodístico de José María Irujo (Madrid, 19 febrero 2012) titulado “Hacienda investiga a Rafael Nadal y le obliga a cambiar de domicilio fiscal”, publicado por economia.elpais.com:

“Las sociedades del tenista Rafael Nadal, que entre 2005 y 2011 movieron 56 millones de euros, solicitaron el 23 de diciembre de 2011 el cambio de domicilio desde el País Vasco a Manacor (Baleares).

El entramado societario de Rafael Nadal ha disfrutado de domicilio fiscal en San Sebastián (Gipuzkoa) durante seis años beneficiándose de un régimen especial de esa comunidad sin que las actividades de sus sociedades ni su gestión se desarrollaran en esa ciudad, según una investigación de la Agencia Tributaria. El pasado mes de diciembre, inspectores de este organismo y el asesor fiscal del deportista llegaron a un acuerdo por el que Nadal pidió el cambio de domicilio y rellenó el formulario 036, el obligatorio para hacer efectivo el traslado.

El acuerdo implica la regularización del tenista en sus pagos a la Agencia Tributaria a la que sus sociedades no habían cotizado durante ese periodo y que ahora le ha obligado a pagar varios millones de euros, según fuentes de la inspección tributaria.

La investigación sobre el domicilio fiscal de las sociedades de Nadal se enmarca en un programa de la Agencia Tributaria por el que lleva más de cinco años husmeando a centenares de sociedades radicadas en el País Vasco y Navarra que simulan desarrollar su gestión y actividades en esas comunidades para beneficiarse de una fiscalidad, que en ocasiones llega a ser casi inexistente. Las de Nadal tenían ese perfil, según aseguran fuentes cercanas a la investigación. La ley es muy clara: el domicilio social debe estar donde se desarrolle la actividad y la gestión.”

CAPÍTULO 5. POSIBLES SOLUCIONES. COMPARATIVA.

En esta parte vamos a aportar, en primer lugar, alguna idea para solucionar las consecuencias negativas que hemos visto en el capítulo 4, para a continuación hacer un estudio comparado con el sistema impositivo de Estados Unidos, por ser un Estado federal, y por tanto descentralizado, de gran transcendencia económica y tradición democrática a nivel mundial. Finalmente veremos cómo sería la aplicabilidad del método americano a España siguiendo las recomendaciones dictadas por la Unión Europea.

5.1. SOLUCIONES APORTADAS

Actualmente las CCAA de sistema común tienen sistemas impositivos con desventajas respecto de los forales (a pesar de que desde la promulgación de la ley 27/2014 se ha reducido el tipo impositivo general en los territorios comunes). Para evitar las consecuencias negativas para las empresas ubicadas en el territorio común se podrían adoptar algunas de las medidas siguientes:

- Descartamos la aplicación de subvenciones por parte del Estado a las nuevas sociedades que se formen en las comunidades autónomas próximas al País Vasco, ya que la UE las anularía porque las consideraría ayudas del Estado.
- Descartamos también la descentralización de las demás comunidades porque en el capítulo 1 ya hemos analizado que el IS debe ser un impuesto central.
- Igualmente descartamos la centralización de competencias ya descentralizadas, normativas y no normativas, porque parece muy difícil de aplicar por las connotaciones políticas que implica.
- Se puede favorecer la ubicación de empresas en el territorio común mediante sistemas que permitan reducir costes a las sociedades o medidas que favorezcan la comercialización de sus productos, como por ejemplo modernización de infraestructuras. No obstante, esta medida no es totalmente eficaz porque el gobierno de las jurisdicciones forales podría aplicarla de igual forma y con mayores ventajas para las empresas ubicadas en el territorio foral y porque otras comunidades autónomas podrían quedar perjudicadas.

Por todo ello vamos a ver cómo lo solucionan en un país federal de gran actividad económica y tradición democrática, Estados Unidos.

5.2. SISTEMA IMPOSITIVO ESTADOUNIDENSE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Como dicen los autores Pomp y Lucas (2007), a fin de poder sacar partido a la experiencia de Estados Unidos, es esencial conocer en profundidad los fundamentos legales y el funcionamiento en la práctica de la tributación multiestatal de las empresas.

Por empresas interestatales se entiende aquellas empresas que desarrollan su actividad económica en un solo Estado. Las empresas que operan económicamente en más de un Estado reciben el nombre de empresas multiestatales.

En Estados Unidos cada Estado ha diseñado su propio impuesto de sociedades. Todos ellos, sin embargo, guardan importantes similitudes, ya que ningún Estado se ha aventurado a reinventar el impuesto de sociedades federal, regulado en el Internal Revenue Code – IRC – (código tributario Estadounidense).

Esta similitud legislativa del Impuesto de Sociedades se debe asimismo a la adopción por la mitad de los Estados de los principios contenidos en el Uniform Division of Income for Tax Purposes Act (UDITPA), promulgado en 1957. Aquellos que no han acogido expresamente la regulación contenida en UDITPA han optado por aprobar otras leyes cuyo contenido parte esencialmente del enfoque básico de esta disposición.

La Constitución de los Estados Unidos permite a los Estados gravar una parte de la renta de las sociedades, siempre y cuando exista una conexión o relación suficiente con dicho Estado, un nexo.

En líneas generales, en una empresa se pueden distinguir dos tipos de ingresos: los de carácter comercial o empresarial (business income) y los ingresos no comerciales o empresariales (nonbusiness income).

Los ingresos comerciales se atribuyen mediante la **fórmula del prorrateo**, mientras que los que entran en la categoría de no comerciales se acogerán a las directrices de la **imputación específica**, coexistiendo, por tanto, ambos métodos.

Con el método del prorrateo las empresas se sirven de la fórmula establecida por los Estados a fin de calcular un determinado porcentaje de la base imponible, que es igual a la cuantía de sus actividades dentro del Estado sobre la totalidad de sus actividades comerciales. Los ingresos no comerciales se atribuyen en su totalidad a determinados Estados. Cada estado tiene su propio tipo impositivo del Impuesto de Sociedades.

Tal y como dicen los autores: metafóricamente se pueden concebir los ingresos comerciales o empresariales de una sociedad como un pastel; la fórmula de prorrateo determi-

na el trozo de pastel que se lleva cada Estado. Por su parte, la imputación específica se podría asimilar a un helado de cucurucho, indivisible, pues establece qué Estado se come todas las bolas del helado junto a su trozo de pastel.

5.2.1. La fórmula del prorrateo

Este sistema emplea una fórmula para dividir la base imponible de una empresa entre los Estados en los que ésta lleva a cabo sus actividades económicas. En concreto, la fórmula se aplica a fin de obtener un porcentaje de prorrateo, basado en el grado de actividad o presencia de la compañía en ese Estado. El funcionamiento de la fórmula es el siguiente:

$TIA = TIM \times 1/3$ (ventas A/ventas M + salarios A/salarios M + propiedad A/propiedad M) donde:

- TIA= Renta mundial gravable de la compañía atribuible al Estado A, y calculada en base a la normativa de dicho Estado.
- TIM = Renta mundial gravable prorrateable de acuerdo con la normativa del Estado A.
- Ventas A = Volumen de ventas en el Estado A.
- Ventas M = Volumen de ventas a nivel mundial.
- Salarios A = Nivel de salarios en el Estado A.
- Salarios M = Nivel de salarios a nivel mundial.
- Propiedades A = Propiedades situadas en el Estado A.
- Propiedades M = Propiedades de la compañía a nivel mundial.

Esta fórmula de los tres factores se desarrolló en unos años en los que la economía estaba orientada hacia la producción y el mercantilismo, contexto en el cual la fórmula funcionó satisfactoriamente. El impuesto de sociedades ha demostrado tener una gran elasticidad ante los diversos cambios estructurales acontecidos, gracias a la continua elaboración de nuevas fórmulas alternativas.

Durante años, los Estados atribuyeron el mismo valor a cada factor en la fórmula. Actualmente, la gran mayoría de Estados da mayor peso al volumen de ventas que a los factores de salarios o propiedad.

Los tribunales estadounidenses exigen que la fórmula de prorrateo sea, ante todo, justa, prohibiendo explícitamente la adopción de implementación de fórmulas inherentes o intrínsecamente arbitrarias. Por tanto, la fórmula de prorrateo debe tener:

- Consistencia interna: en el caso de que la fórmula se aplicase en todas y cada una de las jurisdicciones, no más del 100% de la renta obtenida por una empresa sería sometida a imposición.
- Consistencia externa: los factores de la fórmula deben reflejar de manera efectiva y razonable cómo se generan los ingresos.

Constitucionalmente, el contribuyente tiene el derecho a probar que la fórmula adoptada y empleada por un Estado distorsiona los resultados. Asimismo, numerosos Estados permiten a los contribuyentes modificar o sustituir la fórmula en vigencia por un método diferente, siempre y cuando consigan demostrar que la fórmula alcanza resultados indebidos y que le falta consistencia interna o externa. Para ello, aquellas empresas que aleguen invalidez de una fórmula, deben presentar evidencias claras y concluyentes de que la fórmula da resultados desproporcionados en relación a las actividades desarrolladas en el Estado.

No toda la renta de una empresa es susceptible de división y asignación a diferentes Estados con los que tenga nexos. El Tribunal Supremo ha declarado en numerosas ocasiones que el principio de “unidad de negocio” es esencial en el sistema del prorrateo. La jurisprudencia se ha limitado a identificar algunos de los indicios de la existencia de un negocio unitario:

- La unidad de gestión y administración.
- La existencia de relaciones efectivas y concretas entre las actividades de dentro y fuera del Estado.
- La integración funcional, centralización de la administración y economías de escala.
- La dependencia recíproca sustancial.
- Los intercambios y transferencias de valor de difícil cuantificación.

La aplicación de la fórmula del prorrateo tiene las siguientes ventajas:

- Una de las mayores virtudes del prorrateo es que la fórmula divide la renta que no puede ser fácilmente distribuida geográficamente, y para ello emplea factores que sí pueden ser identificados a efectos territoriales: propiedad, salarios y ventas.
- La generalizada aceptación de la fórmula de prorrateo se debe, en gran medida, al acierto en su forma de dividir la base imponible. Al servirse de la propiedad, el nivel de salarios y el volumen de ventas, la fórmula incorpora las exigencias

de los Estados donde se desarrollan mayoritariamente actividades de producción, y también las exigencias de los Estados que constituyen predominantemente un mercado para productos fabricados en otros Estados.

- La fórmula puede concebirse como un instrumento de asignación de ingresos a aquellos Estados que prestan una serie de beneficios, servicios, oportunidades, infraestructuras y protección a las empresas. La existencia de carreteras, el mantenimiento de cuerpos de policías y bomberos, escuelas, infraestructuras legales y otros bienes y servicios públicos facilitan la obtención de beneficios para las empresas, teniendo los Estados derecho a una recompensa a cambio de todo ello.

5.2.2. Imputación específica

Según este método, el contribuyente sólo paga a un Estado. Generalmente, bajo los criterios establecidos por UDITPA, se aplica cuando el prorrateo no se puede emplear porque la renta no procede de actividades económicas del negocio unitario del contribuyente.

Los ingresos procedentes de todo tipo de activos forman parte de la totalidad de ingresos del negocio unitario de la sociedad.

Si los ingresos son comerciales, se utiliza la fórmula del prorrateo, por la que los contribuyentes pagan el impuesto proporcionalmente en los estados en los que desarrollan su actividad. Pero si los ingresos no son comerciales, es decir, proceden de activos que posee la sociedad, entonces se aplica la imputación específica, por la que el contribuyente paga el impuesto en el domicilio social.

Pero no todos los ingresos procedentes de activos se consideran no comerciales, sólo si proceden de la empresa matriz o de una división. Si la división se convierte en filial, entonces los ingresos procedentes de activos se consideran comerciales, y por tanto se aplica la fórmula del prorrateo.

5.3. APLICACIÓN DEL SISTEMA IMPOSITIVO ESTADOUNIDENSE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A LA SITUACIÓN DE ESPAÑA

La Comisión Europea emitió en el año 2001 (Pomp y Lucas 2007) una comunicación en la que analizaba la repercusión de la tributación acumulada de las empresas en diferentes Estados Miembros en la construcción de un Mercado Interior. El modelo propuesto por la DG de Fiscalidad y Unión Aduanera presenta marcadas similitudes con el régi-

men fiscal a nivel estatal aplicable a las empresas estadounidenses y que, salvando las diferencias existentes entre los EEUU y la Unión Europea, puede servir como punto de referencia en la articulación e implementación del sistema fiscal europeo.

De igual manera podemos extrapolar al sistema fiscal español en la aplicación del Impuesto de Sociedades, pudiendo hacer dos consideraciones:

- Considerar España, a efectos del IS, como dos jurisdicciones, la Foral del País Vasco y Navarra y el denominado territorio común, que correspondería al resto de España.
- Considerar España, a efectos del IS, como 17 jurisdicciones, una por cada Comunidad.

Siendo coherentes con nuestra deducción de que el IS debería ser central, descartamos la segunda consideración porque incidiría en un proceso de mayor descentralización del actual.

Partiendo de la situación actual en la que en España conviven dos legislaciones, según el territorio de ubicación, entendemos que sí que sería factible aplicar el sistema dual estadounidense de la fórmula del prorrateo para los ingresos comerciales y la imputación específica para los ingresos no comerciales.

Hay que tener en cuenta que para aplicar el sistema estadounidense de la fórmula del prorrateo de forma eficaz se tendrían que cumplir dos condiciones, que sí parece que se cumplen en Estados Unidos, una legislativa y otra judicial:

- Condición legislativa: rapidez legislativa para adaptar la fórmula planteada del prorrateo a las situaciones coyunturales de la economía, en cuanto número de factores y peso de cada uno de los factores.
- Condición judicial: rapidez judicial en las demandas interpuestas por las empresas que consideren injusta la aplicación de la fórmula del prorrateo vigente en cada momento, en aplicación de los principios de coherencia interna, coherencia externa y unidad de negocio.

5.4. APLICACIÓN DEL PRORRATEO A ESPAÑA CON EJEMPLOS

En España, actualmente, podemos encontrar diversas situaciones según las cuales se aplica la normativa foral o la común en el IS. Puesto que la normativa foral tiene ventajas fiscales respecto a la común, las sociedades tenderán a tener su domicilio en el País Vasco. Es decir, existe un problema de competencia fiscal. Ahora vamos a ver qué ocu-

re en cada una de las posibles situaciones que contempla la normativa (Artículo 14, de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco), y qué ocurriría si se aplicara la fórmula del prorrateo en vez de la normativa actual.

También vamos a ver a qué jurisdicción corresponde la exacción del impuesto. (Artículo 15, de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco). La exacción no influye en las decisiones societarias, puesto que la cantidad que tributa la sociedad depende de la normativa que se le aplique, no de la jurisdicción que le exige el pago del impuesto.

Con respecto a la competencia fiscal, la fórmula del prorrateo implica un cambio de la normativa (Artículo 14). Además, como la fórmula del prorrateo sirve para saber qué parte del beneficio se genera en cada región, parece más justo aplicar la fórmula del prorrateo también para la exacción (Artículo 15).

5.4.1. Caso A: Volumen de operaciones menor de 7 millones €

Con la situación actual existen dos posibilidades, según el domicilio fiscal:

- Domicilio fiscal en el País Vasco.
 - 1.- La recaudación es para el País Vasco.
 - 2.- La normativa que se aplica es la del País Vasco.
- Domicilio fiscal en el Territorio Común.
 - 1.- La recaudación es para el Territorio Común.
 - 2.- La normativa que se aplica es la del Territorio Común.

El contribuyente, en este caso, prefiere tener su domicilio fiscal en el País Vasco, ya que así se aplica la normativa foral, que tiene más ventajas fiscales. Por tanto, sí que existe el problema de competencia fiscal.

Ahora vamos a ver si, con la fórmula del prorrateo, se soluciona este problema, para ello pongamos el siguiente ejemplo:

	País Vasco	Territorio Común
Ventas	50%	50%
Salarios	30%	70%
Patrimonio	90%	10%

Tabla 5.1 Ejemplo de prorrateo caso A

Domicilio fiscal: País Vasco

$$\rightarrow \text{BI del PV} = \text{BI total} * 1/3 * (0'5 + 0'3 + 0'9) = 57\% \text{ BI total}$$

$$\rightarrow \text{BI del TC} = \text{BI total} * 1/3 * (0'5+0'7+0'1) = 43\% \text{ BI total}$$

Domicilio fiscal: Territorio Común

$$\rightarrow \text{BI del PV} = \text{BI total} * 1/3 * (0'5 + 0'3 + 0'9) = 57\% \text{ BI total}$$

$$\rightarrow \text{BI del TC} = \text{BI total} * 1/3 * (0'5+0'7+0'1) = 43\% \text{ BI total}$$

Con el prorrateo, al contribuyente le es indiferente tener su domicilio fiscal en el País Vasco o en Territorio Común. Por tanto, la fórmula del prorrateo sí que soluciona el problema de competencia fiscal.

5.4.2. Caso B: Volumen de operaciones mayor de 7 millones €

Con la situación actual existen tres posibilidades según el territorio donde se realizan las operaciones:

5.4.2.1. Caso B1: 100% de las operaciones se realiza en el PV

1.- La recaudación es para el PV, independientemente del domicilio fiscal.

2.- La normativa que se aplica es la del PV, independientemente del domicilio fiscal.

Al contribuyente le es indiferente tener el domicilio fiscal en un territorio que en otro.

Por tanto, no existe el problema de competencia fiscal.

Con la fórmula del prorrateo, sigue sin haber competencia fiscal porque el domicilio es indiferente para el contribuyente. Su reparto sería, por ejemplo, el siguiente:

	País Vasco	Territorio Común
Ventas	100%	0%
Salarios	50%	50%
Patrimonio	60%	40%

Tabla 5.2 Ejemplo de prorrateo caso B1

$$\rightarrow \text{BI del PV} = \text{BI total} * 1/3 * (1 + 0'5 + 0'6) = 70\% \text{ BI total}$$

$$\rightarrow \text{BI del TC} = \text{BI total} * 1/3 * (0 + 0'5 + 0'4) = 30\% \text{ BI total}$$

5.4.2.2. Caso B2: 80% ($\geq 25\%$, $< 100\%$) de las operaciones se realiza en el PV y el 20% ($< 75\%$, $> 0\%$) en TC

Se abren dos posibilidades según el domicilio fiscal:

- Domicilio fiscal en el País Vasco.
 - 1.- El 80% de la recaudación es para el PV y el 20% para el Estado.
 - 2.- La normativa que se aplica es la del País Vasco.
- Domicilio fiscal en el Territorio Común.

1.- El 80% de la recaudación es para el PV y el 20% para el Estado.

2.- La normativa que se aplica es la del Territorio Común.

El contribuyente, en este caso, prefiere tener su domicilio fiscal en el País Vasco, ya que así se aplica la normativa foral, que tiene más ventajas fiscales. Por tanto, sí que existe el problema de competencia fiscal.

Ahora vamos a ver cómo se soluciona este problema con la fórmula del prorrateo. Pongamos el siguiente ejemplo:

	País Vasco	Territorio Común
Ventas	80%	20%
Salarios	50%	50%
Patrimonio	60%	40%

Tabla 5.3 Ejemplo de prorrateo caso B2

$$\rightarrow \text{BI del PV} = \text{BI total} * 1/3 * (0'8 + 0'5 + 0'6) = 63\% \text{ BI total}$$

$$\rightarrow \text{BI del TC} = \text{BI total} * 1/3 * (0'2 + 0'5 + 0'4) = 37\% \text{ BI total}$$

5.4.2.3. *Caso B3: 80% ($\geq 75\%$) de las operaciones se realiza en el TC y el 20% ($<25\%$) en el PV.*

1.- El 20% de la recaudación es para el PV y el 80% para el Estado, independientemente del domicilio fiscal.

2.- La normativa que se aplica es la del TC, independientemente del domicilio.

Al contribuyente le es indiferente tener el domicilio fiscal en un territorio que en otro.

Por tanto, no existe el problema de competencia fiscal.

Con la fórmula del prorrateo, sigue sin haber competencia fiscal porque el domicilio es indiferente para el contribuyente. Su reparto sería, por ejemplo, el siguiente:

	País Vasco	Territorio Común
Ventas	20%	80%
Salarios	50%	50%
Patrimonio	60%	40%

Tabla 5.4 Ejemplo de prorrateo caso B3

$$\rightarrow \text{BI del PV} = \text{BI total} * 1/3 * (0'2 + 0'5 + 0'6) = 43\% \text{ BI total}$$

$$\rightarrow \text{BI del TC} = \text{BI total} * 1/3 * (0'8 + 0'5 + 0'4) = 57\% \text{ BI total}$$

5.4.3. Resumen

Vamos a resumir todo esto en una tabla:

	Competencia fiscal con la normativa actual	Competencia fiscal con la fórmula del prorrateo	El prorrateo soluciona la competencia fiscal	El prorrateo produce competencia fiscal
Ventas <7mill€	SÍ (*)	NO	SÍ	NO
Ventas >7mill€ Ventas PV=100%	NO	NO	NO	NO
Ventas >7mill€ 25% ≤ Ventas PV <100	SÍ	NO	SÍ	NO
Ventas >7mill€ Ventas PV <25%	NO	NO	NO	NO

Tabla 5.5 Tabla resumen

(*) En este caso el PV también se beneficia de la recaudación.

En conclusión, se ha comprobado que con la fórmula del prorrateo nunca existe el problema de competencia fiscal. Esto es debido a que la base imponible que corresponde a cada jurisdicción se calcula independientemente del domicilio fiscal. Por lo tanto, sí que sería aconsejable aplicar el prorrateo en España, y de esta manera se solucionaría el problema de competencia fiscal que existe en los casos que hemos visto.

BI = Base Imponible

PV = País Vasco

TC = Territorio Común

CONSIDERACIONES FINALES

Una vez concluido el trabajo y conseguidos los objetivos propuestos, extraemos las siguientes conclusiones:

- El impuesto de sociedades debería ser un impuesto centralizado.
- No hay diferencias legislativas entre la normativa de cada provincia vasca.
- Hay diferencias legislativas entre la legislación vasca y la del territorio común.
- Estas diferencias pueden implicar modificaciones en las decisiones societarias en cuanto al domicilio fiscal.
- La fórmula del prorrateo que se aplica en Estados Unidos, aplicada en España en la consideración de la existencia de dos territorios, País Vasco y Territorio Común, minimiza considerablemente las consecuencias negativas que actualmente se observan en España.

El trabajo aporta un estudio comparado de tres niveles progresivos: legislación interprovincial del País Vasco, legislación española con la vasca y, finalmente, comparación del sistema de atribución de España con el de Estados Unidos.

El trabajo combina la Teoría Económica, concretamente los criterios de Musgrave, con los aspectos legislativos del Impuesto de Sociedades, considera la irreversibilidad del proceso de descentralización del Impuesto por cuestiones políticas y aporta una solución, la aplicación de la fórmula del prorrateo, para paliar las consecuencias de la descentralización manteniendo la descentralización.

El trabajo tiene como limitación principal que no analiza con detalle las diferencias de cultura legislativa y judicial entre Estados Unidos y España a la hora de aplicar la fórmula del prorrateo.

La metodología empleada en el trabajo se puede aplicar al análisis de cualquier tipo de impuesto para determinar si conviene centralizar o descentralizar, por motivos de competencia fiscal o por otros. La metodología empleada también se puede aplicar para resolver los problemas que pueda acarrear llevar a cabo una descentralización cuando la teoría no lo aconseja.

BIBLIOGRAFÍA

- Constitución española (1978): “Título I, Capítulo segundo, sección 2ª, Artículo 31.1”.
- Costa, M., Durán, J.M., Espasa, M., Estellar A. y Mora, A. (2005): *Teoría Básica de los Impuestos: un Enfoque Económico*, Madrid: Civitas.
- Departamento de Gestión Tributaria del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2013): *Sociedades*, Madrid: Agencia Tributaria.
- Irujo, J. M. (2012): “Hacienda investiga a Rafael Nadal y le obliga a cambiar de domicilio fiscal”, *El País*. 19 febrero 2012.
- Ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Sección 3ª: Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado. Ministerio de la Presidencia. Gobierno de España.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades. Boletín oficial del Estado. Ministerio de la Presidencia. Gobierno de España.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado. Ministerio de la Presidencia. Gobierno de España.
- López Laborda, J. y Zabalza, A. (2015): “A vueltas con la economía española”, *Papeles de economía española*, nº 143, España: FUNCAS. Pp. 94-109.
- Martínez Vázquez, J. (2013): “Tax Assignments at the Regional and Local Levels”, en Ahmad, E. y G. Brosio, eds. (2013): *Handbook of Multilevel Finance*, Cheltenham, UK: Edward Elgar, capítulo 14, pp. 358-388.
- Monasterio Escudero, C., Alcalá Agulló, F. y López Laborda, J. (2001): “La reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común”, en J.M. González-Páramo, eds. (2001): *Bases para un sistema estable de financiación económica*, Bilbao, España: Fundación BBVA, capítulo II, pp. 29-108.
- Musgrave, R. A. (1959). “*La Teoría de la Hacienda Pública: Un Estudio en Economía Pública*”.
- Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Guipúzcoa, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del País Vasco.
- Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Vizcaya, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial de Bizkaia.
- Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre sociedades. Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava.
- Oates, W: E. (1972): “*Fiscal Federalism*”, Nueva York, Harcourt Brace Jovanovich.

- Pomp, R. y Lucas Mas, M.O. (2007): “La Tributación Multiestatal de Sociedades en Estados Unidos (Una introducción al modelo de articulación entre sistemas tributarios estatales del mercado norteamericano)”, *Crónica Tributaria*, 122: 137-167.
- Poncela, A.C. (2004): “*Impuesto de Sociedades y atracción de empresas: el caso vasco visto desde Cantabria*”, UC.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado. Ministerio de la Presidencia. Gobierno de España.
- Zubiri, I., Serna Blanco, L. y Vallejo Escudero, M. (2010): “*Bases para una reforma fiscal en la CAPV*”, Vitoria-Gasteiz.

ANEXO I: CARACTERÍSTICAS DEL IS

I.I. FISCALIDAD

Según el Manual Práctico del Impuesto de Sociedades publicado por la Agencia Tributaria del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas:

La fiscalidad directa en el ámbito de la actividad económica se sustancia en el Impuesto sobre Sociedades. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter periódico y proporcional. Grava la renta obtenida por las sociedades. Su razón de ser se encuentra en el artículo 31.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio”.

Cuando la renta es obtenida por las personas físicas el impuesto establecido es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Sin embargo, cuando la renta es obtenida por las personas jurídicas (sociedad, asociación, fundación, etc.), o por un ente sin personalidad jurídica que se considere sujeto pasivo (fondo de inversión, UTE, fondo de pensiones, etc.) el impuesto establecido es el Impuesto sobre Sociedades (IS).

En este sentido el IS constituye un complemento del IPRF en el marco de un sistema tributario sobre la renta.

Cabe definir el IS como un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

- Carácter directo porque grava la renta como manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo.
- Naturaleza personal, porque tiene en cuenta determinadas circunstancias particulares de cada contribuyente a la hora de concretar la cuantía de la prestación tributaria que está obligado a satisfacer.

I.II. REGULACIÓN

A partir del 1 de enero de 2015 en España entra en vigor la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; sigue en vigor, mientras no contradiga la ley, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobaba el Texto re-

fundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Hasta entonces el IS se regía por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

La ley consta de un preámbulo y 9 títulos, además de disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales.

Algunos de los objetivos más importantes de la ley son los siguientes:

- Mantener los principios de neutralidad, igualdad y justicia. Es decir, el agente económico no debería alterar sus decisiones por la figura del impuesto, destacando los siguientes hechos: la aproximación entre el tratamiento de la financiación ajena y la propia (antes de la ley la balanza se inclinaba claramente a favor de la financiación ajena), la aproximación entre el tipo de gravamen nominal y el efectivo y la eliminación de incentivos fiscales.
- Incremento de la competitividad económica. Se reduce el gravamen general del 30 al 25 por ciento.
- Adaptación de la norma al derecho comunitario, al modificar el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en la legislación anterior y que había sido cuestionado por la Comisión Europea, ya que en esta ley se equipara el tratamiento de las rentas internas e internacionales.
- Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal. La alta variabilidad del IS muy asociado a la coyuntura económica hace que se tomen medidas de estabilidad y sostenibilidad del sector público, como por ejemplo la de ampliar la base imponible del Impuesto, así como la eliminación de determinadas deducciones.
- Endeudamiento-capitalización. Resulta necesario incidir en la neutralidad en la captación de financiación empresarial. En este objetivo incide la nueva reserva de capitalización.

El IS es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

El IS se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral Navarra.

Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.

Se entiende por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. En el caso de arrendamientos de inmuebles se requiere, al menos, la contratación de una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

Se entiende por entidad patrimonial, y por tanto no realiza actividad económica, aquélla en la que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no esté afecto por una actividad económica.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas anteriores.

La base imponible se determinará por el método de estimación directa o por el de estimación objetiva, cuando la ley determine su aplicación:

- Estimación directa: la base se determina mediante el resultado contable.
- Estimación objetiva: la base se determina mediante la aplicación de índices o módulos

Los ingresos y gastos derivados de las transacciones económicas se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

I.II.1. Amortizaciones

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la ley.

I.II.II. Gastos no deducibles

- Los que representen una retribución de los fondos propios.
- Los derivados de la contabilización del IS.
- Multas y sanciones, Pérdidas del juego, donativos y liberalidades.
- Gastos por atenciones que superen el 1% del importe neto de la cifra de negocio.
- Gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil que excedan 1 millón de euros o el importe establecido con carácter obligatorio.
- Gastos financieros netos que superen el 30% del beneficio operativo del ejercicio.

I.II.III. Exención para eliminar la doble imposición

Sirve para evitar la doble imposición sobre dividendos o participaciones en beneficios. Están exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades cuando el

porcentaje de participación sea al menos del 5% o el valor de adquisición supere los 20 millones de euros.

También sirve para evitar la doble imposición de rentas obtenidas en el extranjero. Están exentas las rentas obtenidas fuera del territorio español a través de un establecimiento permanente.

I.II.IV. Reducciones de la base imponible

Se establecen los siguientes tipos de reducciones de la base imponible:

- Reducciones de rentas procedentes de determinados activos intangibles como patentes.
- Obra benéfico social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias.
- Reserva de capitalización: 10% del importe del incremento de sus fondos propios, debiéndose mantener un mínimo de 5 años y figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado, con un máximo del 10 de la base imponible.
- Compensación de bases imponibles negativas. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con un límite del 70% de la base imponible.

I.II.V. Tipo de gravamen

- El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será el 25%.
- No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al 15%, excepto si tuvieran que tributar a un nivel inferior.
- Tributarán al 20% las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas.
- Tributarán al 10% las entidades sin fines lucrativos.
- Tributarán al 1%, según lo establecido en la ley 35/2003 y otras consideraciones:
 - Las sociedades de inversión de capital variable.
 - Los fondos de inversión de carácter financiero.
 - Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria.
 - El fondo de regulación del mercado hipotecario.
- Tributarán al 0% los fondos de pensiones regulados por la Ley de Planes y Fondos de Pensiones.

- Tributarán al 30% las entidades de crédito.

I.II.VI. Cuota íntegra

Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

I.II.VII. Deducción para evitar la doble imposición jurídica

Existen deducciones en los siguientes casos:

- Cuando en la base imponible se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero.
- Cuando el contribuyente haya obtenido varias rentas del extranjero.
- Cuando el contribuyente haya obtenido rentas a través de un establecimiento permanente.

I.II.VIII. Deducción para evitar la doble imposición económica internacional

Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos. Requisitos:

- Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.
- Que la participación se hubiera poseído de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya.

I.II.IX. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Se aplican deducciones por los gastos de las siguientes actividades:

- Actividades de investigación y desarrollo (25%), inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible (8%) e innovación tecnológica (12%).
- Inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. El porcentaje de deducción es el 20% respecto al primer millón de base de la deducción y el 18% sobre el exceso de dicho importe.
- Creación de empleo. Para el primer trabajador menor de 30 años, la deducción en la cuota íntegra es de 3.000 euros. Es una deducción ampliable en el caso de

contratación de empleados con prestación por desempleo pendiente, para empresas con plantillas con menos de 50 empleados.

- Creación de empleo para trabajadores con discapacidad. La deducción es de 9.000 euros para contrato de trabajadores con discapacidad $\geq 33\%$ y $< 65\%$ y 12.000 euros para trabajadores con discapacidad $\geq 65\%$.

I.II.X. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión

Los incentivos fiscales establecidos en ese apartado se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros y serán de aplicación en los 3 periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad alcance la cifra de 10 millones de euros.

- Libertad de amortización. La condición es que haya un incremento medio de plantilla de los 12 meses anteriores y un mantenimiento del incremento durante un mínimo de 24 meses. La cuantía de inversión máxima es 120.000 euros multiplicados por el incremento de plantilla medio con dos decimales.
- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores. Será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.
- Reserva de nivelación de bases imponibles. Estas entidades pueden minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe. En todo caso esta minoración no podrá superar el millón de euros.

I.III. VALORACIÓN, JUSTIFICACIÓN E INTEGRACIÓN DEL IS CON EL IRPF

A continuación, se va a desarrollar la valoración, la justificación y la integración del IS con el IRPF siguiendo a Costa y otros (2005).

I.III.I. Valoración del IS

El tipo impositivo debe ser proporcional porque las sociedades no obtienen más beneficios del sector público conforme aumenta el beneficio. Además, si el IS fuera progresivo, no redistribuiría la renta de forma equitativa porque los accionistas de una sociedad

con más beneficios no tienen porqué tener más capacidad económica. Por último, si fuera progresivo, las sociedades tenderían a fragmentarse.

En cuanto a las reducciones y deducciones o créditos fiscales, se dan debido a que hacen que el IS sea un instrumento de política económica que puede corregir externalidades negativas (desincentivar actividades contaminantes) y aumentar las positivas (adquisición de determinados activos, creación de empleo, creación de empleo para discapacitados, incentivar I+D+i y ciertos tipos de actividad, la localización de las sociedades en territorios deprimidos económicamente).

El IS es un impuesto neutral, es decir no influye sobre las decisiones empresariales de los administradores. Si la base imponible no fuera el beneficio económico, no sería neutral, y eso generaría ineficiencias en el nivel de inversión y en la política financiera.

Respecto a la incidencia del impuesto, Krzyaniak y Musgrave observaron que en competencia imperfecta el IS lo pagan los consumidores, en los cuales repercute el coste del impuesto, y en competencia perfecta pagan los accionistas, ya que los consumidores tienen más fuerza para que no suba el precio del producto.

Otros principios que cumple este impuesto son el de flexibilidad y el de minimización de los costes de administración.

Es flexible puesto que su recaudación es procíclica, pero no es tan acentuada como la del IRPF. Y minimiza los costes de administración debido a que el IS es un instrumento de control y retención de los beneficios obtenidos por los accionistas y administración de otros impuestos, aunque supone costes de cumplimiento fiscal para las sociedades por tener que hacer ajustes contables.

I.III.II. Justificación del IS

La justificación del IS es polémica porque se acumula al IRPF, produciéndose una doble imposición. De una parte se grava el beneficio de la sociedad y de otra el de los accionistas cuando se reparten los beneficios.

Existen dos visiones diferentes del IS, la absolutista y la integracionista.

I.III.III. Visión Absolutista

La visión absolutista proporciona argumentos a favor de la existencia del IS. Para empezar, mejora la equidad mediante la capacidad de pago, ya que con el IS se pretende que paguen los gestores por su mayor capacidad de pago en el caso de obtener grandes beneficios; y mediante el principio del beneficio, ya que las sociedades se benefician de

las ventajas de la regulación por el sector público de la responsabilidad limitada, así como de los bienes y servicios públicos como infraestructuras o educación y formación profesional de la mano de obra y técnicos especializados.

Por otra parte, el IS mejora la eficiencia puesto que es un impuesto sobre el beneficio económico, es decir, el excedente que está por encima de lo necesario para pagar a los empleados, proveedores, accionistas, etc. Se puede considerar como una compensación por la utilización de los factores de producción que permiten ese excedente, como recursos naturales, clima y tecnología.

El último argumento a favor del IS es la administración. El beneficio económico se puede repartir entre los accionistas o se puede quedar en la sociedad para reservas o inversiones. Si no existiera el IS, el beneficio repartido se gravaría con el IRPF, pero el retenido no se gravaría, por lo que los socios tenderían a elegir la retención de los beneficios. No sería una decisión óptima porque estaría condicionada por el pago de impuestos, lo que podría llevar a inversiones innecesarias. Además, es un mecanismo de control de los accionistas por parte del gobierno, sobre todo los no residentes, que no pagan IRPF.

I.III.II.II. Visión Integracionista

La visión integracionista proporciona argumentos en contra, y propone la eliminación del IS o, al menos, introducir algún factor corrector de la doble imposición.

Este punto de vista muestra que el IS, aunque está previsto para gravar el beneficio de los gestores y administradores, lo acaban pagando los accionistas porque reciben menos renta y los consumidores porque el impuesto repercute en el precio del producto o servicio que proporciona la sociedad.

Además, la sociedad es un mecanismo para convertir la inversión en renta, pero si no se corrige la doble imposición del IS e IRPF, no se cumple ni la equidad horizontal ni vertical.

La equidad horizontal no se cumple porque un inversor de una sociedad pagaría más impuestos con un beneficio dado que otro tipo de inversor que obtenga el mismo beneficio, ya que el primero pagaría el IS más el IRPF y el segundo sólo el IRPF.

La equidad vertical tampoco se cumple cuando, por ejemplo dos individuos, uno pobre y otro rico, invierten en acciones. El IRPF es progresivo, pero el IS es proporcional, por lo que la doble imposición es regresiva. Los dos pagan más de lo que deberían por la

doble imposición, pero además el pobre en un porcentaje mayor al que le correspondería si sólo hubiera que pagar el IRPF.

Por último, se producen varias ineficiencias para evitar pagar el IS: se reduce el nivel de inversión en sociedades por la doble imposición, se incentiva la inversión con capital ajeno en vez de propio, se crean más empresas no societarias, y las sociedades se trasladan a países donde el IS sea más bajo.

I.III.III. Sistemas de integración del IS con el IRPF

Se puede corregir o no la doble imposición que se produce con el IS y el IRPF. Con el sistema clásico no se corrige. Existe un sistema de integración parcial, que corrige la doble imposición de los dividendos, que son los beneficios distribuidos. En España el socio se imputa a su IRPF el dividendo, y se lo deduce del IS. Otro sistema es el de integración total, en el que no hay IS o sí que existe como mecanismo de control pero el tipo impositivo es cero.

Por todo lo que hemos dicho, hay más argumentos a favor de que se integren, es decir, que no exista el IS, pero surgen dificultades como identificar al accionista o que el accionista debería imputarse en el IRPF los beneficios distribuidos y no distribuidos. Por lo tanto en España y otros países se opta por una solución intermedia que es la de corregir la doble imposición de los dividendos mediante la deducción de los dividendos repartidos de la base imponible para aplicar el IS.