



Universidad
Zaragoza

LA PROPUESTA DE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

TRABAJO FIN DE GRADO

Realizado por:
BEATRIZ PILAR BARRIO BERNAD

Tutorizado por:
Dr. Jaime Sanaú Villarroya

**Facultad de Economía y Empresa
Grado en Administración y Dirección de Empresas**

Curso 2015-2016

RESUMEN

El proyecto se basa en la realización de un estudio sobre el sistema fiscal español así como para la reforma propuesta del mismo centrándonos, particularmente, en el Impuesto sobre Sociedades. En primer lugar, se analizará el Impuesto sobre Sociedades, de forma detenida analizando sus principales características. Posteriormente, nos detendremos en las consecuencias de la crisis económica en la recaudación impositiva, así como la situación macroeconómica en la que quedó España tras la misma y las medidas que se han realizado para salir de ella. Continuando, atenderemos a propuesta de reforma del sistema fiscal español, a los problemas del sistema actual y a las posibles soluciones, todo ello basándonos en el Informe de la Comisión de Expertos, deteniéndonos en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Por último, se realizará un estudio sobre la propuesta de reforma para el Impuesto sobre Sociedades y una breve reseña de los problemas actuales debido al déficit público.

Palabras clave: sistema fiscal español, Impuesto sobre Sociedades, fraude fiscal.

ABSTRACT

The project is based on a research of the Spanish tax system and to its reform proposal, particularly in the corporate income tax. First, the income tax will be analyzed, analyzing its main features. Later, we will explore the consequences of the economic crisis on tax revenue, as well as the macroeconomic situation in which Spain stayed after it and the measures that have been made out of it.

Continuing, a Spanish proposal to reform the tax system will be studied, as well as the problems of the current system and the possible solutions all based on the Report of the Committee of Experts, stopping in the fight against fraud and tax evasion.

Finally, a study on the proposed amendment to the income tax and a brief overview of the current problems because of the public deficit will be carried out.

Keywords: Spanish tax system, corporate tax, tax evasion.

ÍNDICE

Abreviaturas	Pág. 4
1. INTRODUCCIÓN	Pág. 5
2. UNA CUESTIÓN PREVIA: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	Pág. 7
2.1 Ámbito de aplicación del impuesto	Pág. 8
2.2 ¿Quiénes están sujetos al impuesto?	Pág. 9
2.3 ¿Quiénes están obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre sociedades?	Pág. 10
2.4 Período impositivo y devengo	Pág. 11
2.5 Hecho imponible	Pág. 11
2.6 Base imponible	Pág. 12
2.7 Recaudación	Pág. 13
3. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA CRISIS ECONÓMICA	Pág. 13
4. LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	Pág. 20
4.1 La lucha contra el fraude fiscal	Pág. 25
5. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	Pág. 29
6. CONCLUSIONES	Pág. 34
7. BIBLIOGRAFÍA	Pág. 36
ANEXO I	Pág. 41
ANEXO II	Pág. 42

ABREVIATURAS

art.: artículo

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ITP y AJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

núm.: número

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

p.: página

PIB: Producto Interior Bruto

pp.: páginas

PYMES: Pequeñas y Medianas Empresas

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto 634/2015, de 10 de julio

ss.: siguientes

UE: Unión Europea

vid.: véase

1. INTRODUCCIÓN

El área en la cual quería desarrollar mi trabajo la tuve clara desde el primer momento, debido a que a lo largo la carrera me han resultado muy interesantes las asignaturas que han tratado el tema fiscal en la actividad empresarial, asimismo las salidas laborales que barajo para mi futuro tienen todas mucho que ver con la materia fiscal. Por ello, y también por mi doble grado, vi muy oportuno abordar el tema tributario en mi trabajo de fin de grado.

En cuanto al tema en concreto, han sido dos los motivos principales que me han llevado a elegirlo. El primero de ellos es que es una materia de máxima actualidad, en la medida de las últimas modificaciones que ha sufrido el impuesto en 2015.

Asimismo, debido a la crisis de los últimos tiempos que ha afectado en gran medida a España, nos encontramos ante una cuestión que ha cobrado gran repercusión. En este sentido, puede afirmarse que los impuestos y la crisis están estrechamente ligados, presentándose como la principal forma de recaudación de los Estados, que tanto han sufrido en los últimos años. Asimismo como medida se ha propuesto la reforma del sistema fiscal español, que de llevarse a cabo tendrá una gran relevancia y afectará a todas las personas físicas y jurídicas que tributen en España. El análisis lo voy a realizar teniendo muy en cuenta el contexto macroeconómico en el que se encuentra el país, pues las medidas aprobadas para que la economía tenga un crecimiento a medio-largo plazo, junto con los elevados niveles de desempleo y déficit público han afectado en gran medida a mi análisis.

El segundo de los motivos que me ha llevado a la elección del tema se centra en que el Impuesto sobre Sociedades constituye una materia apenas estudiada en el Grado en Administración y Dirección de Empresas, sin embargo es aplicado en todas las asignaturas de Contabilidad estudiadas durante el Grado. Por ello y debido a mi elevado interés en la fiscalidad, me ha parecido una excelente manera de profundizar.

El trabajo, centrado en el Informe elaborado por la Comisión de expertos nombrados por el Gobierno de España para la reforma del sistema tributario español, se estructura principalmente en cuatro capítulos. En el primer capítulo introductorio, centrado en el Impuesto sobre Sociedades, donde se analizaran las principales

características del IS. El segundo capítulo trata de la crisis económica y de su impacto en la recaudación impositiva centrándome particularmente en el Impuesto sobre Sociedades. En el capítulo tercero analizo la propuesta de reforma del sistema fiscal junto con recomendaciones de órganos de ámbito internacional, los fundamentos económicos y los objetivos que se quieren alcanzar, y finalmente el impacto tanto recaudatorio como macroeconómico que se espera que ocasionen estos cambios. El capítulo cuarto incluirá los cambios que se van a llevar a cabo en el Impuesto sobre Sociedades, así como la supresión o disminución de ciertas exenciones o deducciones actualmente existentes que hacen que la recaudación sea menor, analizándolo siguiendo el Informe de la Comisión de expertos. Finalmente, se sintetizan las conclusiones que he obtenido tras el trabajo.

Este Trabajo de Fin de Grado, se pretende realizar un estudio detallado de las consecuencias de la crisis en la recaudación impositiva en España, con las consecuencias que ello ha tenido en el país. Así como hacer una breve síntesis del Informe sobre la reforma del sistema fiscal español, todo ello contrastado con la opinión de importantes economistas y poniendo énfasis, en el Impuesto sobre Sociedades.

2. UNA CUESTIÓN PREVIA: EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo que grava la renta como manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo, en concreto, grava la renta de las personas jurídicas. Es un tributo de naturaleza personal, debido a que tiene en cuenta determinadas circunstancias particulares de cada contribuyente a la hora de concretar la cuantía de prestación tributaria que están obligados a satisfacer. Hay que señalar también que tiene carácter periódico, pues el hecho imponible se prolonga en el tiempo de manera indefinida y es proporcional, todo ello se encuentra regulado en el art. 1 LIS.

El impuesto hay que encuadrarlo dentro del sistema tributario español, siendo este el conjunto de tributos que se redistribuyen de forma racional y que además, son exigidos por los distintos niveles de las haciendas públicas del territorio nacional. Todo sistema tributario debe regirse por los principios de eficacia, equidad y simplicidad, pero sin olvidar que el objetivo básico es la recaudación¹.

Un sistema tributario debe construirse poco a poco. De acuerdo con la Constitución Española de 1978, en nuestro país existen tres subsistemas tributarios: estatal, autonómico y local. Es en el art. 31 de la Constitución Española donde se regulan los principios de justicia tributaria, igualdad, progresividad y no confiscatoredad, que ya se habían dado en países europeos de nuestro alrededor, para a través de ellos construir el Estado de Bienestar. Por ello en el citado articulo, se señala la obligatoriedad de todos los españoles de atender el pago de los tributos. Por último señalar, que el sistema tributario español se compone de tasas, contribuciones especiales e impuestos².

¹ Malvarez Pascual L. y Ramirez Gomez S. (2015) *Lecciones del sistema fiscal español*, Editorial Tecnos (4º edición), Madrid

² Martín Queralt, M.; Lozano Serrano, C.; Tejerizo López, J.M. y Casado Ollero, G. (2015) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos (26º edición), Madrid. Como así se establece en el apartado segundo del artículo segundo de la Ley General Tributaria.

Se regula a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Su desarrollo reglamentario se recoge en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que fue aprobado mediante el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

2.1 ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

El IS se aplica en todo el territorio español, si bien, existen ciertas diferencias en los territorios de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, con las cuales existe un Concierto y Convenio Económico, respectivamente, ya que ambas tienen regímenes forales en materia tributaria. El ámbito de aplicación del IS comprende, el territorio peninsular, así como las Islas Baleares, Canarias, y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla. Asimismo las zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que el territorio español puede ejercer derechos, según normativa española y del derecho internacional. El ámbito de aplicación espacial que se recoge en el art. 2 de la LIS.

Actualmente, el tipo de gravamen del impuesto es de un 25% para la gran mayoría de las personas jurídicas, como establece la LIS en su art. 29. Sin embargo, en el mismo artículo regula que las empresas de nueva creación se acogerán a un tipo de gravamen reducido del 15%; esta medida se aprobó en el pasado año con el objetivo de que tras la crisis económica, tema en el que profundizaré más adelante, se incremente el número de sociedades. El art. 29 continua regulando distintos tipos de gravamen en función del tipo de persona jurídica, destacando, un 20% para las sociedades cooperativas; el 10% para las entidades que estén sujetas a la Ley 49/2002; y un 1% para las sociedades de inversión de capital variable. La Comunidad Autónoma de País Vasco posee autonomía fiscal y allí el tipo imponible es del 28%; el año 2016 ha sido el primero en décadas en el que el tipo de gravamen vasco es superior al del Estado, según las Normas Forales de Álava, Bizkaia y Guipuzkoa. En la Comunidad Foral de Navarra, el tipo es el mismo que en el resto de España, con algunas salvedades en los regímenes especiales.

Las diferencias que existen en España respecto al Impuesto sobre Sociedades, se ha denunciado en repetidas ocasiones ante los tribunales por otras Comunidades

Autónomas limítrofes; en concreto, el Gobierno de La Rioja interpuso recurso de inconstitucionalidad núm 1135/95 que resolvió el Tribunal Constitucional mediante STC 96/2002 y el Consejo de Gobierno de Castilla y León interpuso el recurso de inconstitucionalidad núm 4223/2010. Ambos recursos se interpusieron considerando una vulneración del derecho de igualdad establecido en el art. 14 de la Constitución Española. Sin embargo el Tribunal Constitucional falló desestimando el recurso interpuesto por el Gobierno de La Rioja, alegando que País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra son “territorios forales” como expresamente se recoge en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española. El concepto “derecho histórico”, también recogido en la citada Disposición, «apela, entre otras cosas, a un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma continuada por la Institución Foral y reconocido por el Estado» como así se estableció en la Sentencia STC 140/1990, de 20 de septiembre.

Estas diferencias de tributación afectan, de forma particular, a las comunidades autónomas más cercanas a los territorios forales, ya que las ventajas fiscales pueden incidir en la competitividad de las empresas. Sin embargo, es un tema que no parece vaya a cambiar, ya que en reiteradas ocasiones (SSTC 208/2012, de 14 de noviembre y SSTC 173/2014, de 23 de octubre, entre otras) el Tribunal Constitucional ha recalcado la constitucionalidad de la legislación propia vasca y navarra, entre ellas la regulación del Impuesto sobre Sociedades, que les ha cedido el Estado, por ser territorios forales.

2.2 ¿QUIÉNES ESTÁN SUJETOS AL IMPUESTO?

Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, como así se establece en el art. 7 LIS, entre otros:

- Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
- Las sociedades agrarias de transformación.
- Los fondos de inversión.
- Las uniones temporales de empresas.
- Los fondos de pensiones.

- Los fondos de regulación del mercado hipotecario.

Entendiéndose por residentes en territorio español, como se recoge en el art. 8 LIS, las entidades en las que concurra uno de los siguientes requisitos:

- Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en territorio español.
- Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

2.3 ¿QUIÉNES ESTÁN OBLIGADOS A PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?

Según la legislación del Impuesto sobre Sociedades están obligados a presentar la declaración, todos los sujetos pasivos del mismo, con independencia de que hayan realizado actividades durante el período impositivo y la obtención de rentas en el período.

Las entidades totalmente exentas del Impuesto, recogidas en el art. 9 LIS, y que, por lo tanto, no deberán presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades son:

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.
- Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público.
- El Banco de España, los fondos de garantía de depósitos y los fondos de garantía de inversiones.
- Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél.
- Las Agencias Estatales.
- El Consejo Internacional de Supervisión Pública.
- Los restante organismos públicos de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado.

Las entidades parcialmente exentas, que se establecen en los apartados 2, 3 y 4 del citado art. 9 LIS, se encuentran obligadas a declarar la totalidad de sus rentas. Entre las entidades parcialmente exentas, pueden destacarse los partidos políticos y los sindicatos de trabajadores.

2.4 PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO

Coincide con el ejercicio económico de cada entidad, como así establece el apartado primero del art. 27 LIS. No tiene un único plazo de presentación, sino que cada entidad tiene el suyo propio. En todo caso, concluirá el período impositivo: con la extinción de la entidad; cuando ocurra un cambio de residencia de la entidad en territorio español al extranjero; cuando se produzca la transformación jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto y cuando se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad y ello determine la aplicación de otro régimen o de otro tipo impositivo.

En ningún caso el período impositivo excederá de 12 meses.

La presentación de la autoliquidación, regulada en el art. 125 LIS, deberá hacerse en los 25 días naturales siguientes al paso de 6 meses de la fecha de devengo, es decir, para la mayoría de las sociedades el último día para su presentación es el 25 de julio, ya que generalmente finalizan su período impositivo el 31 de diciembre.

2.5 HECHO IMPONIBLE

Regulado en el art. 4 de la LIS constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuere su fuente u origen.

En el régimen especial de las agrupaciones de interés económico (art. 43 LIS), se deducirá por obtención de renta la imputación al contribuyente de las bases imponibles. En el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS) se considerará que existe obtención de renta por la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

En el art. 5 de la LIS se establece que: “se entenderá 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 o servicios”.

2.6 BASE IMPONIBLE

De acuerdo con lo establecido en el art. 10.1 de la LIS, la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores. Se obtiene, generalmente, a partir del resultado contable, siendo este, a efectos de este Impuesto, el saldo de la cuenta de perdidas y ganancias.

Los procedimientos para la determinación de la base imponible, según el apartado segundo del art. 10 LIS, son: estimación directa, el más habitual, estimación indirecta y estimación objetiva, de acuerdo con lo dispuesto en la LGT.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores. La renta se calculará corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de las normas reguladas en la LIS.

El resultado contable se obtiene del saldo de la cuenta de perdidas y ganancias. Los elementos de la misma se recogen en el art. 36 del Código de Comercio, y son:

- Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio
- Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de perdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto.

La valoración de elementos patrimoniales se encuentra regulada en el art. 38 del Código de Comercio, diciendo que los activos se contabilizarán por el precio de adquisición o por el coste de producción y los pasivos por el valor de la contraprestación más los intereses devengados pendientes de pago.

2.7 RECAUDACIÓN

La totalidad de la recaudación que genera el Impuesto sobre Sociedades va a parar a las arcas del Estado, salvo la recaudación que se obtiene en País Vasco y Navarra. Es importante señalar esto ya que actualmente el resto de impuestos tienen cedida una parte o la totalidad de la recaudación a las Comunidades Autónomas, como así se establece en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas; en concreto la Administración central del Estado gestiona y administra únicamente un 44% de los ingresos totales, y de ellos, posteriormente, cede parte a las Comunidades Autónomas³.

3. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA CRISIS ECONÓMICA

Tras la exposición de las principales características del Impuesto sobre Sociedades, se estudiará lo que ha ocurrido en los últimos tiempos respecto a este impuesto y a la crisis que ha sacudido España.

Desde 2008, la crisis económica internacional ha llevado a los países a incurrir en elevados déficits públicos. El déficit es de tal magnitud, que son muchos los que creen que para corregirlo, no va a ser suficiente con las medidas de reducción del gasto público que se han venido aplicando, sino que será necesario un aumento de los ingresos impositivos⁴. Uno de los hechos más relevantes de la crisis económica es el hundimiento que han sufrido los ingresos fiscales en los Estados, lo cual ha provocado el elevado déficit.

³ Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas 2015. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

⁴ García-Herrera Blanco, C. (Coordinadora) (2013). “Encuentro de Derecho Financiero y Tributario”. *Instituto de Estudios Fiscales*. N° 16/2013

CUADRO 1: RECAUDACIÓN ANUAL POR IMPUESTOS

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
IRPF	71.341	63.857	66.977	69.803	70.619	69.444	70.795	68.818
Impuesto sobre Sociedades	27.301	20.188	16.198	13.123	15.138	16.037	18.793	19.414
IVA	48.021	33.567	49.086	51.814	52.343	56.948	59.173	62.681
ITP y AJD	9.928,1	7.914,5	7.588,7	6.171,8	5.472	5.293,4	Sin datos	Sin datos
Impuestos Especiales	19.674	19.324	19.924	18.990	18.131	19.148	19.191	19.614

Fuente: elaboración propia con datos del INE. Datos expresados en millones de euros.

Como se puede ver en el cuadro 1, la recaudación de cada impuesto, fue descendiendo año tras año, lo que supuso una bajada de 4 puntos porcentuales en el PIB, debido a la disminución de los ingresos fiscales, especialmente durante los años de 2009 y 2010, a partir de 2012 los datos comenzaron a ser más favorables. En la actualidad no se han alcanzado los niveles de recaudación que había antes de la crisis.

Son dos las figuras impositivas que engloban la mayor parte de la caída de los ingresos fiscales: el Impuesto sobre Sociedades, sufriendo una perdida recaudatoria de más del 50% y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La menor recaudación del Impuesto de Sociedades alude a la menor actividad empresarial. Una gran cantidad de empresas tuvieron que cerrar y, también porque las empresas que continuaron con su actividad obtuvieron menos beneficios por lo que tributaron menos por el Impuesto sobre Sociedades. En el caso del segundo impuesto, parece lógico pensar que fue debido a la disminución de la compraventa de bienes inmuebles, ya que el sector inmobiliario fue el que más sufrió las consecuencias de la crisis.

Ante esta situación, el Gobierno se vio en la obligación de adoptar medidas para aumentar la recaudación y disminuir el déficit público. Lo que se buscaba era evitar una alteración en el equilibrio presupuestario. La medida más importante que tomó la Administración Tributaria fueron las subidas del tipo impositivo del Impuesto sobre el

Valor Añadido; concretamente, el tipo general se incrementó del 16% al 18% y a partir de septiembre de 2012 subió hasta un 21% y consiguiendo que la recaudación no sufriera una caída mayor.

No obstante, hubo menores ingresos de los impuestos que dependen directamente de la actividad empresarial o del consumo, como son, el IVA, el ITPAJD y el Impuesto sobre Sociedades.

Todo lo explicado, ha supuesto que se de una “recaudación incierta”⁵, en contabilidad nacional el criterio que se utiliza para la imputación de cuentas es el de devengo, sin embargo, puede haber ingresos que se devenguen y que no se lleguen a cobrar nunca, habitualmente ocurre con los impuestos y cotizaciones sociales, esto ha ocurrido dado que se esperaba una mayor recaudación de la que realmente se obtuvo. Esto implica que se tenía una estimación de la recaudación, que finalmente no se produce, por lo que se contabiliza un ingreso negativo. En datos del INE, esto ha generado una recaudación inferior de la esperada en un 0,8% del PIB; esta recaudación tan baja ha hecho desaparecer los ingresos extraordinarios de los años anteriores, debidos en su gran mayoría por el “boom” inmobiliario, lo cuál ha empeorado la economía nacional.

Siguiendo con el análisis de los impuestos en la crisis, hay que hablar de la presión fiscal española, que es la cantidad total de impuestos que recauda el sector público en relación con la actividad económica anual del mismo; formalmente, la presión fiscal⁶ se define como: $\frac{\text{Tributos} + \text{Cotizaciones}}{\text{PIB}} \times 100$

La presión fiscal resulta una variable útil para la valoración del peso impositivo en la economía de un país, así como para realizar una comparativa entre países. Lo normal en los países desarrollados es que varíe entre un 30-50%. La presión fiscal tiene

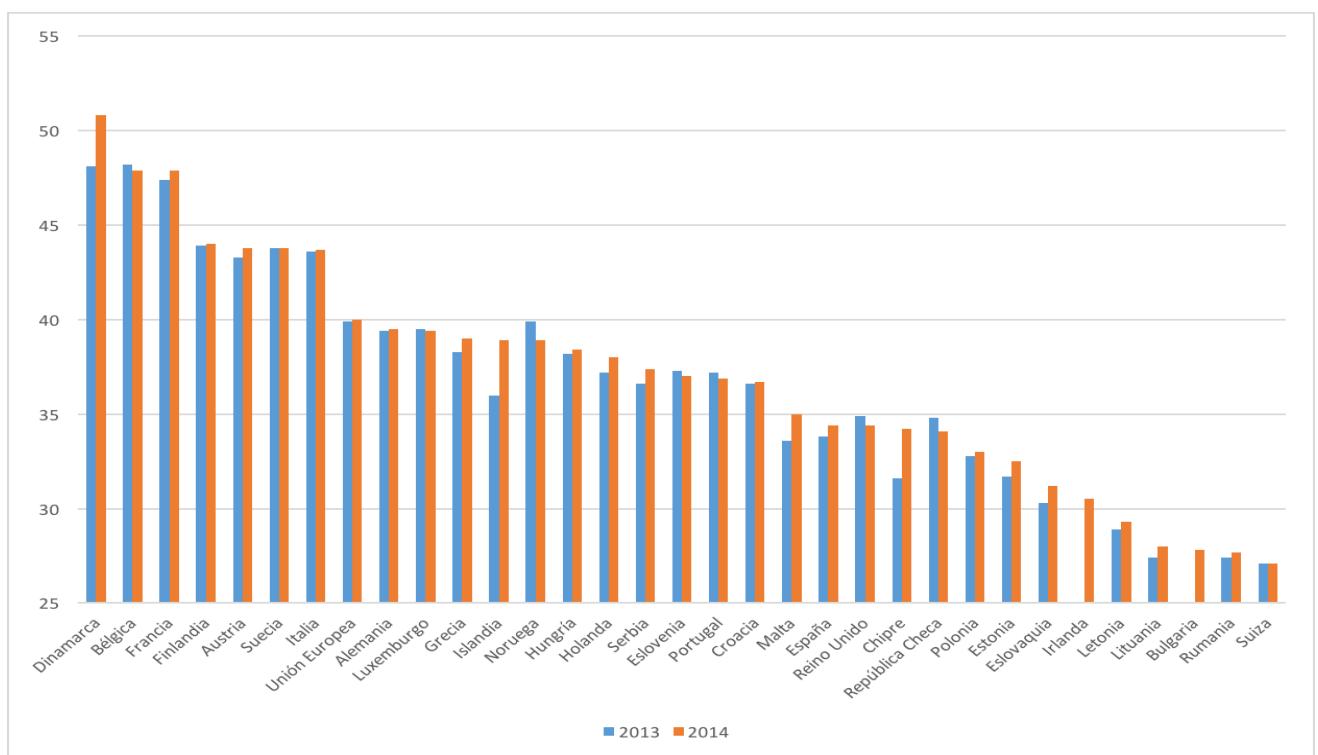
⁵ Pérez Pérez, J.A. (2009) “Introducción sobre la aplicación de los criterios del SEC 95 a las cuentas públicas”. *Revista Instituto de Estudios Fiscales*, 54/2009, páginas 115-126

⁶ Bellod Redondo, J.F. (2015) “La presión fiscal en España 1983-2008”, *Estadística Española*, Volumen 57, Número 187/2015, páginas 141-164

consecuencias en la competitividad y crecimiento de las economías, pues afecta al nivel de ahorro⁷.

Como se ve en el gráfico 1, la presión fiscal española en 2014, ultimo periodo del que se tienen datos, fue del 34,4% del PIB, seis puntos menos que la media de la Unión Europea que ronda el 40%, según datos del Eurostat.

GRÁFICO 1: PRESIÓN FISCAL EN % SOBRE EL PIB



Elaboración propia. Fuente: Eurostat

La presión fiscal aumentó de 2013 a 2014, esto puede ser debido a que en 2014 se empezó a salir de la recesión y hubo un incremento del consumo lo que elevó la recaudación de impuestos sobre el consumo. Este aumento hace que la diferencia respecto a la media de la Unión Europea se reduzca pero no llega a eliminarse. Como se ve en el gráfico 1, España es de los países con una presión fiscal más baja y los países más cercanos (Francia, Italia, Portugal, Alemania), con los que compite directamente tienen mayor presión fiscal.

⁷ Delgado Rivero, F.J. (2009) "La estructura tributaria europea: un estudio comparado", *Crónica Tributaria*, Volumen 133/2009, páginas 83-99

Antes de recensión, el fuerte crecimiento de la economía española hizo que la presión fiscal española casi alcanzará la media europea; en concreto, en 2006 la presión fiscal de la Unión Europea era de 39,3 y la española de 36,7, según el Eurostat⁸. Pero en periodos de crisis la brecha económica entre países se hace mas notoria; en concreto, en España la presión fiscal durante los años de 2008-2012 llegó a disminuir a niveles de la década de 1990.

La respuesta a la crisis ha producido en todo el mundo, un activismo fiscal sin precedentes. Este se ha caracterizado por una búsqueda desesperada de ingresos fiscales para intentar disminuir el déficit público o el saneamiento de las cuentas de los diferentes países. En España, se ha aplicado en un marco complejo, con la capacidad normativa y creación de impuestos de diferentes administraciones sin las reglas que existen en estados federales consolidados. Estas reformas fiscales han aumentado la complejidad del sistema y han disminuido la neutralidad del mismo⁹.

Como se refleja en el gráfico 1, las diferencias entre los países de la Unión Europea son muy grandes, en la presión fiscal, lo cual limita la libre competencia que se quiere adquirir. Para alcanzar una libre competencia real los tipos impositivos deberían ser los mismos en todos los países de la Unión Europea. Por ello se ha propuesto una reforma del sistema fiscal que analizaré posteriormente.

Se debe hacer una breve referencia al Impuesto sobre Sociedades en los países de la OCDE. Ha tenido dos tendencias básicas, la primera es la ampliación de las bases imponibles, a través de su aproximación al resultado contable, suprimiendo exenciones y bonificaciones; y la segunda, la reducción de los tipos de gravamen. Esta tendencia al recorte de los tipos impositivos nació en los países anglosajones y se ha ido ampliando al conjunto de la OCDE. Asimismo, es reseñable, que existe una correlación entre el tamaño del país y el tipo impositivo, ya que a menor tamaño menor tipo impositivo¹⁰.

⁸ http://appss.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=en, consultada el 25 de septiembre de 2016

⁹ Conde-Ruiz, J.I.; Díaz, M; Marín, C; Rubio Rámirez, J. (2015) “Una reforma fiscal para España”, *Fedea Policy Papers* 2015/02

¹⁰ Hernández de Cos P. y López Rodríguez D. (2014) “Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE”, *Documentos Opcionales Banco de España*, Número 1406

Ambas tendencias tienen su justificación en los principios que deben sustentar la reforma del impuesto en relación con la economía globalizada que son: la neutralidad, la coordinación internacional, y por último, la competitividad, siendo este el más importante¹¹.

Con la llegada de la crisis algunos países, entre ellos España, han aplicado incentivos en el cálculo de la base imponible, con el objetivo de incentivar la inversión y que, a través de ellos, se produzca crecimiento económico. En concreto, en España en el año 2009 se estableció la libertad de amortización, a las empresas que mantuvieran el empleo, para las inversiones que se realizasen entre 2009 y 2012, requisito que se tuvo que suprimir y extenderse hasta el 2015. Otra medida que se introdujo fue ampliar el ámbito de aplicación del Régimen Especial de Empresas de Reducida Dimensión hasta los 10 millones de euros (anteriormente estaba fijado en 8 millones).

Durante la crisis económica, cerraron más de 230.000 empresas, según datos del Ministerio de Empleo, una media de 180 empresas al día¹². Esto ha supuesto la perdida de más de 2.000.000 de puestos de trabajo y, como es lógico, ha afectado a la recaudación del Impuesto sobre Sociedades. Otra de las evidentes causas de la disminución de la recaudación del impuesto ha sido, que las empresas que permanecieron con su actividad económica obtuvieron menores beneficios por lo que la cantidad a pagar por el impuesto fue menor, al ser el impuesto proporcional.

Como se ve en los Anexos I y II, obtenidos de las estadísticas que elabora el Ministerio de Hacienda, la recaudación del Impuesto de 2007 a 2008, sufrió una brusca caída que siguió hasta 2011. La crisis se cebó, particularmente, con las empresas de menos de 49 trabajadores¹³. Se estima que la cantidad que dejó de recaudar el Estado a través del Impuesto de Sociedades, durante el periodo entre 2008 y 2014, es de

¹¹ Exposición de motivos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

¹² <http://www.ipyme.org/Publicaciones/ESTADISTICAS--PYME-n14-marzo-2014.pdf>, consultado el 22 de septiembre de 2016

¹³ <http://www.abc.es/economia/20140226/abci-crisis-destruccion-empresas-201402251949.html>, consultado el 24 de septiembre de 2016

253.000 millones de euros¹⁴, descolgándose así de la mejoría que registraron el IVA y el IRPF durante 2013 y 2014.

Antes de la crisis económica, la recaudación del Impuesto de Sociedades en España creció hasta alcanzar niveles nunca antes obtenidos en 2007, con una recaudación de más de 47.000 millones de euros, fue el año con mayor recaudación del impuesto desde que existe el mismo¹⁵. Pero el descenso que se ha producido, durante la época de la crisis, en el IS la recaudación ha sido mucho mayor que en otros impuestos. Algunos autores han achacado este fuerte descenso a la configuración legal del propio impuesto, sin embargo en palabras de Sanz Gadea¹⁶, estas debilidades, que existen, no han impedido un crecimiento espectacular de la recaudación durante los años de bonanza económica. Esta fuerte bajada de los ingresos ha tenido su reflejo en el déficit público, pues el Impuesto sobre Sociedades es el tercer impuesto en potencia recaudadora, solo por detrás del IVA y del IRPF, representando algo más del 20% del total de los ingresos tributarios, durante el 2015, lo que vendría a ser el 2% del PIB¹⁷.

Como se ha comentado, la crisis económica ha hecho visibles los grandes defectos del sistema tributario español. Desde que se inició la crisis económica, se ha puesto de relieve que la recaudación reaccionaba con una elevada sensibilidad a las caídas de la renta y generaba un déficit presupuestario difícil de contener. Al problema del déficit presupuestario se le añadió que el gobierno utilizó la política fiscal como estímulo¹⁸, confiado en un margen que no tenía, ya que había tomado como ordinarios los elevados ingresos ligados a la burbuja inmobiliaria, que no eran habituales y difícilmente se repetirán¹⁹.

¹⁴ <http://www.elmundo.es/economia/2016/03/21/56f0413f268e3e5f298b45ee.html> , según un informe de Gestha, sindicato de técnicos de Hacienda

¹⁵ Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2003-2013, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

¹⁶ Sanz Gadea, E. (2011): «*El Impuesto sobre Sociedades. ¿un impuesto en crisis?*» Crónica Tributaria, nº 141/2011.

¹⁷ http://cincodias.com/cincodias/2016/01/08/economia/1452269663_865868.html consultada el 18 de septiembre de 2016

¹⁸ Hernández de Cos, P. (2010) “*El papel de la política fiscal en la crisis económica*”, Presupuesto y Gasto Público 59/2010, páginas 39-54, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

¹⁹ Albi Ibañez, E. (2014) “*Reforma tributaria*”, Círculo Cívico de Opinión, Cuaderno 12, Febrero de 2014, Madrid

La caída de los ingresos fue más determinante para el agravamiento del déficit que el aumento de los gastos provocado por el desempleo y los intereses de la deuda. En comparación con otros países europeos de similares estructuras fiscales, cada punto de reducción de la renta ha sido seguido en España por una caída más intensa de la recaudación; con la misma sensibilidad que en Europa, el déficit público nunca se hubiese convertido en un problema tan agudo y diferencial, esto de nuevo, vuelve a poner de relevancia los defectos de los que se compone el sistema fiscal español²⁰.

La reforma del IS que se plantea en la actualidad se comenta en el epígrafe siguiente²¹.

4. LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Desde la reforma tributaria de la transición democrática, a finales de la década de los 70 del pasado siglo, han sido muchas las reformas propuestas, particularmente por los sucesivos gobiernos. Sin embargo, el proceso de reforma que se quiere llevar a cabo en la actualidad presenta rasgos muy distintos a los anteriores. Estamos ante una reforma ambiciosa ya que corresponde a una revisión sistemática, exhaustiva y profunda del sistema.

Son muchos los que ven necesaria y urgente la reforma del sistema fiscal español ya que dos de sus defectos, que se han visto aumentados a raíz de la crisis económica: la insuficiencia y la falta de neutralidad²². Otro de los problemas que tiene el actual sistema son los numerosos cambios legislativos, que lo hacen muy complejo. Las excepciones a las normas generales hace aumentar el coste de cumplimiento para los contribuyentes y eleva la dificultad de la Administración Tributaria para la inspección. Todo ello se añade a la capacidad de legislar en materia tributaria de las

²⁰ Albi Ibañez, E. (2014) “Reforma tributaria”, Círculo Cívico de Opinión, Cuaderno 12, Febrero de 2014, Madrid

²¹ Paredes Gómez, R. (2012) “Reflexiones sobre la reforma del impuesto sobre sociedades en tiempos de crisis”, Crónica Tributaria, núm 142/2012, pp. 95-111

²² Albi Ibañez, E. (2014) “Reforma tributaria”, Círculo Cívico de Opinión, Cuaderno 12, Febrero de 2014, Madrid

Comunidades Autónomas, que habitualmente se hace con escasa coordinación, siendo las personas jurídicas las más afectadas, hace que se encuentren “ahogadas” administrativamente²³. Sin embargo, de acuerdo con los datos que suministra el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, aunque hay casi 70 impuestos autonómicos, su recaudación no representa ni el 1 por 100 de los ingresos no financieros regionales. La gran base de la financiación de las Comunidades Autónomas recae en los tributos cedidos, regulados en la Ley 22/2009. Por ello han sido muchos los que han solicitado una reforma fiscal en España, y refiriéndose incluso a una sobre la imposición autonómica y local.

No se debe olvidar lo que dijo Luigi Einaudi²⁴: “un sistema fiscal vale lo que valga su administración”, si esta se gestiona con eficiencia se logrará una mejor gestión de la financiación pública.

A raíz de las diferentes personas que solicitaban la reforma del sistema fiscal español, el Gobierno, por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013, se constituyó la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, en adelante la Comisión, compuesta por nueve miembros²⁵.

La finalidad de esta reforma, como así se establece en la Exposición de motivos del citado Acuerdo del Consejo de Ministros, es contribuir a la consolidación fiscal así como coadyuvar a la recuperación económica y a la creación de empleo en España. Continua diciendo la Exposición de Motivos que, para que esto ocurra, el sistema tributario debe reunir cuatro características fundamentales:

- Ha de ser sencillo, al menos, de mayor simplicidad que el que existente.
- Ha de asegurar la suficiencia, para que los poderes públicos puedan ejercitar las competencias que el ordenamiento jurídico les atribuye, así como promover la libertad y la igualdad de los ciudadanos, con respecto a los principios

²³ Estrelles Domingo, A. (2016) <http://www.kpmgblogs.es/reflexiones-sobre-politica-fiscal/>, consultada el 12 de septiembre de 2016

²⁴ Luigi Einaudi, fue gobernador del Banco de Italia entre 1945 y 1948 y Presidente de la República Italiana de 1948 hasta 1955

²⁵ http://cincodias.com/cincodias/2013/07/05/economia/1373027680_685406.html, consultada el 6 de septiembre de 2016

- constitucionales de capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad, que deben regir en el sistema tributario²⁶.
- Ha de favorecer el desarrollo económico y el desarrollo social.

Según la Comisión, para que se den las citadas características se deben aproximar las magnitudes fiscales a las magnitudes económicas, evitando exenciones, reducciones y otras deducciones²⁷.

Para la reforma del sistema tributario español, la Comisión ha tenido en cuenta varios factores que se dan en el territorio español como la inmersión de España en el proceso de globalización económica, que obliga a que no se sobrepasen los límites de la tributación de los países con los que existe una competencia directa. Otro de los factores es que España forma parte de grandes organizaciones internacionales, como la OCDE, la Unión Europea y el Fondo Monetario Internacional, en muchos casos, estas organizaciones han orientado a España por la experiencia acumulada en otros países. En concreto, la OCDE hizo una serie de recomendaciones en 2012, que aparecen reflejadas en el Informe; la organización insistía en que el sistema tributario español debe incrementar la imposición medioambiental, aplicar el tipo impositivo general del IVA a un mayor número de bienes y eliminar exenciones y deducciones, entre otras. Por último, y no por ello menos importante, la Comisión ha debido tener en cuenta las restricciones relativas a la estabilidad presupuestaria, por el al elevado déficit de las Administraciones Públicas, que hace que el país esté atravesando una etapa de consolidación fiscal, la que no puede verse condicionada por una reforma fiscal que reduzca la recaudación del Estado.

En resumen, el principal objetivo de la reforma tiene como finalidad la creación de un sistema más justo, eficiente y con mayor recaudación²⁸. Los tipos impositivos de el sistema fiscal español, particularmente el del Impuesto sobre Sociedades, son mucho más elevados que los de otros países de la Unión Europea. Lo cual, en la sociedad globalizada, hace que la competitividad de España se vea reducida por su tributación.

²⁶ Regulado en el art. 31 de la Constitución Española

²⁷ López Laborda, J. y Onrubia Fernández, J. (2014) “Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario” *Fedea Policy Papers-2014/01*

²⁸ Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014), Madrid

Paradójicamente, los tipos impositivos altos no logran que España tenga una buena relación entre la recaudación y el PIB, pues la media europea ronda el 45% y en España, según los últimos datos en 2015, no se alcanza el 39%.

Este hecho puede deberse a dos características del sistema tributario español. La primera de ellas haría referencia a los numerosos supuestos de exenciones, reducciones, deducciones y bonificaciones que de las leyes que regulan los tributos. El segundo vendría determinado por el fraude fiscal tan elevado que se estima que se da en España, algo que con los altos tipos impositivos del mismo produce el efecto contrario del esperado; a mayor tipos impositivos el incentivo para defraudar es mayor, por lo que finalmente se produce una menor recaudación²⁹.

Los supuestos de exenciones, reducciones, deducciones y bonificaciones son fáciles de corregir, porque están en la mano del legislador, cambiando la regularización de los mismos. Sin embargo, la estructura de desgravaciones excesiva produce desigualdad y posibilita la elusión fiscal. De esta forma, se unen insuficiencia, falta de equidad y desigualdad, ya que las exenciones, deducciones, bonificaciones, no se realizan de forma homogénea entre todos los contribuyentes. Esta situación es relevante, pues resta credibilidad al sistema fiscal de cara a los ciudadanos.

Haciendo una comparativa con el resto de países de la OCDE, España registra un nivel elevado de desigualdad de la renta disponible³⁰. En el ámbito de la OCDE, esta desigualdad aumentó desde la mitad de la década de 1980 hasta el inicio de la crisis económica para estabilizarse en los últimos años. Sin embargo, en España, la reducción de la desigualdad desde el inicio de los 90 se frenó, influyendo en gran medida la debilidad del sistema redistributivo, pero desde el comienzo de la crisis la desigualdad ha aumentado considerablemente. La redistribución se puede dar a través del gasto público pero es reseñable la baja participación de los impuestos en el efecto redistributivo, y que además es menor que la que se da en otros países desarrollados, lo cual genera el incumplimiento con la exigencia constitucional de que el sistema

²⁹ Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (2011), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

³⁰ Estudios económicos de la OCDE, España (2014) <https://www.oecd.org/eco/surveys/Spain-Overview-Spanish.pdf>

tributario sea justo, igualitario y progresivo³¹. Por ello llama la atención que el Informe realizado por la Comisión deje en un segundo plano cualquier objetivo de redistribución de los impuestos. Ello resulta muy significativo en una situación, en la que toda la evidencia coincide en señalar el elevadísimo aumento de la desigualdad en el sistema fiscal español, que no se da en el resto de países desarrollados³².

Respecto al problema de la equidad, la Comisión ha considerado que el servicio al principio de equidad horizontal obliga a tratar igual a los iguales, eliminando aquellas regulaciones que introduzcan desigualdades en el tratamiento de ingresos, rendimientos y rentas que sean equivalentes. Por ello considera que una de sus principales tareas debe ser reintegrar las bases impositivas a su extensión más completa, únicamente diferenciando los supuestos excepcionales que puedan ser justificables.

En el caso de la equidad vertical, se está legislando sobre ella, dándose tanto en los sistemas fiscales más modernos como en los que se están reformando ahora, en la vertiente asistencial del gasto público³³. El servicio a la equidad vertical, es decir, el tratamiento adecuado de los desiguales, se regula en los países más avanzados, de forma prácticamente exclusiva y muy limitada³⁴.

Por ello el tratamiento desigual de lo que no es igual mediante tipos nominales y tarifas impositivas se está fortaleciendo cada día más en impuestos sobre la renta.

4.1. LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Más complicada parece la solución de la lucha contra el fraude fiscal, y por ello debe acometerse enérgicamente. El fraude fiscal, «*aquella realización de acciones u omisiones tendentes a evitar o reducir el pago de los impuestos*»³⁵, tiene un reflejo evidente en la economía sumergida, que en España se estima alcanza un 19% sobre el

³¹ López Laborda, J. (2014): “Tres reflexiones sobre la reforma fiscal: fraude, desigualdad y descentralización”, Cuadernos, 12, Madrid: Círculo Cívico de Opinión, pp. 25-36.

³² López Laborda, J. (2014): “Tres reflexiones sobre la reforma fiscal: fraude, desigualdad y descentralización”, Cuadernos, 12, Madrid: Círculo Cívico de Opinión, pp. 25-36.

³³ Ruiz Huerta, J. (2014) “*Afectan los impuestos a la distribución de la renta?*”, VII Informe sobre exclusión y desarrollo social en España. Fundación Foessa

³⁴ Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema fiscal español

³⁵ Martínez De La Selva, J.M., *Los paraísos fiscales: uso de las jurisdicciones de baja tributación*, Dijusa, Madrid, 2009

PIB frente a la media de la Unión Europea de un 18,5% (en países como Alemania o Francia su economía sumergida ronda el 15% sobre el PIB)³⁶. Los países en los que más economía sumergida se produce son los del sur de Europa (Grecia e Italia, particularmente)³⁷. Por esta diferencia que se produce con algunos países europeos, hay que evitar que se de este tipo de economía, ya que genera problemas de equidad, asimetrías y produce perdidas recaudatorias para el sector público. Hay que combatirla, pero también facilitar su regularización, acomodando la presión fiscal y regulatoria a la realidad económica de la sociedad española. El fraude fiscal tiene también una dimensión internacional innegable, tanto para la tributación de muchas de las nuevas actividades económicas, como para la de aquéllas que de forma muy fácil se pueden deslocalizar, entre ellas las financieras³⁸. Sin una acción decidida de los países más poderosos y de los organismos internacionales, será difícil que los paraísos fiscales dejen de ser agujeros negros de la economía global.

Esta lucha contra el fraude fiscal tiene importantes dificultades³⁹. Entre ellas podemos destacar:

- Costes muy elevados con resultados inciertos. Actualmente el Estado no puede asumir grandes gastos debido al déficit.
- La cooperación internacional, mediante la total aplicación de los intercambios automáticos de información. El intercambio de información constituye una parte esencial de la cooperación internacional en materia tributaria, siendo necesario en una doble vertiente. La primera como forma de control a los sujetos y, la segunda, para beneficiar a los contribuyentes de ciertas ventajas fiscales en los casos en que existe el citado intercambio⁴⁰. En la actualidad, la normativa española contempla diversas opciones en las cuales se entiende que existe un

³⁶ “Avances de la Unión Europea en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”. (2013) Subdirección general de asuntos económicos y financieros de la Unión Europea.

³⁷ Schneider F. (2013), “*The shadow economy in Europe*”, Johannes Kepler Universität Linz

³⁸ García-Herrera Blanco, C. (Coordinadora) (2013). “Encuentro de Derecho Financiero y Tributario”. *Instituto de Estudios Fiscales*. Nº 16/2013

³⁹ Patón García, G. (2012) “Desafíos del intercambio internacional de información tributaria y su operatividad en el fraude fiscal en España”, en Collado Yurita, M.A. (coord.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier. Madrid.

⁴⁰ Borrego Santiago, M., (2012) “Los acuerdos de Intercambio de Información en España”, *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, Volumen 15, p. 6.

efectivo intercambio de información tributaria, puesto que, en todas ellas, se crea un marco jurídico que regula el intercambio, estabilizándose las relaciones entre las partes firmantes. En este sentido, se considera que se cumple dicha circunstancia con aquellos territorios –que no tengan la consideración de paraísos fiscales⁴¹– a los que resulten de aplicación cualquiera de los siguientes acuerdos o convenios: convenios para evitar la doble imposición que incluyen en ellos una cláusula de intercambio de información tributaria entre los países firmantes (pues ello ampara a los Estados para efectuar requerimientos de información); acuerdos de intercambio de información⁴², esto es, « *tratados internacionales que se suscriben entre dos países o territorios para intercambiar información con trascendencia tributaria relacionada con los obligados tributarios de la partes firmantes*»⁴³ y, por último, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

- La práctica imposibilidad de que el fraude fiscal se elimine de forma absoluta.

Basándonos en los instrumentos para combatir el fraude fiscal que establece Alm⁴⁴, son tres los modelos de administración tributaria:

- 1) El modelo de la coacción, castiga duramente el comportamiento defraudador.

⁴¹ A partir de 1 de enero de 2015, como así se establece en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se considerarán paraísos fiscales aquellos territorios que aparezcan en la *lista* reglamentaria del Real Decreto 1080/1991, pero esta lista podrá ser actualizada en función del cumplimiento de una serie de criterios.

⁴² De acuerdo con la información facilitada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, España mantiene en vigor acuerdos de intercambio de información con Andorra, Aruba, Bahamas, Curaçao, San Martín y San Marino, así como el Acuerdo con los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de FATCA. Junto a ello, están en distintas fases de tramitación acuerdos de intercambio de información con Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, Macao, Mónaco, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía. Asimismo, y con carácter multilateral, está en vigor el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/acuerdosii.aspx> -página consultada el 15 de septiembre de 2016)

⁴³ Borrego Santiago, M., (2012) «Los acuerdos de Intercambio de Información en España», *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, Volumen 15, p. 7.

⁴⁴ Alm, J. (2012): “Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies”, *International Tax and Public Finance*

- 2) El modelo del servicio, facilitando a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- 3) El modelo de la confianza, basándose en la ética de los ciudadanos.

Una gran parte de las personas que cumplen sus obligaciones por motivaciones intrínsecas, como pueden ser la ética o las normas sociales, y sin tener en cuenta motivaciones extrínsecas, como son las multas o las sanciones; para este tipo de ciudadanos serán más útiles los modelos de la confianza y del servicio. Por el contrario, el modelo de la coacción será el ideal para los que se rigen por motivaciones extrínsecas. Es importante evitar políticas como la de la amnistía fiscal, que se ha dado en los últimos tiempos en España, pues incentivan a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones a dejar de hacerlo, ya que consideran que se recompensa a los que defraudan⁴⁵.

Siguiendo con el tema del fraude fiscal es en la normativa concreta de cada tributo donde se determinan las consecuencias derivadas de realizar operaciones o residir en paraísos fiscales o con aquellos países con los que no existe intercambio de información, limitándose la aplicación de determinados beneficios o estableciéndose reglas que tratan de evitar el fraude.

La LIS prevé diversas medidas en relación con los territorios calificados como paraísos fiscales. A estos efectos, el artículo 8.1 *in fine* de dicha norma establece una *presunción de residencia* en territorio español de las sociedades residentes en paraísos fiscales pero cuyos activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuya actividad principal se desarrolle en éste, salvo que se acredite de forma efectiva la residencia en otro Estado⁴⁶.

⁴⁵ López Laborda, J. (2014): “Tres reflexiones sobre la reforma fiscal: fraude, desigualdad y descentralización”, Cuadernos, 12, Madrid: Círculo Cívico de Opinión, pp. 25-36.

⁴⁶ Vid. GARCÍA CARRETERO, B., (2008) «La presunción de residencia fiscal por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal en relación con las entidades radicadas en países de nula tributación o considerados como paraísos fiscales», *Quincena Fiscal*, núm. 12, p. 21.

A su vez, cabe destacar que a tenor del artículo 19.2 de la LIS: “*Las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado*”.

El artículo 21 de la LIS regula la *exención para evitar la doble imposición* sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, la cual no será de aplicación cuando dichas entidades radiquen en un paraíso fiscal, “*excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas*”. Ahora bien, sí que se considera que cabe aplicar la referida exención cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En idéntica línea, el artículo 22 de la LIS regula la *exención de las rentas obtenidas en el extranjero* a través de un establecimiento permanente, que no será aplicable si las mismas se han obtenido en un paraíso fiscal, “*excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas*”.

Pese a lo expuesto, el enorme problema del fraude fiscal en España no es tratado con la suficiente profundidad en el Informe de la Comisión. Como se ha ido haciendo referencia, son muchas las voces que vienen poniendo en relieve la importancia de luchar contra el incumplimiento fiscal desde el propio diseño de las figuras impositivas, con el propósito de contar con impuestos más sencillos de aplicar y con menos posibilidades de ser evadidos o eludidos, pues la evasión o elusión de los mismos genera un grave perjuicio a la economía del Estado⁴⁷.

Una de las dificultades con la que se encuentra esta reforma es encuadrarla, adecuadamente, en el contexto macroeconómico que tiene España. Este se ha

⁴⁷ Martínez Pozo, E., (2013) “Avances de la unión europea en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal: El intercambio automático de información”, *Boletín Económico de ICE*, núm. 3046

caracterizado en los últimos tiempos por un proceso de ajuste de los desequilibrios anteriores debidos, principalmente, a errores en la política económica y a la ruptura de la burbuja inmobiliaria⁴⁸. Los ajustes realizados ya han sido significativos pero se encuentran lejos de su final. Por ello el aumento de la recaudación debe respetar al máximo los estímulos para el crecimiento económico de empresas y particulares, debiéndose apoyar más en la imposición sobre el consumo que en los gravámenes sobre las rentas. Esta situación va a generar una serie de restricciones a la hora de llevar a cabo la reforma.

5. LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Para terminar, es necesario hacer referencia a las propuestas de reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Este impuesto debe tender hacia la neutralidad de forma que no se alteren decisiones empresariales básicas. Para que esta neutralidad absoluta se dé se deben gravar todas las empresas y actividades al mismo tipo efectivo. Para lo cuál deberían realizarse dos medidas. La primera es la eliminación de los tipos impositivos reducidos, ya que son beneficios fiscales no justificables. La segunda, eliminar la práctica totalidad de bonificaciones y deducciones, pues en la mayoría de casos son poco efectivas y muy costosas respecto a la efectividad que tienen. Los beneficios fiscales son un 15% de la recaudación total⁴⁹. Por ello aun siendo importantes no se puede achacar a los mismos la baja tributación que se obtiene de este impuesto. Esta poca recaudación tiene que ver con cuestiones como la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, regulada en el art. 26 LIS donde se establece un límite cuantitativo a compensar de un millón de euros y carece de límite temporal, simplemente se establece que la Administración solo podrá comprobar las bases imponibles negativas durante 10 años posteriormente prescribirá su derecho; los regímenes especiales, las correcciones por doble imposición

⁴⁸ Fernandez Ordoñez, M.A. (2012) Comparecencia del Gobernador del Banco de España en el Congreso de los Diputados, DS. Congreso de los Diputados, Comisiones, núm. 70, de 17/04/2012

⁴⁹ Hernández de Cos P. y López Rodríguez D. (2014) “Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE”, *Documentos Opcionales Banco de España*, Número 1406

y el fraude fiscal, que se da de forma habitual en este impuesto. Por ello las propuestas que se hacen son la revisión de los regímenes especiales y la eliminación de algunos de ellos ya que suponen privilegios fiscales, y en ocasiones son supuestos para evadir o defraudar; la reducción por deducción por doble imposición de los dividendos, aumentando el porcentaje de participación para poder hacer uso de la deducción y hacer que la exención sea parcial⁵⁰. Y, por último, una limitación de la deducción por minusvalías. Otra de las medidas que se debe aplicar es hacer permanentes algunas de las que ya se adoptaron con carácter temporal para la crisis económica⁵¹, como por ejemplo, la limitación a la deducción de gastos financieros y limitaciones temporales al deterioro y amortización de inmovilizado intangible.

La Comisión considera que la reforma del impuesto es un elemento esencial, para alcanzar una mayor eficiencia y neutralidad, por ello esa reforma debe alcanzar una serie de objetivos:

- Se debe recomponer la base del impuesto, que actualmente abarca numerosas exenciones y deducciones que no responden a la realidad y que en su gran mayoría, derivan de normas especiales.
- Impedir que los beneficios procedentes del extranjero queden sin soportar una tributación mínima en territorio español o en el territorio de procedencia.
- Compensar todo lo citado anteriormente con reducciones importantes en los tipos nominales de gravamen.

Las organizaciones internacionales también han hecho recomendaciones en relación con la reforma de este impuesto. En concreto, se señala en el Informe que el Consejo Europeo en junio de 2013 proponiendo de forma explícita tomar medidas adicionales para reducir el sesgo al endeudamiento del impuesto. Las sugerencias que realiza son: reconsideración de las deducciones que reducen la tributación, provocando que las PYMES terminen pagando más que las grandes empresas, evaluar la deducción de I+D pues no parece justificada y reconsiderar los tipos progresivos porque pueden desincentivar el crecimiento empresarial.

⁵⁰ Alemania y Francia la tratan como exención parcial

⁵¹ Zubiri Oria, I. (2014) “Una evaluación del sistema fiscal español y las reformas necesarias”, Cuadernos, 12, Madrid: Círculo Cívico de Opinión, pp. 37-48

Por su parte, el Fondo Monetario Internacional ha propuesto eliminar los umbrales relativos al tamaño empresarial, por considerar que limitan el crecimiento de las empresas.

De forma previa a las propuestas de reforma del impuesto, el propio Informe recoge los cambios normativos que se hicieron en 2012 y 2013, para obtener una mayor recaudación. Es importante referirnos a estas medidas ya que, como se verá posteriormente, son un precedente de las de reforma. En síntesis estas medidas fueron:

- No deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con empresas del grupo.
- Limitación general a la deducción de gastos financieros.
- Limitaciones temporales al deterioro fiscal del inmovilizado intangible correspondientes a fondos de comercio o inmovilizados con vida útil indefinida.
- Limitaciones temporales a la amortización del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.

Estas medidas se encaminan todas ellas hacia el EBITDA⁵² y no hacia la base del impuesto. Pretenden luchar contra el excesivo endeudamiento por motivos fiscales que erosiona la base del impuesto y, de esta manera, aportar mayor eficiencia a las amortizaciones y a los deterioros.

Para alcanzar los objetivos que la propia Comisión ha propuesto y teniendo en cuenta las recomendaciones de las organizaciones internacionales el Informe, tras realizar un detallado estudio de cuales serían los resultados de las propuestas⁵³, recoge 20 medidas, de reforma del Impuesto sobre Sociedades, que se van a sintetizar en este punto:

- Establecer la deducibilidad fiscal sin limitación alguna de los gastos financieros netos si estos no superan la cifra de un millón de euros en

⁵² Pese a que este término no lo reconoce la normativa española es muy utilizado en el ámbito fiscal, entendiéndose como el beneficio antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización.

⁵³ El informe hace referencia a L. Jerez y F. Picos “*La neutralidad financiera en el Impuesto sobre Sociedades. Microsimulación de las opciones de reforma para España*”. Hacienda Pública Española, 203-(4/2012). Pp: 23-56

cada ejercicio; si superasen la cantidad deberían considerarse fiscalmente no deducibles los correspondientes al exceso de endeudamiento.

- Revisión de los coeficientes fiscales de amortización.
- Supresión de los regímenes de libertad de amortización y de amortización acelerada, regulados en el art. 11.2 LIS.
- Supresión del régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero.
- Establecimiento de forma permanente de un porcentaje de amortización fiscal reducido, para fondos de comercio e inmovilizado intangible de vida útil indefinida.
- Diferenciar entre las perdidas por deterioro reversible y la baja de los activos a consecuencia de perdidas irreversibles.
- Eliminar la deducción fiscal de las perdidas por deterioro de valores representativos de deuda.
- Transformar la deducción en la cuota para evitar la doble imposición en una exención que solo se aplique cuando, al menos, se posea un 5% de participación.
- Regular un tratamiento fiscal uniforme para la suscripción de una ampliación de capital con cargo a reservas.
- El régimen de exención para evitar la doble imposición debería darse con el requisito de una tributación mínima del 10%.
- Revisión del régimen especial de las entidades de tenencia de valores en el extranjero.
- Supresión de todas las deducciones del Capítulo IV del Título VI de la LIS.
- Supresión del apartado 9 del art. 15 LIS.
- Supresión del régimen de empresas de reducida dimensión.
- Solicitud de segunda reforma del tipo general de gravamen para que este se sitúe en un 20%.
- Establecer un procedimiento por el cual la Administración Tributaria pueda comprobar el exceso o defecto cuando existiendo diferencias temporarias, se produce una reducción del tipo impositivo.

- Reducción del tipo especia aplicable a las entidades de exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos de hidrocarburos.
- Aumentar el tipo de gravamen de las actividades no exentas del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

Otra de las medidas se anunció durante el pasado mes de julio, cuando el Ministro de Economía en funciones, indicó que el Gobierno español se había comprometido con la Unión Europea a establecer para el ejercicio de 2017 un tipo mínimo en los pagos a cuenta para elevar la recaudación del Impuesto Sobre sociedades en 6.000 millones de euros y, de esta forma, situar el déficit por debajo del 3%⁵⁴. Este cambio nace con la idea de aprobar en un futuro un tipo mínimo sobre los pagos fraccionados que realizan las grandes empresas, medida que ya aplicó en el 2012 y estuvo vigente hasta el 2015.

Son muchas las propuestas de reforma que se han realizado pero la modificación completa de un impuesto no resulta sencilla, si bien es obvio que es necesaria. Pese a las buenas pautas que se están siguiendo para esta reforma del sistema tributario español, parece inviable dada la situación política actual, el llevar sin gobierno más de 9 meses y estar encaminados a unas tercera elecciones. Esta situación ya ha tenido consecuencias en la economía española⁵⁵, como por ejemplo, una reducción del crecimiento previsto y la imposibilidad de legislar, incluyéndose la aprobación de presupuestos generales del Estado y de las comunidades autónomas. Lo cuál genera muchos problemas pues España debe cumplir con la reducción del déficit como así acordó con la Unión Europea⁵⁶.

⁵⁴ http://cincodias.com/cincodias/2016/07/12/economia/1468314087_361549.html consultado el 20 de septiembre de 2016

⁵⁵ http://www.elconfidencialdigital.com/politica/cuesta-Espana-falta-Gobierno-millones_0_2692530738.html consultado el 24 de septiembre de 2016

⁵⁶ <http://www.expansion.com/economia/2016/05/18/573c538e22601d2d0a8b45c2.html> consultado el 25 de septiembre de 2016

6. CONCLUSIONES

Para finalizar el trabajo voy a sintetizar las conclusiones que extraigo tras el análisis realizado sobre la fiscalidad española y, en particular, del Impuesto sobre Sociedades, y las reformas que se quieren llevar a cabo.

Primera. Con la crisis económica ha aumentado la preocupación del Estado español por la fiscalidad, ya que se quiere obtener una recaudación impositiva mayor que la actual.

Segunda. Como se deduce del estudio realizado, las medidas que se desarrolleen para la lucha contra el fraude fiscal tienen que llevarse a término a nivel internacional, ya que el problema que los mismos generan sobrepasa la capacidad de los estados. Sin embargo, la normativa internacional suele ser no vinculante y las sanciones demasiado leves, por lo que, en muchas ocasiones, no constituyen medidas efectivas.

Tercera. Las reacciones del gobierno español, actualmente en funciones, no fueron muy positivas respecto a la reforma. Otros partidos políticos, como PSOE e IU, se mostraron contrarios a reformar el sistema fiscal, pues llegaron a decir que las medidas propuestas aumentarían la desigualdad social⁵⁷. El sindicato de Técnicos de Hacienda GETSTHA también se ha pronunciado en contra de la propuesta, por considerar que puede llegar a tener preceptos inconstitucionales pues omite que “cada contribuyente debe pagar en función de su capacidad económica”⁵⁸.

Hay que tener en cuenta que cualquier reforma fiscal siempre va a tener ideología política detrás de la misma, ya que, la Comisión de Expertos es designada por un Gobierno y los miembros que lo compongan los elegirán creyendo que van a tener ideas afines a la ideología del partido que gobierna.

La realización de una reforma fiscal de tal magnitud debe contar con el pacto de las principales fuerzas políticas, así como de los trabajadores de la hacienda pública,

⁵⁷ <http://www.fiscal-impuestos.com/elecciones-generales-2015-programas-materia-economia-empleo.html> consultado el 28 de septiembre de 2016

⁵⁸ <http://www.laopiniondemalaga.es/economia/2014/03/16/tecnicos-hacienda-alertan-reforma-fiscal/661442.html> consultado el 19 de septiembre de 2016

mirando por los intereses de los contribuyentes y de la economía española, sin tener en cuenta intereses personales.

Cuarta. El Informe de la Comisión de Expertos está construido sobre dos principales propuestas, las cuales se convierten en los dos objetivos casi exclusivos que debe alcanzar la reforma fiscal que se propone: por un lado, asegurar la suficiencia recaudatoria del sistema fiscal, vital para cumplir con los compromisos de consolidación fiscal asumidos por España, y por otro, estimular el crecimiento y la creación de empleo, lo que se lograría consiguiendo recaudar con menos desincentivos a la inversión y el ahorro.

Las dos principales recomendaciones del Informe son el desplazamiento de la carga desde la imposición directa hacia la indirecta y la depuración de los gastos fiscales, que permitiría una reducción significativa de los tipos de gravamen en los impuestos directos. Según plantea la Comisión, este conjunto de medidas debería garantizar la suficiencia del sistema fiscal y, a la vez, aumentar su sencillez y eficiencia.

Como aspectos negativos del Informe se puede señalar: primero, que apenas se tiene en cuenta cualquier posible meta redistributiva del sistema tributario, omitiendo la importancia de la equidad en cualquier sistema fiscal, con la importancia que tras la crisis se le ha dado debido a la desigualdad existente en España y que no tiene comparación en el resto de países desarrollados; como segundo aspecto negativo, las inexistentes medidas para luchar contra el fraude fiscal, que tantas perdidas supone a la recaudación impositiva del Estado, luchando contra la evasión a través de las propias figuras impositivas haciéndolas más sencillas y reduciendo la posibilidad que tienen de ser evadidos o defraudados.

Quinta. La reforma del sistema tributario español es necesaria y urgente. Ya que es evidente la ineficiencia del actual sistema y el incentivo al fraude fiscal que genera.

La ineficiencia nace, principalmente, de la baja recaudación, que con la crisis económica se vio condicionada. La Comisión, en la búsqueda de esa mayor recaudación propone un trasvase de impuestos directos hacia indirectos, lo cual puede ser muy adecuado. Veo acertado la eliminación de las exenciones, bonificaciones y deducciones, que tanto disminuyen la cuota y reducen la recaudación.

Todas las medidas que se reformen se deberán realizar teniendo en cuenta los principios regulados en el art. 31 de la Constitución Española.

7. BIBLIOGRAFÍA

Libros

MALVAREZ PASCUAL L. Y RAMIREZ GOMEZ S. (2015) *Lecciones del sistema fiscal español*, Editorial Tecnos (4º edición), Madrid.

MARTÍN QUERALT, M.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. Y CASADO OLLERO, G. (2015) *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos (26º edición), Madrid.

MARTÍNEZ DE LA SELVA, J.M.,(2009) *Los paraísos fiscales: uso de las jurisdicciones de baja tributación*, Dijusa, Madrid.

PATÓN GARCÍA, G., (2010) «La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales», en COLLADO YURRITA, M.A. (coord.), *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura*, Aranzadi, Pamplona.

Artículos de revistas

ALBI IBAÑEZ, E. (2014) “*Reforma tributaria*”, Círculo Cívico de Opinión, Cuaderno 12, Febrero de 2014, Madrid.

ALM, J. (2012): “Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies”, *International Tax and Public Finance*.

BELLOD REDONDO, J.F. (2015) “La presión fiscal en España 1983-2008”, *Estadística Española*, Volumen 57, Número 187/2015.

BORREGO SANTIAGO, M., (2012) «Los acuerdos de Intercambio de Información en España», *Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales*, Volumen 15.

CONDE-RUIZ, J.I.; DÍAZ, M; MARÍN, C; RUBIO RÁMIREZ, J. (2015) “Una reforma fiscal para España”, *Fedea Policy Papers* 2015/02.

DELGADO RIVERO, F.J. (2009) “La estructura tributaria europea: un estudio comparado”, *Crónica Tributaria*, Volumen 133/2009.

GARCÍA CARRETERO, B., (2008) «La presunción de residencia fiscal por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal en relación con las entidades radicadas en países de nula tributación o considerados como paraísos fiscales», *Quincena Fiscal*, núm. 12.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coordinadora) (2013). “Encuentro de Derecho Financiero y Tributario”. *Instituto de Estudios Fiscales*. Nº 16/2013. (Madrid).

HERNÁNDEZ DE COS, P. (2010) “*El papel de la política fiscal en la crisis económica*”, Presupuesto y Gasto Público 59/2010, páginas 39-54, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

HERNÁNDEZ DE COS P. Y LÓPEZ RODRÍGUEZ D. (2014) “Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE”, *Documentos Opcionales Banco de España*, Número 1406.

JÉREZ, L. Y PICOS, F. (2012) “La neutralidad financiera en el Impuesto sobre Sociedades. Microsimulación de las opciones de reforma para España”. *Hacienda Pública Española*, 203-(4/2012).

LÓPEZ LABORDA, J. (2014): “Tres reflexiones sobre la reforma fiscal: fraude, desigualdad y descentralización”, Cuadernos, 12, Madrid: Círculo Cívico de Opinión.

LÓPEZ LABORDA, J. Y ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. (2014) “Cinco reflexiones sobre el Informe para la reforma del sistema tributario” *Fedeia Policy Papers*-2014/01.

MARTÍNEZ POZO, E., (2013) “Avances de la unión europea en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal: El intercambio automático de información”, *Boletín Económico de ICE*, núm. 3046.

PAREDES GÓMEZ, R. (2012) “*Reflexiones sobre la reforma del impuesto sobre sociedades en tiempos de crisis*”, Crónica Tributaria, núm 142/2012.

PÉREZ PÉREZ, J.A. (2009) “Introducción sobre la aplicación de los criterios del SEC 95 a las cuentas públicas”. *Revista Instituto de Estudios Fiscales*, 54/2009.

RUIZ HUERTA, J. (2014) “*¿Afectan los impuestos a la distribución de la renta?*”, VII Informe sobre exclusión y desarrollo social en España. Fundación Foessa.

SANZ GADEA, E. (2011): «*El Impuesto sobre Sociedades. ¿un impuesto en crisis?*» Crónica Tributaria, nº 141/2011.

SCHNEIDER F. (2013), “*The shadow economy in Europe*”, Johannes Kepler Universitat Linz

ZUBIRI ORIA, I. (2014) “Una evaluación del sistema fiscal español y las reformas necesarias”, Cuadernos, 12, Madrid. *Círculo Cívico de Opinión*.

Informes y otros

Estudios económicos de la OCDE, España (2014)
<https://www.oecd.org/eco/surveys/Spain-Overview-Spanish.pdf>

Exposición de motivos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

FERNANDEZ ORDOÑEZ, M.A. (2012) Comparecencia del Gobernador del Banco de España en el Congreso de los Diputados, DS. Congreso de los Diputados, Comisiones, núm. 70, de 17/04/2012.

Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema fiscal español (2014), Madrid.

Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (2011), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas 2015. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Madrid.

Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2003-2013, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Madrid.

Recursos de internet

<http://www.abc.es/economia/20140226/abci-crisis-destruccion-empresas-201402251949.html>

http://appss.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=en

http://cincodias.com/cincodias/2016/07/12/economia/1468314087_361549.html

http://cincodias.com/cincodias/2013/07/05/economia/1373027680_685406.html

http://cincodias.com/cincodias/2016/01/08/economia/1452269663_865868.html

http://www.elconfidencialdigital.com/politica/cuesta-Espana-falta-Gobierno-millones_0_2692530738.html

<http://www.elmundo.es/economia/2016/03/21/56f0413f268e3e5f298b45ee.html>

<http://www.expansion.com/economia/2016/05/18/573c538e22601d2d0a8b45c2.html>

<http://www.fiscal-impuestos.com/elecciones-generales-2015-programas-materia-economia-empleo.html>

<http://www.kpmgblogs.es/reflexiones-sobre-politica-fiscal/>

<http://www.laopiniondemalaga.es/economia/2014/03/16/tecnicos-hacienda-alertan-reforma-fiscal/661442.html>

<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/acuerdosii.aspx>

ANEXO I. RECAUDACIÓN DEL ESTADO Y DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

Impuesto sobre Sociedades. Importes

Concepto	Estado										Millones de euros
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Retenciones del capital mobiliario	1.267,4	1.107,6	1.220,7	1.524,3	2.109,2	2.657,7	2.351,1	2.047,5	2.216,5	2.230,0	1.951,7
Retenciones del capital inmobiliario	458,6	496,8	547,2	603,5	771,2	860,5	808,7	802,0	782,0	780,2	740,5
Retenciones de Instituciones Inversión Colectiva	103,2	113,7	153,3	223,4	375,9	401,9	197,7	172,4	143,6	141,8	150,7
Gravamen especial sobre dividendos y rentas fuente extr	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	141,8
Gravamen especial sobre revalorización de activos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	141,8
Gravamen especial sobre premios de loterías y apuestas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,7
Pagos fraccionados	13.230,8	15.455,6	18.821,2	21.919,3	23.067,7	13.536,4	13.060,5	10.423,5	9.634,4	141,8	16.296,4
Cuota diferencial neta	6.859,6	8.846,1	11.752,9	12.937,0	18.499,3	9.844,9	3.770,5	2.752,4	3.824,1	141,8	409,4
Total	21.919,6	26.019,9	32.495,3	37.207,6	44.823,2	27.301,4	20.188,5	16.197,8	16.610,7	21.435,2	19.945,2
<hr/>											
Comunidad Foral de Navarra											
Retenciones del capital	29,2	26,3	28,4	31,7	42,6	53,5	55,0	46,8	46,2	48,4	45,3
Cuota diferencial neta	270,2	315,7	362,5	486,8	550,6	365,8	357,6	141,7	166,9	153,0	149,0
Total	299,4	342,0	390,9	518,5	593,3	419,3	412,6	188,5	213,1	201,4	194,3
<hr/>											
Diputaciones Forales del País Vasco											
Retenciones del capital mobiliario	119,5	113,8	133,5	151,8	237,2	312,2	266,3	224,6	217,8	241,8	215,0
Retenciones del capital inmobiliario	26,4	28,6	30,2	32,7	41,6	71,0	80,4	82,6	85,2	87,7	86,2
Retenciones de Instituciones Inversión Colectiva	12,5	10,2	15,6	21,2	40,3	39,9	17,4	18,2	14,8	20,1	29,7
Cuota diferencial neta	880,8	986,9	1.261,0	1.486,6	1.715,1	1.269,2	867,5	661,5	842,4	782,2	886,1
Total	1.039,2	1.139,5	1.440,4	1.692,4	2.034,2	1.692,2	1.231,7	987,1	1.160,3	1.131,8	1.216,9
<hr/>											
Recaudación Consolidada											
Estado	21.919,6	26.019,9	32.495,3	37.207,6	44.823,2	27.301,4	20.188,5	16.197,8	16.610,7	21.435,2	19.945,2
Navarra	299,4	342,0	390,9	58,5	593,3	419,3	412,6	188,5	213,1	201,4	194,3
País Vasco	1.039,2	1.139,5	1.440,4	1.692,4	2.034,2	1.692,2	1.231,7	987,1	1.160,3	1.131,8	1.216,9
Total	23.258,2	27.501,4	34.326,6	39.418,5	47.450,6	29.412,9	21.832,7	17.373,3	17.984,0	22.768,3	21.356,4

ANEXO I
Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

RECAUDACIÓN TOTAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. IMPORTE.

ANEXO II

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

