



Máster Universitario en Acceso a la Abogacía  
Curso académico 2020–2021  
*Trabajo Fin de Máster*

**ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE  
SOCIEDADES:  
UNA REFLEXIÓN SOBRE SI ES NECESARIA SU REFORMA**

---

Enrique Ruiz Prieto

Tutor/es  
Maria Del Mar Soto Moya

Nombre de la asignatura en que se encuadra el trabajo:  
**Derecho Financiero y Tributario**

Convocatoria de febrero

Sevilla, 2021



Máster Universitario en Acceso a la Abogacía  
Curso académico 2020–2021  
*Trabajo Fin de Máster*

**ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE  
SOCIEDADES:  
UNA REFLEXIÓN SOBRE SI ES NECESARIA SU REFORMA**

---

Enrique Ruiz Prieto

Tutor/es  
Maria Del Mar Soto Moya

Nombre de la asignatura en que se encuadra el trabajo:  
**Derecho Financiero y Tributario**

Convocatoria de febrero

Sevilla, 2021



# Resumen

El presente trabajo versa sobre el Impuesto sobre Sociedades (IS), analizando los elementos principales de este impuesto directo y reflexionando sobre si es necesaria o no la actualización y modificación de este impuesto. Para ello, se realiza una introducción teórica en la que se pone en contexto cómo funciona el IS en España y se reflexiona sobre las distintas cuestiones que debe enfrentarse en la actualidad. De esta manera, no sólo analizamos el IS a nivel estatal, sino a nivel Internacional.

En un segundo momento, se compara el IS con otros Impuesto de la imposición directa que gravan la capacidad de personas (IRPF e IRNR) para analizar distintos supuestos prácticos donde muchos de los ciudadanos contemplan injusticias jurídicas. En este estudio, también se realiza un análisis de 28 grandes empresas, donde se comprueba cuál es el tipo impositivo efectivo que finalmente pagan estas compañías y se analizan todas las deducciones y bonificaciones que aplicaron en su cuota durante el periodo comprendido entre los años 2015 y 2018.

Finalmente, se realiza una conclusión o reflexión sobre los problemas actuales internacionales que impiden la reforma del IS, pues para reformarse dicho impuesto se requiere una cooperación a nivel Internacional.

**Palabras clave:** Impuesto sobre Sociedades, Tipo impositivo efectivo, Deducciones, Erosión de bases imponibles, globalización.

# ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

## UNA REFLEXIÓN SOBRE SI ES NECESARIA SU REFORMA

### ÍNDICE

<b>1. RESUMEN</b> .....	<b>5</b>
<b>2. ÍNDICE DE ABREVIATURAS</b> .....	<b>7</b>
<b>3. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS</b> .....	<b>9</b>
1. Introducción.....	9
2. Objetivos.....	10
3. Metodología.....	10
4. Estructura.....	12
<b>4. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS ACTUALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....</b>	<b>14</b>
1. Análisis sobre su función, composición y elementos del Impuesto sobre Sociedades en España.....	16
2. Análisis sobre sus resultados recaudatorios .....	20
3. Los problemas actuales del Impuesto sobre Sociedades .....	21
a) <i>El problema de la erosión de las bases imponibles de los Estados</i> .....	23
b) <i>Su falta de reparto de la carga tributaria de acuerdo a los principios de justicia</i> .....	26
c) <i>Los problemas medioambientales en el IS</i> .....	27
d) <i>La equidad fiscal y el Impuesto sobre Sociedades</i> .....	29
4. Las inconstitucionalidades del Impuesto sobre Sociedades según el TC.....	31
a) <i>La denominada amnistía fiscal</i> .....	31
b) <i>La inconstitucionalidad de los pagos a cuenta</i> .....	32
5. Las incompatibilidades del Impuesto sobre Sociedades según TJUE.....	34
6. Reflexión sobre los principios tributarios y el IS .....	36
a) <i>Otros principios tributarios</i> .....	38
<b>5. COMPARACIÓN CON OTROS IMPUESTOS DIRECTOS: IRPF E IRNR</b> .....	<b>40</b>
1. Supuesto práctico 1: diferencias entre autónomo y sociedad limitada.....	44
2. Supuesto práctico 2: diferencias entre sociedad limitada residente en España y no residente en España. ....	47
3. Supuesto práctico 3: diferencias entre grandes empresas españolas y pequeñas empresas. ....	48
4. Supuesto práctico 4: ejemplo de tributación de grandes empresas. ....	49
<b>6. CONCLUSIONES</b> .....	<b>53</b>
<b>7. REFERENCIAS</b> .....	<b>57</b>
1. Bibliografía.....	57
2. Legislación .....	60
3. Jurisprudencia.....	61
4. Doctrina administrativa .....	62
5. Otros recursos.....	62
<b>8. ANEXOS</b> .....	<b>63</b>

# Índice de abreviaturas

AAVV	Autores Varios.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CE	Constitución española.
Cód. Com.	Código de Comercio.
DGT	Dirección General de Tributos.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
IEE	Instituto De Estudios Económicos.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
IS	Impuesto Sobre Sociedades.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
ITP	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
UE	Unión Europea.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
RCAI	Resultado Contable Antes de los Impuestos.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo.
TIE	Tipo Impositivo Efectivo.



# Introducción y objetivos

## *1. Introducción*

El objeto del presente trabajo es investigar, comparar y analizar el posible impacto fiscal del Impuesto sobre Sociedades (IS) en España para; más tarde, reflexionar sobre la necesidad o no de reformar dicho impuesto.

En la actualidad, algunos partidos políticos de España que desean modificar y alterar muchas de las disposiciones que se contemplan en el IS; pero muy pocos de ellos hacen uso del derecho y de los datos fiscales para aportar realmente soluciones eficaces y viables para el sostenimiento de las arcas del Estado, así como de la economía de pequeñas y de grandes empresas.

No obstante, este debate parlamentario no sólo se encuentra en el seno de nuestro país, sino también en el mundo académico, que abordan esta discusión y; señalan que dicha reflexión está presente en todo el ámbito europeo (Unión Europea y Comunidad Económica Europea), donde existe una preocupación por ofrecer una armonización fiscal de la imposición directa de las empresas y sociedades.

Existen estudios académicos que reflexionan sobre estos aspectos y que sugieren que el IS debe ser reformado, ya que una de las debilidades de la Unión europea es la falta de armonización en la tributación de empresas dentro de esta Organización Internacional, integrada por 28 países.

Por tanto, la elección de esta línea de investigación no responde a un criterio meramente arbitrario, sino que atañe a una necesidad de reflexionar sobre la problemática de este impuesto en la actualidad y; reflexionar sobre las posibles modificaciones que pueden realizarse en cara a un futuro para sostener al Estado, pero sin mermar las posibilidades económicas de las pequeñas y medianas empresas.

Para comparar y analizar las repercusiones de este impuesto con otros gravámenes, hemos seleccionado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el de la Renta de los No Residentes (IRNR); puesto que ambos impuestos tienen una naturaleza similar, pues gravan la capacidad económica de ciertas personas o sujetos de derecho.

Los criterios que hemos establecidos son los siguientes:

- 1) Estudiar la repercusión del Impuesto en todo el territorio del Reino de España, teniendo en cuenta que la aplicación de este impuesto es homogénea en todo el Estado y, aún no se han cedido, ni total ni parcialmente, atribuciones a las Comunidades Autónomas (CC.AA.) para que legislen sobre esta materia.
- 2) El segundo criterio designado ha sido escoger aquellos impuestos de la misma naturaleza (directos), pero que tengan que ver con rendimientos de actividades económicas y rendimientos del trabajo; de ahí que en dicha

aplicación no se vaya a incluir en el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones ya que a pesar de ser directos, tienen una naturaleza completamente distinta.

Por tanto, el objeto principal de nuestro estudio es comparar la normativa vigente entre el IRPF, IS e INRN, para más tarde reflexionar y los cambios que se avecinan son realmente necesarios para el sostenimiento del país y justos a cara de la tributación.

## **2. Objetivos**

Para analizar y estudiar esta problemática, hemos decidido establecer los siguientes objetivos para este trabajo:

- 1) Realizar una breve introducción al IS, analizando cada uno de sus elementos: función, la composición y resultados recaudatorios.
- 2) Buscar posibles inconstitucionalidades e injusticias en el IS.
- 3) Aportar posibles soluciones.
- 4) Comparar los resultados obtenidos, contemplando las diferencias entre los principales impuestos de la imputación directa.
- 5) Analizar varios supuestos prácticos donde se observe las posibles injusticias derivadas dentro del IS con respecto a otras tributaciones directas y reflexionar el porqué de las mismas.
- 6) Valorar las diferencias obtenidas entre los tres impuestos: IRPF, IS, IRNR.
- 7) Relacionar estos resultados con las opiniones ofrecidas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo y el Tribunal Constitucional.
- 8) Reflexionar sobre si es injusto o no la existencia de este impuesto directo en España y analizar si existen argumentos sólidos para sostener su existencia y sus diferencias.

## **3. Metodología**

Para poder realizar con éxito estos objetivos es necesario organizar el estudio en diferentes fases, que nos permitiesen sistematizar y ordenar toda la documentación que íbamos recopilando para posteriormente realizar los distintos análisis.

En primer lugar, antes de abordar la problemática propuesta, nos propusimos completar la bibliografía ofrecida por el equipo docente para obtener una visión más amplia sobre el objeto de estudio.

Para realizar esta operación hemos tenido que utilizar distintas bibliotecas y portales bibliográficos que nos permitiesen completar la bibliografía y fuentes de información aportadas por el equipo docente.

Afortunadamente, en Sevilla, lugar de residencia del estudiante, podemos encontrar varias universidades públicas donde poder consultar sus fondos bibliográficos para enriquecer nuestro discurso y análisis jurídico. Básicamente, los catálogos que más hemos empleado han sido los siguientes:

- **CGISIRSI**: es el catálogo interno de nuestra universidad (UNED), que no sólo nos proporciona información de los fondos bibliográficos de nuestro centro asociado, sino que también nos permite solicitar préstamos

interbibliotecarios de libros y revistas que se encuentren en la biblioteca de Madrid de la UNED.

- **Fama +:** es el catálogo interno de la Universidad de Sevilla. En él podemos encontrar numerosas obras de derecho imprescindibles para realizar esta investigación científica.
- **Dialnet:** es un portal de difusión creado en el año 2001 por la Universidad de La Rioja (España). En la actualidad, colaboran muchas otras Universidades de España en este proyecto. Su principal ventaja es que este sitio web hace referencia a numerosos documentos científicos, libros, monografías, revistas científicas y tesis doctorales que nos permiten complementar la información del objeto de estudio y localizar artículos científicos que versen sobre la materia de sucesiones. Además, este portal está especializado en la rama de humanidades, ciencias sociales y ciencias jurídicas y presenta una hemeroteca virtual que permite la consulta directa de muchos de sus documentos.

A estos tres instrumentos o catálogos bibliográficos que hemos hecho mención, debemos de completarlos con otros que también ofrecen mucha información gratuita y accesible a través de internet:

- **Tributación autonómica:** la publicación electrónica *Tributación Autonómica* recoge todas las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en materia tributaria, tanto de los impuestos cedidos como en los propios. Aunque el IS no ha sido parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas, hemos tenido que consultar dicha libro para consultar cuestiones relativas al IRPF, otro impuesto de tributación directa que si hemos utilizado para confrontarlo con el IS.
- **Academia.edu:** es una red social de investigadores donde podemos encontrar profesionales de todos los ámbitos científicos: historia, humanidades, filosofía, derecho, etc. Muchos investigadores alojan sus contribuciones y artículos a este portal web para que puedan ser consultadas de una forma rápida y gratuita todas sus obras que no vulneren los derechos de editoriales.
- **Researchgate:** es otra red social de investigadores donde podemos encontrar numerosos documentos alojados de forma virtual y también referencias bibliográficas protegidas por derecho de autor. Si se desean consultar estas últimas, se pueden buscar en un catálogo de una biblioteca para su posterior consulta. A diferencia de Academia.edu, para poder acceder a este portal se debe contar con un correo electrónico vinculado a una universidad lo que hace más restrictivo su acceso a cualquier usuario.
- **Google Académico:** es un buscador interno de Google especializado en la búsqueda de artículos, revistas y libros científicos que han sido publicados bajo los estándares que exigen las revistas y las editoriales.

Asimismo, en todos los trabajos de investigación de derecho y ciencias jurídicas es imprescindible acompañar esta búsqueda bibliográfica junto a portales y a bases de datos de jurisprudencia y normativas.

- **Tirant Lo Blanch:** se trata de una librería virtual o base de datos donde el estudiante puede encontrar sentencias, jurisprudencia y doctrina científica de todos los ámbitos del derecho.
- **VLex Global:** es otro portal dedicado fundamentalmente a juristas para que tomen la información necesaria para actualizarse diariamente en aquellos

sectores del derecho que más le interesen. No sólo contiene jurisprudencia, legislación y formularios; sino también colecciones de libros, contratos, convenios colectivos...

- **Wolters Kluwer:** se trata de otra base de datos jurídica, similar a Tirant Lo Blanch y VLex Global. Su actualización es periódica y es ideal para consultar no sólo normativa, jurisprudencia y sentencias; sino también para consultar doctrina científica.
- **Buscador de doctrina tributaria que ofrece el Ministerio de Hacienda (<https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>):** En Internet existe un portal vinculado directamente a la Secretaria del Ministerio de Hacienda, donde se puede conocer la opinión vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT) que genera doctrina tributaria.

Una vez concluida la recopilación bibliográfica, hemos tenido que analizar la normativa vigente del IS y confrontarla con sentencias, temas de actualidad y doctrina científica.

En esta segunda fase de estudio, a la vez que íbamos recopilando información, íbamos elaborando tablas comparativas de los tres impuestos para observar más tarde las diferencias de cada uno de estos impuestos.

Realizada esta operación, tan sólo debíamos de reflexionar sobre las desemejanzas de los tres impuestos y de los diferentes casos existentes entre diferentes tipos de sociedades.

Finalizada esta fase de estudio, procedimos a realizar las operaciones aritméticas del supuesto práctico que hemos señalado como uno de nuestros objetivos de este trabajo. No hemos podido realizar más supuestos por el límite de extensión que se ha establecido para este Trabajo Fin de Máster, pero al menos con estos ejemplos hemos podido observar las desemejanzas fiscales para cada tipo de personas.

Del mismo modo, este supuesto también nos sirve para ilustrar si existen muchas diferencias en la carga impositiva entre el IRPF y el IS y que ocurriría si el obligado tributario hubiese emigrado o constituido en el extranjero.

Finalmente, la última fase del trabajo consiste en reflexionar sobre si este impuesto es o no injusto según el ordenamiento jurídico español y europeo. Para ello, se ha tenido que proceder a la lectura de varias sentencias del Tribunal Constitucional y Tribunal de Justicia Europeo para dar una valoración personal sobre este asunto. Esta reflexión siempre debe estar fundamentada y motivada en el derecho y no en opiniones meramente arbitrarias.

#### ***4. Estructura***

En relación a la estructura del trabajo, partimos de una concepción general para más tarde aterrizar en un estudio específico y particular.

Por ese motivo, hemos estructurado este estudio en tres bloques bien diferenciados. En primer lugar, analizaremos el IS desde una perspectiva meramente individual, analizando no sólo la función, la composición, elementos y resultados recaudatorios; sino también los principales problemas de inconstitucionalidad que

presenta en la actualidad y aún no han sido subsanados. Del mismo modo, profundizamos en los principales problemas internacionales que debe afrontar este impuesto en un futuro. Una vez que hayamos completado el análisis individual de este tipo de impuesto, reflexionaremos los principales principios tributarios para analizar si el IS puede o no vulnerar alguno de ellos y cómo entendemos nosotros que debería reformarse para subsanar dichas carencias.

En un segundo momento, analizaremos el IS con otros gravámenes de la imposición directa, fundamentalmente con el IRPF y el IRNR. En dicha comparación deberemos partir del análisis individual del IS para, más tarde, observar las diferencias con los otros dos restantes y razonar sobre el porqué de dichas diferencias y si existe una justificación jurídica para respaldar dichas desemejanzas.

Para que dicho análisis sea instructivo, vamos a proceder a realizar varios supuestos prácticos donde podamos observar las diferencias de tributación de unos impuestos frente a otros con circunstancias análogas. Estos supuestos prácticos nos aportarán información real para más tarde reflexionar sobre las diferencias en la tributación directa en España.

Gracias al análisis de ambas perspectivas, tanto la individual como la comparativa con otros impuestos, podremos realizar unas conclusiones que utilicen tanto el análisis individual del impuesto como el análisis global de la imposición directa para fundamentar las razones del porqué debemos reformar el IS para hacer más justa la fiscalidad en España.

Adelantamos que en un principio es necesaria la reforma del IS, aunque en nuestra opinión realmente no vulnera el ordenamiento jurídico; sino que se debe a una transformación donde se tenga en cuenta el elemento extranjero internacional para adecuar este impuesto al fenómeno de la globalización.

Es cierto que muchos grupos parlamentarios y el propio Ministerio de Hacienda acusan que las grandes multinacionales “no pagan impuestos”, de ahí que se tenga que reformar el mismo para que el erario público cuente con mayores ingresos. No obstante, de eliminar las deducciones que permiten a las principales empresas reducir su tipo impositivo, España perdería indirectamente la recaudación de otros impuestos: IRPF, IVA, ITP, etc.; pues la mayor parte de las grandes empresas migrarían a otros territorios donde el gravamen sea más favorable.

# Análisis de los problemas actuales del Impuesto sobre Sociedades

Para estudiar adecuadamente el IS en la actualidad se necesita poner en contexto el mundo en el que nos encontramos.

Hoy en día habitamos un planeta afectado por el fenómeno de la globalización o de la mundialización. Bajo este término lingüístico subyace una gran cantidad de transformaciones políticas y económicas que han sufrido los Estados actuales, que podemos enumerar como más importantes las siguientes repercusiones:

- Por un lado, la eliminación de las barreras y controles asociados a las fronteras, característica de la forma política que denominamos Estado-Nación, para favorecer el flujo financiero y capital.
- Por otro lado, la aparición de la Revolución tecnológica que aunque es una consecuencia de la mundialización, también la fomenta; puesto que cada descubrimiento tecnológico invita al consumo y, además, facilita la circulación de ideas, personas y capitales de un lugar a otro gracias a la tecnología con la que contamos. La implicación es que existan mayores desplazamientos de Capitales por todo el planeta.
- Además, la mayor parte de las grandes empresas tienden a instalarse en aquellos territorios o Estados donde los costes laborales sean inferiores, debido a los bajos salarios y a la deficiente protección social en esos territorios.

Este fenómeno económico también tiene un impacto a nivel social que afecta a todos los Estados, pues por un lado, existe una progresiva homogeneización de las costumbres, inspirada en las occidentales y, particularmente, en las estadounidenses. Todas las culturas adoptan los mismos modos de comportamiento, donde prevalece la revolución tecnológica en vez que los principios tradicionales y valores de una cultura. Esta homogeneización de la cultura favorece la venta de productos y servicios de un Estado a otro, ya que la mayor parte de la población demanda los mismos productos y servicios.

Pero, por otra parte, este impacto social también implica que se agudice las diferencias económicas entre empresarios a nivel internacional, ya que aquel que cuenta con un mayor patrimonio puede aprovechar lo que la globalización les facilita (por ejemplo, contratar mano de obra barata en otro Estado), mientras que las pequeñas empresas no cuentan con esta ayuda.

Aparte de este fenómeno de la globalización que afecta a todos los Estados, también tenemos que introducir un nuevo elemento en el Ordenamiento Jurídico de España. Nuestro Estado se incorporó a una Organización Internacional como es la Unión Europea. A diferencia de otras organizaciones Internacionales, la Unión Europea implica que los Estados Miembros ceden total o parcialmente una serie de competencias legislativas a esta organización. La finalidad de esta asociación entre países es crear una Organización Internacional que facilite el tráfico económico y comercial entre todos los

Estados Miembros de la UE y homogenizar la legislación mercantil de los Estados Miembros.

No obstante, pese a todos los esfuerzos por algunos sectores de la Unión Europea en reformar y armonizar la imposición directa societaria, todavía se tiene la tarea pendiente de armonizar la Imposición directa societaria para todas las empresas que pertenezcan a la Unión Europea.

Como bien afirma el profesor DI PIETRO,<sup>1</sup> esta debilidad en la armonización del IS es una realidad muy antigua. A pesar que desde sus inicios la Unión Europea ha legislado en materia de mercado e intervenido en la fijación de precios de productos y servicios, no ha habido un intento real para armonizar la fiscalidad. Esta falta de acuerdo por parte de la Unión Europea también se debe a que la doctrina científica difícilmente ha entrado en analizar si es justa o no la tributación de las sociedades en el mundo donde nos insertamos (globalización).<sup>2</sup>

A pesar de ello, si podemos afirmar que la Ley del IS ha sido reformada en varias ocasiones para incorporar y actualizarse cuando se invocan elementos extranjeros y al mercado europeo.<sup>3</sup> Por ejemplo, incorporando principios fundamentales de la Unión Europea como son los principios de la libertad de establecimiento, de la libertad de circulación de trabajadores, de la libre prestación de servicios, de la libre circulación de capitales y de la no discriminación.

Este último principio ha tenido como uno de sus efectos la obligación de que la regulación nacional establecida para las operaciones internacionales deba establecer como operaciones internas las realizadas en el ámbito de la UE, gracias a los condicionantes establecidos por el derecho comunitario.<sup>4</sup>

La consecuencia de esta falta de intervención para llevar a cabo la armonización es que todavía existan diferentes tipos de gravámenes para cada uno de los territorios que conforman la Unión Europea, que puede originar que en ciertos países como Bulgaria tan sólo sea del 10%, mientras que en España el tipo general es del 25% o en Malta del 35%. Esta repercusión conlleva que unos Estados recaudan más que otros y; en época de crisis estos ingresos por recaudación influyen para realizar las medidas oportunas para salvar al Estado de una posible quiebra generalizada.<sup>5</sup>

Por ese motivo, la Unión Europea ha incorporado recientemente un sistema con medidas anti-abuso relativas al IS -denominado ATAD-, que limitar la deducibilidad de

<sup>1</sup> DI PIETRO, A.: “La debilidad de la armonización y la fuerza de la competencia en la imposición sobre sociedades en Europa”, LASARTE ÁLVAREZ, J. (Dir.), *Unión Europea armonización y coordinación fiscal tras el tratado de Lisboa*. Sevilla, Universidad Pablo Olavide, 2011, pp. 50.

<sup>2</sup> RUIZ ALMENDRAL, V.: “Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación* N° 274, fascículo 1, 2006, pp. 210-213.

<sup>3</sup> MARTIN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *Manual de Derecho Tributario: parte especial*. Madrid, Arazadi (16ª edición), 2019, p. 331.

<sup>4</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*. Madrid, Tirant lo Blanch, 2005.

<sup>5</sup> Fuera de la Unión europea también existe este fenómeno mundial de la desfiscalización de los Estados para atraer grandes capitales y empresas a sus países [CHECA GONZÁLEZ, C.: “Globalización económica y principios tributarios”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional* N° 22, 2010, pp. 81-83.

los gastos financieros, aportar transparencia fiscal internacional y adoptar normas anti-híbridos. En el caso de España, la directiva europea afectó en nuestra economía en 2014, reformándose la *Ley 27/2014* del IS en sus artículos 15 y 19. <sup>6</sup> (LÓPEZ 2020: 121).

No obstante, como bien señala P. HERNÁNDEZ DE LA COZ y D. LÓPEZ RODRÍGUEZ, “*la comparación entre países es, en todo caso, difícil, no solo por la propia complejidad del impuesto sino también porque su capacidad recaudatoria está fuertemente afectada por el impacto del ciclo económico en los beneficios empresariales*”.<sup>7</sup> En efecto, hay que tener en cuenta que el IS faculta la posibilidad de compensar la tributación con las bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores lo que distorsiona los datos de fiscalidad entre países.

Antes de analizar el IS y los problemas que puede plantearse conforme a la Unión Europea, debemos primero analizar los aspectos y elementos a nivel nacional.

## ***1. Análisis sobre su función, composición y elementos del Impuesto sobre Sociedades en España***

Si analizamos el IS a nivel nacional con otros impuestos que gravan la capacidad económica de los contribuyentes, en un principio podríamos afirmar que existe una injusticia frente a otros colectivos como los empresarios individuales (autónomos), donde se gradúa el nivel de riqueza según la capacidad económica que tienen.

Sin embargo, esta realidad no existe sólo en España, sino también en el resto de países miembros de la Unión Europea, lo que potencia que ciertos estados de la UE tengan preferencia para que los ricos constituyan sociedades y empresas en dichos Estados para obtener un tipo bajo, más las ventajas de pertenecer a esta Organización Internacional.

Antes de entrar en esta problemática a nivel europeo e Internacional debemos de analizar brevemente el IS, concretamente los aspectos concernientes a la función y composición de este impuesto.

Sabemos que los orígenes de este impuesto se puede rastrear en 1845 gracias a la reforma de Mon-Santillán y; más tarde, en las reformas de Raimundo Fernández Villaverde en 1900 y en las de Navarro Rubio en 1958. Aunque se ha reformado constantemente algunas de sus disposiciones, la actual Ley vigente que data de 2014 mantiene la misma estructura que la de 1996.<sup>8</sup>

Este impuesto que estamos analizando pertenece a la familia de la imposición **directa** y **personal**, es decir, grava las rentas de las personas jurídicas y sociedades que están sujetas a este impuesto o dicho de otro modo la capacidad económica de esos sujetos. Además, este pago es **periódico** y **proporcional** según las notas recogidas en el texto de la Ley.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> LOPÉZ PÉREZ, M. J.: *Estudio comparado de la tributación empresarial en la Unión Europea en época de crisis: España, Alemania e Irlanda*. Madrid, ESIC, 2020, p. 121.

<sup>7</sup> HERNÁNDEZ DE LA COZ, P. y LÓPEZ RODRIGUEZ, D.: “Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE”, *Documentos Ocasionales* N° 1406, 2014, pp. 22.

<sup>8</sup> MARTIN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *ob. cit.*, 2019, p. 330.

<sup>9</sup> MARTIN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *ob. cit.*, 2019, p. 333.

A diferencia de otros impuestos que más tarde compararemos (IRPF), el IS se aplica de forma homogénea en todo el territorio español, excepto en Canarias, País Vasco y Navarra. En cambio el IRPF, existe una imputación que la establecen las Comunidades Autónomas y en cada territorio existen otras reducciones, bonificaciones... como puede observarse en el libro de *Tributación Autónoma*.<sup>10</sup>

El hecho imponible de este impuesto es cualquier renta que perciban esos sujetos pasivos (sociedades y entidades jurídicas), independientemente de cualquiera que sea su origen (Art. 4 de LIS). No obstante, a diferencia del resto de impuestos, la determinación de la renta no se establece únicamente con normas tributarias, sino también mediante leyes mercantiles; ya que, necesariamente, los contribuyentes deben llevar un exhaustivo control de sus ingresos y gastos a través de la contabilidad financiera que obligatoriamente debe aplicar el Plan General Contable (art. 2 de la Real Decreto 1514/2007) y; asimismo deben elaborar anualmente los libros contables y cuentas anuales para legalizarlos en el registro Mercantil según el art. 16 del Código de Comercio, respetando las reservas legales que establece la Ley de Sociedades del Capital.

Recientemente hubo una gran polémica doctrinal sobre si era razonable que el valor de la renta de las sociedades se estableciese conforme a leyes mercantiles y no sobre disposiciones exclusivamente tributarias, ya que el Plan General Contable no respeta el principio de jerarquía normativa, puesto que permitía al ICAC aprobar normas de obligado cumplimiento en dicho plan.

Finalmente esta controversia se tradujo en la Disposición final de la Ley 16/2007 donde se concedía que el Plan General Contable y sus normas complementarias pudiesen determinar la renta de las sociedades. Gracias a sentencias como la del recurso nº 4354/1994 del Tribunal Supremo, se concedieron estas prerrogativas, ya que el propia Tribunal entendió que a pesar de poder violar el precepto de la potestad reglamentaria, el ICAC se constriñe a aquellas materias relativas a su ámbito interno:

“Si bien el artículo 97 de la Constitución española confiere al Gobierno la potestad reglamentaria directa u originaria, ello no excluye que los Ministros, autoridades y órganos de inferior jerarquía, la tengan también atribuida, como claramente se infiere del artículo 14.3 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1.957. La potestad reglamentaria autónoma de éstos, sin embargo, se constriñe a aquellas materias relativas a su ámbito interno o, como dice el propio precepto, a las materias propias de su Departamento, entre las que se suelen incluir las referentes a su organización y a las relaciones de sujeción especial. Fuera de este campo puramente doméstico, no hay en manos de tales autoridades y órganos una potestad normativa propia "ad extra", con facultad de afectar a las relaciones de sujeción general en que se encuentra el común de los ciudadanos respecto del Estado, ni a sus derechos y obligaciones” (STS 27 de Octubre de 1997).

Además, como bien señala la STS, la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990 se correspondía con la Cuarta Directiva Europea y gracias a la normativa que genera la UE, se ha ido transformando la fiscalidad de las sociedades. De hecho, el último Plan General Contable que data en 2007 se cambió respecto al del año 1990 por tener que adaptar nuestra normativa estatal al Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002.

---

<sup>10</sup> AAVV: *Tributación Autónoma*. Madrid, Ministerio de Hacienda y Gestión Pública y Secretaría General de Financiación Autónoma y Local, 2020.

Gracias a estas medidas, la capacidad económica de los entes jurídicos que se acogen al IS se rigen de conformidad a lo establecido en las normas mercantiles estatales,<sup>11</sup> donde se establecen unas reglas y denominaciones que sean comunes para todas las empresas y que estén en conceso con las Normas Internacionales de contabilidad.<sup>12</sup>

Concluida esta presentación sobre la naturaleza del IS, a continuación vamos a destacar las notas o elementos esenciales de este impuesto según la normativa estatal vigente (Ley 27/2014) para acotar nuestro objeto de estudio:

- 1) El ISD tiene naturaleza directa y subjetiva (art. 1 LIS).
- 2) Su objeto es gravar la capacidad económica de las sociedades y demás entidades jurídicas en base a los criterios establecidos en las normas mercantiles (Plan General Contable, Código de Comercio, Ley de Sociedades del Capital...).
- 3) Su aplicación se exige en todo el territorio nacional, excepto en aquellos que por su naturaleza histórica posean Regímenes Tributarios Forales: País Vasco y Navarra (artículo 2.2 LIS) y Canarias.<sup>13</sup>
- 4) El sujeto pasivo o contribuyente son todas aquellas sociedades y entidades jurídicas que tengan rentas de cualquier tipo de naturaleza, exceptuando aquellas sociedades civiles y entidades que se puedan acoger al régimen de atribución de Rentas (artículo 6 LIS), pues éstas tributarán sus socios a través del IRPF (artículo 86 y ss. del LIRPF).
- 5) Para que la sociedad o entidad sea clasificada como contribuyente o sujeto pasivo de este impuesto, debe ser residente en España (art. 8 LIS), es decir, que:
  - Se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
  - Tengan su domicilio social en territorio español.
  - Tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.
  - En definitiva, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.
  - Todas las rentas que obtenga mundialmente, tendrán que tributar en España si su sede de dirección efectiva se encuentra en nuestro país.
- 6) Y solamente quedan fuera de esta tributación el Estado y sus entes institucionales como Banco de España, el Fondo de Garantía, Los organismos autonómicos, Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social... (art. 9 LIS) y; parcialmente las Sociedades sin Ánimo de lucro y otros entes similares que únicamente tributarán cuando tengan rendimientos en el ejercicio (art. 9.3 LIS).
- 7) Todas las sociedades deben depositar en el Registro Mercantil de forma anual tanto las cuentas anuales de la empresa,<sup>14</sup> que están formadas por:

<sup>11</sup> MARTIN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *ob. cit.*, 2019, p. 334.

<sup>12</sup> JUEZ MARTEL, P.: *Manual de contabilidad para juristas: Funcionamiento, análisis y valoración de empresas, detección de prácticas perniciosas y relación con las distintas áreas del Derecho*. Las Rozas (Madrid), La Ley, grupo Walter Kluwer, 2010, p. 35.

<sup>13</sup> GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B.: *Las claves de la reforma del impuesto sobre sociedades*. Madrid, S.A. CISS, 2007, pp. 491 y ss.

<sup>14</sup> JUEZ MARTEL, *ob. cit.*, 2010, p. 37-38.

- El balance: que es el reflejo de la situación económica y financiera, donde se refleja tanto el Activo como el Pasivo y el Patrimonio Neto de la misma;
  - La cuenta de pérdidas y ganancias: que pone de manifiesto el superávit o déficit que se ha producido durante el ejercicio económico;
  - La memoria: que es una explicación del balance y de la cuenta de pérdida y ganancias;
  - El Estado de cambios del Patrimonio Neto (EGCPN) y;
  - Estado de flujos de efectivo.
- 8) La base imponible de forma general se determina por el sistema de estimación directa (art. 10 LIS), es decir, los rendimientos se calculan en función de ingresos menos gastos.
- 9) Se permite compensar los resultados obtenidos con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (art. 26 LIS).
- 10) El tipo impositivo, a diferencia de otros impuestos directos como el IRPF, no es variable, sino es un tipo fijo, que se establece en función a la entidad o tipo de sociedad (art. 29 del LIS):
- **Tipo de gravamen general del 25%** para Cooperativas de crédito, Cajas rurales, Mutuas de seguros generales, Mutualidades de previsión social, Sociedades de garantía recíproca, Sociedades de reafianzamiento de SGR, Entidades parcialmente exentas, Partidos políticos, Comunidades titulares de montes vecinales en mano común.
  - **Tipos de gravamen especiales:**
    - Entidades de reducida dimensión: 25%.
    - Microempresas: 25%.
    - Entidades de nueva creación (excepto las que deban tributar a un tipo inferior), que realicen actividades económicas, en el primer período impositivo en que la BI resulte positiva y en el siguiente: 15%.
    - Cooperativas fiscalmente protegidas: 20% (los resultados extra-cooperativos irán al tipo general).
    - Entidades sin fines lucrativos que apliquen el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002: 10%.
    - Sociedades y Fondos de Inversión y Fondos de activos bancarios: 1%.

En la actualidad, el actual Gobierno de España está planteándose reformar el IS sobre todo el tipo de gravamen, planteando reducir el tipo del 25 al 23% a aquellas entidades y sociedades con un volumen de facturación inferior al millón de euros. Esta medida aún no está aprobada por las Cortes Generales.<sup>15</sup>

No obstante, pensamos que aunque dicha noticia de convertirse en una realidad sería muy beneficiosa para la pequeña y mediana empresa, aunque debería acotarse dicho rango no por el nivel de facturación, sino por el nivel de beneficios que se obtiene. El actual Gobierno de España tiende a confundir facturación con beneficios, cuando contablemente éstos pueden ser muy pocos en grandes facturaciones.

A mi juicio esta distinción en el tipo de gravamen general debería distinguir esa rebaja del 23% según el resultado de “la cuenta de pérdidas y ganancias” de esa sociedad,

<sup>15</sup> ORTEGA SOCORRO, E.: “Hacienda confirma que estudia rebajar Sociedades al 23% a las pymes que facturen hasta un millón de euros”, *Eleconomista.es*, 2018. Puede consultarse en: <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/9398012/09/18/El-Gobierno-baraja-reducir-Sociedades-para-las-pymes.html> [Consulta: 08-11-2020].

ya que este documento indica los ingresos y gastos generados por una empresa a lo largo de un ejercicio fiscal y cuyo resultado es el beneficio real de la misma.<sup>16</sup>

Por tanto, podemos deducir que el IS tiene una relación estrecha con otros impuestos estatales:

- De un lado, con el IRPF, ya que aquellas empresas que operen como empresarios individuales sin sociedad (autónomos) tributarán por el IRPF, así como las entidades jurídicas que puedan acogerse al régimen de atribución de Renta. Además, los beneficios, reparto de dividendos y salarios de los administradores de la sociedad siguen tributando por el IRPF. Del mismo modo, este Impuesto está relacionado con el IRPF, pues en caso de liquidación de la sociedad, los socios deberán tributar por ganancia o pérdida patrimonial en función de sus participaciones sociales y el patrimonio que se haya transferido de la sociedad a la persona física.
- De otro lado, con el IRNR ya que este impuesto grava la capacidad económica que tienen ciertas personas (físicas y jurídicas) por los rendimientos o rentas percibidos en nuestro país cuando no reciben en este territorio. Al no ser residentes en España, tributan sólo por aquellas rentas obtenidas dentro de nuestro país; mientras que en el IS se tributan por todos los rendimientos obtenidos mundialmente.
- Asimismo, lógicamente está relacionado de forma indirecta con el IVA, ya que la mayor parte de operaciones de compraventa y servicios están sujetas a este impuesto.

## ***2. Análisis sobre sus resultados recaudatorios***

Según los datos con los que contamos, sabemos que el Estado español recaudó un total de 208.685 millones de euros en 2018 a través de los impuestos.

Aquellos impuestos que son más rentables para el Estado son el IRPF que supone un 39% de esa recaudación, el IVA que supone el 33% y el IS con el 12%.

Como puede observarse, tanto el IRPF como el IS son los dos impuestos más importantes a cara de la recaudación por parte de la Hacienda Pública; unido al IVA que tiene una naturaleza completamente distinta a los otros dos impuestos.

De ahí que el debate parlamentario sobre si el IS necesita reformarse esté en auge en los últimos años;<sup>17</sup> ya que el Estado necesita aumentar sus ingresos debido al gran déficit público que acarrea desde hace décadas.

Aún más se refuerza este cuestionamiento, si analizamos esas cifras con los datos anteriores a la crisis,<sup>18</sup> ya que según afirman medios de comunicación el IS es el único de esos tres impuestos que no supera los niveles de recaudación previos a la crisis; mientras

<sup>16</sup> JUEZ MARTEL, *ob. cit.*, 2010, p. 60.

<sup>17</sup> DE LA TORRE, F.: *¿Hacienda somos todos? Impuestos y fraude en España*. Debate, Madrid, 2014.

<sup>18</sup> CONDE-RUIZ, J. I. y MARÍN, C.: “La crisis fiscal en España”, *Anuario Internacional CIDOB*, 2013, pp. 223-230. Puede consultarse en: <https://www.raco.cat/index.php/AnuarioCIDOB/article/view/279494> [Consulta: 02-11-2020].

que el IRPF como el IVA ha recuperado esos niveles de recaudación anteriores a la denominada “crisis del ladrillo”.

Seguramente, este déficit en el crecimiento de la tributación por parte del IS se deba a las exenciones por doble imposición (arts. 21, 31, 32 y 88 del ISO) y la compensación de bases negativas (art. 66 del IS).

### ***3. Los problemas actuales del Impuesto sobre Sociedades***

Si analizamos el IS a nivel nacional con otros impuestos que gravan la capacidad económica de los contribuyentes, en un principio podríamos afirmar que existe una injusticia frente a otros colectivos como los empresarios individuales (autónomos), donde se gradúa el nivel de riqueza según la capacidad económica que tienen.

Sin embargo, esta realidad no existe sólo en España, sino también en el resto de países miembros de la Unión Europea, lo que potencia que ciertos estados de la UE tengan preferencia para que los ricos constituyan sociedades y empresas en dichos Estados para obtener un tipo bajo, más las ventajas de pertenecer a esta Organización Internacional.

Los fenómenos de la globalización también afectan a nivel micro espacial dentro de la propia Unión Europea, de ahí que sea necesaria la armonización del IS. Gracias a que esta armonización no existe, las empresas pueden adoptar la actitud de acudir a los Estados más favorables para evadir impuestos legalmente; y los gobiernos de estos países lo reciben gustosamente ya que ellos se benefician sin importar que evasión fiscal perjudique a la jurisdicción de residencia originaria.

Y no sólo afecta directamente a los Estados recaudando menos impuestos; sino también a aquellas pequeñas y medianas empresas que acrecen de los medios necesarios para que puedan competir en precios y mercado al igual que las multinacionales. Al final la igualdad de competencia que persigue el IS (preámbulo II. a, Ley 27/2014) no erradica la desigualdad empresarial, sino más bien la favorece al tratar a todas las entidades como iguales.

Es cierto que cada sociedad por medio de la democracia representativa es legítima para elegir a sus representantes y éstos según las competencias legislativas que posean pueden gestionar proyectos de leyes y aprobarlos en función de sus intereses. Gracias a este principio de representación democrática, en otros sectores del ámbito tributario – como el Impuesto sobre Sucesiones- han servido de argumento para justificar las desigualdades entre territorios de España en este Impuesto.<sup>19</sup> Dicho argumento podríamos trasladarlo directamente para el IS y los distintos territorios serán los distintos países miembros de la Unión Europea.

No obstante, la realidad en el mundo postmoderno es mucho más compleja. En un principio todavía aceptamos que los Estados otorgan derechos a través de la nacionalidad que determina un vínculo de la persona y un estatus de la persona.<sup>20</sup> Asimismo, desde la filosofía de I. KANT<sup>21</sup> defendía que los principios de igualdad y de libertad debían estar por encima de cualquier Estado, entendiendo que el principio de libertad condiciona la

<sup>19</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2001, pp. 574-579.

<sup>20</sup> ABARCA JUNCO, A. P. et al.: *Derecho Internacional Privado*. Madrid, UNED, 2016, pp. 257-261.

<sup>21</sup> KANT, I.: *La paz perpetua*. Trad. de ABELLÁN, J. pról. de A. Truyol. Madrid, Tecnos, (1795 [1985]).

facultad de obedecer y no hacer ya que las leyes a las que hay que acatar deben previamente haber dado el consentimiento los sujetos para no coartar este principio. Es, por tanto, un modelo contractual, donde los ciudadanos dan el consentimiento para que esas normas imperen en nuestro desarrollo para solucionar conflictos y no tiene en cuenta los movimientos migratorios.

Sin embargo, desde J. HABERMAS<sup>22</sup> estos dos conceptos son contradictorios para el mundo actual, porque ambos términos se contraponen al particularismo de la idea de nación que atribuye al individuo una identidad naturalizada y pre-política capaz de distinguirlo de quienes pertenecen a otras naciones. Además, el desarrollo de los derechos humanos y fundamentales de tercera generación hace que cada vez la idea de nación sea desvirtuada en el concepto de *post nación*, basada en la participación política y no en la nacionalidad, puesto que las minorías culturales también participan en el sistema. La mayor parte de ciudadanos priorizan la identidad política que la cultura que explica el fracaso momentáneo de esa nueva y ampliada versión de la ideología nacionalista, basada ya no tanto en la nación cuanto en la *civilización*.<sup>23</sup>

Personalmente considero que la complejidad de los Estados actuales y de la sociedad ha crecido notablemente en las últimas décadas, **diversificando más los problemas, variantes y elementos a tener en cuenta a la hora de solucionar problemas**. El individualismo social que ha conllevado el mundo capitalista y la globalización hacen que aspectos como el IS sea aún más difícil reformarlo y adaptarlo a los nuevos tiempos, ya que los ciudadanos cuando votan y exigen a sus representantes no piensan en la globalidad de su Estado y el conjunto de Estados confederados, sino en sus propios intereses. Gracias a esta situación, los grandes capitales aprovechan el egoísmo individual para no fomentar una armonización del IS que perjudique a los intereses de los grandes capiteles que no podrán aprovechar instalar la sede social en países más favorables para pagar menos salarios y menos impuestos.

Por tanto, cada Estado de la UE, tiene capacidad legítima para adoptar medidas sobre el IS y; únicamente por medio de la armonización a través de Reglamentos y Directivas se podría homogeneizar la situación en toda Europa.<sup>24</sup> Evidentemente, en un principio sería necesario ceder la competencia a la UE por parte de todos los EM (principio de subsariedad y proporcionalidad) y; así poder legislarlo en forma de Reglamento; o bien, ceder parcialmente las atribuciones y que se efectúa una Directiva, donde cada Estado adaptará la norma europea a su ordenamiento jurídico.

Pero para que los Estados pudiesen llevar a cabo este cambio, necesitamos que la mentalidad individual tanto de ciudadanos como de políticos se transforme para erradicar injusticias sociales que existen hoy en día.

A continuación, vamos a analizar una serie de aspectos que deben observarse para analizar si este impuesto está desfasado en función de los problemas económicos, sociales y ambientales del Mundo Actual.

<sup>22</sup> HABERMAS, J.: *La inclusión del otro: estudios de teoría política*. Madrid, Ed. Paidós, 1999, p. 88.

<sup>23</sup> LÓPEZ DE LIZAGA, J. L.: "Rawls, Habermas y el proyecto kantiano de la paz perpetua", *Daimon: Revista de Filosofía* N° 40, 2007, pp. 105-106.

<sup>24</sup> FUENTEJADA, J.; LINDE, E.; BACIGALUPO, M. y VIÑUALES, S.: *Instituciones de la Unión Europea*. Madrid, OPEN, 2016, pp. 25-26 y 177-180.

### a) El problema de la erosión de las bases imponibles de los Estados

El principal problema que en realidad podemos observar en el IS es el de la erosión de las bases imponibles de los Estados. En un mundo tan globalizado como es el actual, al final los Estados que tienen un tipo general más favorable y mejor condiciones para contratar laboralmente hacen que todas las empresas y sociedades se migren a dichos territorios para pagar menos impuestos.

De hecho, La erosión de bases imponibles constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria, tanto de los Estados miembros de la OCDE como de los no miembros.<sup>25</sup>

El problema es que, a pesar que muchos autores mencionan el concepto de erosión de las bases imponibles, muy pocos se aventuran a definirlos como tal. Incluso la OCDE en su libro *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* no define con precisión este concepto jurídico - económico.

Ha tenido que ser G. SÁNCHEZ-ARCHIDONA quien defina con precisión este concepto para su línea de investigación: “*La erosión de las bases imponibles puede ser entendida como aquella consecuencia de las estrategias de planificación fiscal agresiva de las multinacionales que rompe las previsiones presupuestarias de un conjunto de territorios con sistemas fiscales próximos o con algún vínculo de similitud*”.<sup>26</sup>

Por tanto, es un concepto que denuncia las prácticas abusivas de determinadas personas jurídicas –como multinacionales- que trasladan sus sedes mercantiles en aquellos territorios donde los impuestos y la contratación laboral sean más favorable para desarrollar su actividad económica empresarial. Además, al trasladar su sede a otro país o Estado de estas características, empezarán a tributar IS en dicho Estado y no donde perciban los rendimientos económicos; es por ello por lo que podemos afirmar que la erosión de las bases imponibles tiene una consecuencia directa e inmediata en el Erario público de todos los Estados. Este problema internacional esta resumido de forma muy acertada en el estudio de C. CHECA:

“Cabe considerar, por esto, que cuando un Estado dicta normas fiscales con el exclusivo objeto de atraer inversiones y capital a su territorio lo que en realidad está haciendo es buscar, de forma deliberada, una posición de preminencia frente a otros Estados, empleando para ello unas prácticas abusivas que van más allá, distorsionándolas de manera interesada, de las sanas reglas de competencia que debe regir las relaciones entre todos ellos”.<sup>27</sup>

Como puede apreciarse en este fragmento seleccionado, este fenómeno de la erosión de las bases imponibles también es un fenómeno a tener en cuenta en otros continentes y; muchas veces las prácticas abusivas de estos Estados lo que hacen es potenciar el fortalecimiento de las grandes empresas y la desaparición del pequeño capital.

El problema de este fenómeno que ciertas entidades internacionales denuncian en sus informes es que es índole Internacional y para su correcto estudio es necesario contar

<sup>25</sup> OCDE: *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris, 2013, p. 7.

<sup>26</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: “La delimitación conceptual de la erosión de las bases imponibles: un problema internacional”, *Nueva Fiscalidad* N° 2, 2017, p. 145.

<sup>27</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.: “Globalización económica y principios tributarios”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional* N° 22, 2010, p. 86.

con el apoyo general de todos los Estados; ya que por su magnitud ninguna sola persona pudiera abarcar tanto estudio. Asimismo, debemos sumar la dificultad del cambio o transformación continua de cada legislación estatal, ya que cada Estado cambia sus normas a la par que alguien estudia este fenómeno Internacional.

Al mismo tiempo, muchas empresas y entes jurídicos aprovechan este fenómeno para evadir impuestos o soportar una carga tributaria mucho menor a las que les pertenece en su Estado de origen. Para ello, muchas empresas negocian con ciertos Estados para que modifiquen su ordenamiento jurídico para motivar que estas empresas migren a su país, ya sea porque es un paraíso fiscal o porque tiene condiciones muy favorables para la contratación laboral o porque tiene un tipo impositivo inferior a la media del resto de los Estados. Asimismo, gracias a la globalización ya que dichas empresas tributan en varios Estados al mismo tiempo, muchas de estas entidades aprovechan la dificultad de inspeccionarlas para ocultar datos e ingresos para evadir impuestos.<sup>28</sup>

Y el problema es que este problema internacional no sólo perjudica a ciertos Estados, sino también a las pequeñas y medianas empresas. Hay que entender que éstas carecen de los medios económicos necesarios para aprovechar los mismos mecanismos y herramientas que utilizan las grandes empresas y multinacionales. Un pequeño negocio no puede sufragar un salario a un buen abogado o en caso de tener pleitos viajar a otro Estado donde tiene la sede económica esa empresa.<sup>29</sup>

Además, como denuncia la OCDE las grandes empresas cada vez hacen prácticas más agresivas,<sup>30</sup> aprovechando las lagunas legales referentes a este fenómeno. Asimismo, la economía digital es uno de los elementos que lo están propiciando, aunque en principio no sea su finalidad. De hecho, como afirma la OCDE hay gobiernos que se están dando cuenta de este fenómeno de erosión de las bases imponibles, pero pese a querer regular las normas internas de su país,<sup>31</sup> saben que este problema requiere una cooperación internacional para paliar estas injusticias, pues de lo contrario, los grandes capitales trasladarían sus sedes a otros territorios fiscales.

Anteriormente, existían una serie de disposiciones para realizar este tipo de prácticas en el IS que perjudicaban a las grandes multinacionales; pero gracias a reformas de este impuesto, concediendo exenciones por la doble imposición, favorecieron a largo plazo este tipo de prácticas.<sup>32</sup>

Como bien denuncia DI PIETRO, un logro difícil de conseguir es armonizar el IS a nivel Internacional o, al menos a nivel Europeo; porque son los propios Estados los que tienen una fuerte resistencia a abandonar su propia soberanía en el terreno de la imposición societaria,<sup>33</sup> aunque de forma indirecta les esté perjudicando. De hecho, la propia Comisión de la Unión Europea ha articulado diversas propuestas, e incluso, ha

<sup>28</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Anuario da Faculta de Dereito da Universida de da Coruña* N° 6, 2002, p. 181.

<sup>29</sup> En un principio el foro general de denuncias civiles y mercantiles con elementos extranjero es el domicilio del demandado (Reglamento de Bruselas I), a no ser que pertenezca a consumo o derecho laboral [ABARCA JUNCO, A. P. *et al.*: *Derecho Internacional Privado*. Madrid, UNED, 2016].

<sup>30</sup> OCDE, *ob. cit.*, 2013, p. 9.

<sup>31</sup> OCDE, *ob. cit.*, 2013, p. 34.

<sup>32</sup> IBÁÑEZ CASADO, J.: “Análisis de la Reforma del Impuesto sobre Sociedades”, *Anales de estudios económicos y empresariales* N° 11, 1996, p. 260.

<sup>33</sup> DI PIETRO, A. *ob. cit.*, 2011, p. 60.

mandado a elaborar estudios para que se analicen y calculen la base consolidada común en el IS con el objeto que dicho estudio contribuya a evitar que los Estados miembros continúen aplicando cada uno a los grupos multinacionales un régimen diferente para el cálculo de la base imponible.<sup>34</sup>

Esperemos que algún día el estudio de la COMISIÓN EUROPEA<sup>35</sup> favorezca la aprobación de una Directiva Europea que ayude a armonizar el IS en Europa para paliar este fenómeno.<sup>36</sup> Es cierto que la propuesta sigue adelante y el objetivo de ahora es establecer una serie de normas comunes relativas al IS que regulen las bases imponibles de las sociedades residentes en la Unión Europea,<sup>37</sup> afectando principalmente a grandes sociedades, y subsidiariamente a temas como los costes de investigación y desarrollo (I+D) y una compensación temporal de las pérdidas; es decir, atacado a los grandes beneficiarios de las medidas de la globalización y mundialización que estamos atravesando en estos momentos.

No obstante, personalmente creo que esta Directiva no va a ser publicada hasta pasado un tiempo debido a la existencia de la actual pandemia, ya que esta crisis sanitaria está afectando a todos los países y éstos verán con recelo que se reforme el IS en su país. Sin embargo, pensamos que en esta crisis internacional ocasionada por un virus, los grandes beneficiarios son en realidad las grandes multinacionales, ya que tienen los medios económicos suficientes para mantener sus ventas, el transporte de mercaderías a todos los domicilios... haciendo desaparecer poco a poco a las pequeñas y medianas empresas.

Por ejemplo, Amazon ha aumentado en ventas durante esta pandemia, incluso triplicando sus beneficios.<sup>38</sup> Gracias a la liberalización del comercio, a la abolición del control de cambios y a los avances tecnológicos, las grandes empresas llevan a cabo inversiones y estudios para aumentar su capacidad de venta a menor coste y poder así obtener más beneficios y vender los mismos productos a menor precio. Estudios que las pequeñas y medianas empresas no pueden satisfacer y; llevándose todo el mercado las grandes multinacionales.

Es cierto que, al menos en España, se ha reformado la Ley del IVA para que todas las operaciones de venta que se efectúen a través de una web y el consumidor resida en España tributen por IVA, ya que se entiende que el lugar de la venta es el lugar de residencia del consumidor. De este modo, el Estado español se garantiza la tributación de ese IVA y, si la empresa es extranjera de la Unión Europea, tributará también por IRNR.

<sup>34</sup> DI PIETRO. A. *ob. cit.*, 2011, p. 61.

<sup>35</sup> COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades*. 2016.

<sup>36</sup> Personalmente considero que también podría optarse por homogeneizar el IS en Europa, cediendo dicha competencia a la Unión Europea y elaborando un Reglamento de dicha institución para liquidar este impuesto de forma homogénea. No obstante, si, finalmente, se opta por establecer una Directiva para regular las diferencias normativas entre países, al menos obtendremos una armonización para este tipo de impuesto.

<sup>37</sup> COMISIÓN EUROPEA: *El Consejo debate una propuesta sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades*. Expediente interinstitucional: 2016/0337 (CNS), 2017, p. 1. Puede consultarse en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9019-2017-INIT/es/pdf> [Consulta: 13-11-2020].

<sup>38</sup> JIMÉNEZ, M.: "Amazon triplica su beneficio en el trimestre y pronostica una campaña navideña sin precedentes", *El País Economía*, 2020. Puede consultarse en: [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/10/29/companias/1604001502\\_840650.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/10/29/companias/1604001502_840650.html) [Consulta: 13-11-2020].

En cambio, si la empresa reside en Unión Europea, la venta también se entenderá que fue realizada en España, pero será una operación intracomunitaria.

Pese a estas reformas, lo cierto es que gracias al auge del negocio electrónico (*e-commerce*) se ha originado una pérdida de territorialización de la economía, que ha afectado a muchos impuestos, entre ellos al de IS.<sup>39</sup>

#### **b) Su falta de reparto de la carga tributaria de acuerdo a los principios de justicia**

Como hemos visto en los epígrafes anteriores, el IS es un impuesto directo que grava la capacidad económica de las personas jurídicas. No obstante, a pesar que grava la capacidad económica de las personas jurídicas, no lo realiza de una forma gradual o proporcional de los ingresos; sino a través de un gravamen o tipo fijo que se asigna en función del ente que realiza el impuesto. Salvo, el tipo del 15% para las empresas de nueva creación, que mantendrán dicho gravamen hasta que aporten beneficios.

Este asunto, aunque nunca ha pasado desapercibido, hoy en día está en auge gracias a ciertos grupos políticos que están queriendo reformar este impuesto. Por ejemplo, ESCRIBANO<sup>40</sup> defiende que el IS no cumple la función de distribución de la riqueza justamente, ya que no diferencia riqueza y poder dentro de este colectivo. Esta propuesta también es defendida por SÁNCHEZ<sup>41</sup> que precisamente alude que no hay justicia al compararlo con el IRPF.

Sin embargo, siempre se analiza esta perspectiva como si la sociedad fuese un ente o persona totalmente ajena al IRPF, cuando el pago de dividendos y beneficios de la sociedad a los socios tributa directamente por el IRPF, al igual que cuando se liquida una sociedad, los socios deben satisfacer tanto el ITP (V0353-13) como una ganancia patrimonial en el IRPF (V2567-20, V0052-15, V1011-13 y V0099-00).

De esta forma, si constituimos una Sociedad Limitada Unipersonal con unas participaciones sociales de 3.005 € de capital social en 2013 y; años más tarde (p. ej. en 2020), disolvemos esa sociedad que consta de 3 inmuebles con un valor conjunto de 150.000 € (fueron adquiridos durante 2015) y un capital social de 20.000 € y cero deudas, obtendremos una ganancia patrimonial restando la ganancia obtenida (170.000 €) por las participaciones sociales originales (3.005 €), suponiendo una ganancia de 166.995 € según las normas del IRPF (art. 37.e) de LIRPF). Y a su vez, tendrás que satisfacer el ITP por liquidar dicha sociedad. A pesar que en ambos casos la imposición recae directamente en el socio, los bienes y derechos adjudicados.

De ahí que tradicionalmente se atribuya que es de justicia que el tipo del IS sea fijo y no exponencial. Además, algo que se obvia a la hora de comparar el IS con IRPF es que en el primero de ellos tan sólo existe un gravamen, mientras que en el IRPF existen tipos en función de la renta obtenida; pero estos tipos se clasifican a su vez en dos tipos

<sup>39</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., *ob. cit.*, 2002, p. 182.

<sup>40</sup> ESCRIBANO, E.: “¿Se ha equivocado el proyecto BEPS en el planteamiento? Los paradigmas de la fiscalidad internacional que no han sido cuestionados”, en J. M. ALMUDI CID, J. A. FERRERAS GUTIÉRREZ y P. A. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ (Dir.), *El plan de acción sobre erosión de la base imponible y traslado de los beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*. Navarra, Aranzadi, 2017, pp. 519.

<sup>41</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: “La necesaria actualización del impuesto sobre sociedades”, *Revista Quincena Fiscal* N° 8, 2018, p. 5.

de rentas. La de ahorro y la renta general (art. 44-46 del LIRFP), lo que hace que haya ciertos rendimientos que tributan un porcentaje menor que en el general; mientras que las sociedades todos los rendimientos tributan por el tipo fijo, ya que se consideran rendimientos de actividades económicas empresariales.

Es cierto que como señala G. SÁNCHEZ, hay empresas multinacionales (Apple, Google, Starbucks Facebook, Amazon) que “*prevaliéndose de medios lícitos han eludido el pago del IS en numerosísimos territorios en los que han generado renta susceptible de ser gravada*”.<sup>42</sup> Consideramos que este episodio tan sólo puede beneficiarse las grandes multinacionales y no las pequeñas y medianas empresas.

Lo que si es cierto que como bien señala E. ESCRIBANO<sup>43</sup> difícilmente se puede suprimir el IS ya que “*la ciudadanía (y por extensión, sus representantes políticos) sienten que el impuesto es necesario y útil*”.

Además, añadiría que es necesario desde un punto de vista pragmático, ya que una empresa con múltiples socios, numerosos contratos, un alto volumen de facturación... no podría evaluarse contablemente las ganancias y pérdidas si deberíamos imputarla una a una a cada socio según la participación o acciones que posea.

Por esta razón, aunque pueda considerarse un impuesto que no se ajusta a los principios de justicia de la carga tributaria, no puede ser abolido; sino más bien reformado para lograr una recaudación más eficientemente del IS. Por ejemplo, creando algunos tramos o tipos impositivos según las ganancias obtenidas.<sup>44</sup>

### **c) Los problemas medioambientales en el IS**

Uno de los principales problemas del Mundo Actual es el medioambiental, ya que prácticamente afectan a la totalidad de los elementos de la naturaleza: el agua, el suelo, la cobertura vegetal, los animales y el clima. Pese a ser problemas mundiales evidentes, la mayor parte de los Estados apenas introducen medidas medioambientales para favorecer la introducción de las políticas acordadas en convenciones Internacionales.

De hecho, ya J. M. COBOS<sup>45</sup> denunció que la protección del medio ambiente es escaso en el IS, con la introducción de muy pocas bonificaciones o tipos especiales para favorecer el cambio de producción hacia técnicas menos invasivas para el planeta Tierra. Además, el autor de esta tesis doctoral propone que debería integrarse la variable ambiental en el proceso de toma de decisiones de la empresa para que éstas no ejecuten únicamente acciones para mitigar las consecuencias negativas de sus actividades y evitar ser sancionados.

---

<sup>42</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., *ob. cit.*, 2018, p. 18.

<sup>43</sup> ESCRIBANO, E., *ob. cit.*, 2017, p. 518.

<sup>44</sup> Pensamos que reformar el tipo en función al volumen de facturación como ha enunciado el Gobierno no respondería al principio de capacidad económica; ya que quien conoce los principios contables los beneficios se obtienen calculando los ingresos menos gastos. Así que establecer un tipo del 23% para sociedad que no facturen cierto volumen, sería un error a tener en cuenta, puesto que habrán sociedades que tienen más beneficios que otras que tributarían por este tipo impositivo en vez que el general del 25%.

<sup>45</sup> COBOS GÓMEZ, J. M.: *Impuesto sobre Sociedades y medio ambiente: especial referencia a las deducciones por inversiones medioambientales*. Tesis doctoral, Valencia, Universidad Cardenal Herrera-CEU, 2014, pp. 26 y 27. Puede consultarse en: <http://hdl.handle.net/10637/7313> [Consulta: 11/11/2020].

El problema de la cuestión medioambiental es que necesitamos tres perspectivas para su análisis y solución de problemas. De un lado, necesitamos recabar información sobre los efectos medioambientales de la actividad empresarial, participando diversas disciplinas científicas para obtener exhaustivos estudios que permitan, más tarde, tomar decisiones empresariales de carácter medio ambiental.

Por otro lado, dicha información y toma de decisiones tiene que ser analizada y comparada con el derecho para incorporar nuevas obligaciones en los ordenamientos jurídicos que ayuden a mitigar dichas consecuencias de la actividad empresarial e industrial; así como derechos y bonificaciones que favorezcan el cambio de producción a las recomendaciones que nos arrojan los nuevos estudios científicos.

En tercer lugar, como bien señala J. M. COBOS,<sup>46</sup> un gran sector de la sociedad demanda esta actitud por parte de las empresas y de las Administraciones Públicas. Y es muy valorado que dichas medidas sean incorporadas de forma voluntaria por parte de las empresas; pero, para ello, las Administraciones Públicas deben conceder ayudas que favorezcan esta iniciativa privada.<sup>47</sup>

Por consiguiente, además de ayudas e incentivos fiscales para aquellas empresas que promulgan el cambio hacia tecnologías de la producción menos invasivas para el planeta; también podría penalizarse o limitar los gastos de deducibles de aquellas conductas empresariales que perjudican el medio ambiente.<sup>48</sup>

Por ejemplo, para incentivar dicho cambio en la actitud de las empresas, es recomendable que se potenciarán desgravaciones fiscales para fomentar la asistencia al trabajo por parte de los trabajadores de vehículos de energía sostenible y que varios de ellos ocupasen este vehículo para asistir a su centro de trabajo. Otro ejemplo, es las posibles desgravaciones fiscales para favorecer la plantación de árboles o realizar actividades de roturación y el drenaje o emitir menos emisiones y contaminantes al Planeta.

En definitiva, como sostienen tanto J. FERNÁNDEZ<sup>49</sup> y J. M. COBOS<sup>50</sup> habría que revisar el sistema tributario actual, eliminando aquellas medidas que fomenten acciones empresariales perjudiciales para el medio ambiente; incentivando ayudas, bonificaciones y reducciones por aquellas acciones que beneficien el medio ambiente y; crear nuevos impuestos medioambientales que penalicen aquellas prácticas perjudiciales para el mismo.

Lógicamente, el IS juega un papel muy importante en este cambio de paradigma que proteja a las nuevas políticas medioambientales que buscan que las actividades empresariales tengan una menor incidencia en el Planeta.

---

<sup>46</sup> COBOS GÓMEZ, J. M. *ob. cit.*, 2014, p. 29.

<sup>47</sup> RAMOS DE LA CRUZ, A. M., “Ayudas públicas en materia de medio ambiente”, *Gestión Ambiental* Nº 1, 1999, p. 78.

<sup>48</sup> HIDALDO AGUILAR, M. C.: “Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español”, *Cuadernos de Estudios Empresariales* Nº 7, 1997, pp. 213-214.

<sup>49</sup> FERNANDEZ ORTE, J.: *La Tributación Medioambiental. Teoría y práctica*. Navarra, Arazandi, 2016, pp. 171-173.

<sup>50</sup> COBOS GÓMEZ, J. M. *ob. cit.*, 2014, p. 45-46.

Tenemos que tener en cuenta que IS permite introducir muchas desgravaciones, exenciones y bonificaciones para premiar a estas empresas que apuestas por el cambio de producción y castigar a aquellas que no introducen las reformas necesarias para perjudicar menos al medio ambiente. En efecto, el IS contempla una serie de incentivo para determinadas actividades como es la industria cinematográfica, las actividades de investigación y desarrollo o la creación de empleo.<sup>51</sup> Ahora el Poder Legislativo debería introducir y actualizar todos estos incentivos para este impuesto.

Además, la naturaleza personal y directa de este impuesto que estamos analizando, no impide la incorporación de variables medioambientales. Pero, pese a ser susceptible de incorporar este indicador, las referencias expresas a la protección del medio ambiente son escasas en el IS, lógicamente las medidas en este impuesto deben ser incentivos fiscales para evitar que se convierta en tributo extra fiscal o ambiental.<sup>52</sup>

Aunque parezca que el problema medioambiental no es una cuestión jurídica, la cuestión medioambiental ya está reconocida en los derechos fundamentales de tercera generación. Entendemos por tercera generación a aquellos derechos humanos que buscan la solidaridad planetaria y persiguen buscar intereses comunes desde un espíritu de cooperación y de sacrificio altruista, ya que todos los seres humanos y Estados se consideran iguales ante la ley.<sup>53</sup>

Precisamente, el **derecho al medio ambiente saludable** es uno de estos derechos que pretende garantizar la conservación de las condiciones naturales necesarias para asegurar la existencia de la vida humana en la Tierra. Este derecho está reconocido en *Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales* (Declaración de Estocolmo de 1972), la *Carta Africana de los Derechos del Hombre* (1979) y de los *Pueblos*, la *Declaraciones de Río de Janeiro* (1992) y la *Carta de París de la Conferencia sobre Seguridad y Cooperación Europea* (1990).

Y de forma indirecta también está estrechamente relacionado con el derecho de tercera generación del **derecho al desarrollo**, entendiendo este derecho como aquel que poseen todos los pueblos y sus miembros a participar en el proceso de desarrollo y conseguir una parte justa de los beneficios derivados de éste, incluyendo el desarrollo biológico, económico, social y cultural y habiendo un equilibrio entre todos ellos.

#### **d) La equidad fiscal y el Impuesto sobre Sociedades**

La relación dualidad entre equidad y eficiencia es un tema que pocas veces se trata en derecho tributario, aunque no es un tema menos importante.

Entendemos por equidad al criterio tributario que pondera y regula la distribución de las cargas y beneficios entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados para un determinado colectivo. En cambio, conocemos por eficiencia tributaria al diseño óptimo del impuesto, tanto en la selección del gravamen como de la forma que se va a recaudar. Por tanto, son dos conceptos íntimamente relacionados, ya que el primero ataca el estudio de cómo optimizar las cargas y beneficios

<sup>51</sup> MARTIN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *ob. cit.*, 2019, pp. 403-410.

<sup>52</sup> COBOS GÓMEZ, J. M. *ob. cit.*, 2014, p. 721-722.

<sup>53</sup> GÓMEZ ADANERO, M.; GÓMEZ GARCÍA, J. A.; MUINUELO COBO, J. C. y MUÑOZ DE BAENA SIMÓN, J. C.: *Filosofía del Derecho*. Madrid, UNED, 2015, pp. 253-256.

de los distintos rendimientos; mientras que el segundo estudia la forma de cómo optimizar el modo de recaudar ese impuesto.

Mediante ambos análisis, se consigue un reparto más equitativo de las cargas y gravámenes de un determinado impuesto. Lógicamente, este concepto está íntimamente relacionado con la soberanía, ya que los ciudadanos eligen a sus representantes para que éstos legislen en función de sus intereses. Por esta razón, en muchas ocasiones se vincula la equidad tributaria con la soberanía fiscal, ya que serán los territorios los que decidan que rentas deben someterse a tributación.<sup>54</sup>

El problema del estudio de la equidad fiscal es que debe relacionarse tarde o temprano con el criterio de la doble imposición. En la actualidad, cada Estado que se relaciona con otro Estado puede elaborar un pacto o convenio fiscal (bilateral y/o multilateral) para gravar la renta de la inversión extranjera que realiza en su país. De esta manera, el Estado receptor de esas rentas se asegura una mínima contribución.

No obstante, la equidad fiscal únicamente no se rompe gracias a la erosión de la base imponible que ya hemos reseñado, sino también de la política de ciertos Estados que modifican las leyes internas para favorecer inversión extranjera en su país.<sup>55</sup> En muchas ocasiones se firman convenios bilaterales muy favorables para atraer capitales extranjeros.

La consecuencia inmediata de ambos fenómenos (erosión de la base imponible y modificación de leyes internas de Estados para atraer inversión extranjera) ha sido el fortalecimiento de las grandes empresas y; el empeoramiento de las pequeñas y medianas sociedades que apenas pueden utilizar estos trucos legales para evadir impuestos de forma lícita.

No obstante, la existencia de poder firmar convenios entre países no siempre perjudica la equidad fiscal, sino también puede favorecer en algunos casos el equilibrio en la tributación Internacional.<sup>56</sup> Sin embargo, personalmente considero que la suscripción de acuerdos entre dos países o diversos Estados debe ser posible, ya que constituye un elemento primordial del derecho a la libertad y del derecho de los pueblos a tener una soberanía permanente sobre sus riquezas y recursos naturales.

En efecto, el Instrumento multilateral BEPS es un caso donde a través de un acuerdo multilateral se trata de implementar más equidad fiscal.<sup>57</sup> En cambio, en otras ocasiones, también se ha visto obligado a favorecer a las empresas residentes en nuestro país a tenerles que ofrecer incentivos fiscales o rebajar el tipo impositivo para que puedan contrarrestar la competencia fiscal (perniciosa o no) desplegada por otros países.<sup>58</sup> Esta política estatal también ha implicado que los Estados perciban menos ingresos de los contribuyentes, teniendo tarde o temprano que reformar otros impuestos y tasas para sostener los gastos del Estado, ya que internacionalmente se ha producido una disminución significativa de la presión fiscal del IS.

<sup>54</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., *ob. cit.*, 2018, p. 8.

<sup>55</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., *ob. cit.*, 2018, p. 9.

<sup>56</sup> GONZÁLEZ DE FRUTOS, U.: “La equidad entre naciones en el Sistema fiscal internacional”, *Revista de Contabilidad y Tributación* N° 408, 2017, pp. 121-122.

<sup>57</sup> SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., *ob. cit.*, 2018, p. 11.

<sup>58</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M., *ob. cit.*, 2002, pp. 183 y 188.

#### ***4. Las inconstitucionalidades del Impuesto sobre Sociedades según el TC***

Pese a ser un impuesto que aparentemente es injusto a nivel político-social, en muy pocas ocasiones se he declarado la inconstitucionalidad de alguno de los elementos de este impuesto por parte del Tribunal Constitucional.

##### **a) La denominada amnistía fiscal**

Sabemos que en 2017, el TC declaró por unanimidad la inconstitucionalidad de la denominada “amnistía fiscal”, aprobada por el Gobierno en 2012 (Nota Informativa N° 38/2017 del TC). El TC consideró que esta medida fue contraria a nuestra Constitución Española debido a que una gran parte de los contribuyentes pagaron por unos rendimientos que no habían tributado (muchas veces por cuestiones ilícitas) por un tipo del 10%, sin incluir recargos ni sanciones penales o administrativas. Este gravamen es muy inferior a lo que establece el IS, alterando la equidad de la carga tributaria, pese a no contribuir al deber de sostenimiento de los gastos públicos como marca la Ley.

Por tanto, gracias a la “amnistía fiscal” de 2012, muchas empresas pagaron menos impuestos, rompiendo con los principios de justicia tributaria, capacidad económica y justicia redistributiva. La única justificación jurídica era obtener recursos públicos en un contexto de crisis económica.<sup>59</sup> Además, no sólo era pagar una cuantía o porcentaje inferior a su capacidad económica, sino también eliminar la sanción, intereses y recargos por presentación extemporánea.

Según investigaciones de juristas, la amnistía fiscal de 2012 es anticonstitucional tanto por la forma como por el fondo.<sup>60</sup> De hecho, la Constitución española reconoce expresamente el indulto estableciendo prevenciones respecto de los indultos generales (art. 87.3 y art. 102.3 CE), pero guarda silencio respecto a la amnistía. En un principio, quebranta nuestro ordenamiento jurídico, ya que la CE no permite realizar este tipo de actos. Sin embargo, al menos la amnistía fiscal sí tuvo en cuenta el principio de irretroactividad (art. 9.3 CE), ya que, al menos, las disposiciones modificadas por la amnistía son más favorables que las ya existentes.

Del mismo modo, hay autores que afirman que gracias a la amnistía fiscal se ha favorecido el blanqueo de capitales y, gracias a las presentaciones de las nuevas liquidaciones se han legalizados capitales que en un principio no se declararon.<sup>61</sup> Además, gracias a esta medida, no se puede iniciar un procedimiento punitivo de indagación para determinar la presencia de responsabilidad penal una vez que el propio Estado es quien ha favorecido la legalización de ese capital para recaudar más impuestos. No obstante, a pesar de vulnerar los principios de fondo de la Constitución española, la denominada amnistía fiscal no convierte en lícitas todas las conductas derivadas de dejar de ingresar deuda tributaria; ya que sólo era para determinados impuestos (IRPF, IS e IRNR).

<sup>59</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. Á.: “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Rev. Derecho* (Valdivia) vol. 26, N° 1, 2013. Puede consultarse en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502013000100005> [Consulta: 19-11-2020].

<sup>60</sup> MARTIN QUERALT, J.: “La amnistía es inconstitucional por la forma... y por el fondo”, *Carta tributaria. Revista de opinión* N° 28, 2017.

<sup>61</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. Á., *ob. cit.*, 2013.

Desde un punto de vista formal, una ley ordinaria (*Real Decreto-ley 12/2012*) no puede modificar las previsiones de una ley orgánica, que es la encargada de regular los delitos y las penas a imponer por la jurisdicción.

Por consiguiente, gracias a la denominada amnistía fiscal existe el peligro de que ciertas entidades hayan blanqueado capitales ilícitos en dicha operación y; que dichas conductas se vuelvan a reiterar con la esperanza que el Estado vuelva a aplicar amnistías fiscales cada vez que existan crisis económicas para recaudar más impuestos. Al final se ha favorecido no a las sociedades y personas jurídicas que han cumplido con la normativa, sino a aquellos que han ocultado bienes y derechos con el fin de no pagar por los mismos. Además, el tipo impositivo efectuado (10%) es supone un tratamiento mucho más beneficioso que para el resto de contribuyentes que si han cumplido con las normas.

### **b) La inconstitucionalidad de los pagos a cuenta**

Recientemente, el TC anunció la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional sobre la regulación de los pagos fraccionados *STC 78/2020*.

En dicha sentencia se analizan los argumentos formales relativos a la vulneración de los límites materiales impuestos en el artículo 86.1 de la Constitución; pero no se analiza la cuestión de fondo de vulneración del principio de igualdad y capacidad económica de las personas jurídicas.

Principalmente la STC fundamenta su fallo tan sólo en indicar que los Reales Decretos –herramienta legislativa- se utilizan en numerosas ocasiones con una finalidad distinta por lo que fueron creados. Son utilizados para abusar indebidamente de la facultad que posee dicha herramienta para modificar los elementos esenciales de una obligación tributaria.

Por tanto, el Tribunal Constitucional considera que los pagos a cuenta del IS vulneran en numerosas ocasiones nuestro ordenamiento jurídico; ya que, en muchas ocasiones, la norma afecta de forma sustancial a la cuantificación de los pagos fraccionados de las entidades de mayor tamaño que precisamente aportan más de la mitad de la recaudación del impuesto.

Debemos recordar que el Real Decreto-Ley añadió la **disposición adicional 14<sup>a</sup>** a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), para:

- 1) Restablecer un pago fraccionado mínimo para los contribuyentes que superen el 10 millones de euros, calculado sobre la base del resultado contable positivo;
- 2) Y para incrementar el tipo de gravamen aplicable a los pagos fraccionados que pasan del 17% al 24% en el tipo general.

No obstante, deja sin evaluar el verdadero problema que estamos analizando en el presente estudio que es si el Impuesto de Sociedad, en realidad, vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1.CE.

Afortunadamente, el TC si alude que este principio puede ser discutido en las altas instancias, pero que no ha entrado en evaluar esta situación porque -al hacer un mal

uso de los Reales Decretos para legislar- le exonera de la necesidad de “*entrar a conocer de la otra posible lesión también invocada*”. Esto supone que estaría abierta la posibilidad de atacar ese mismo sistema de anticipos del IS en un futuro.

Es cierto que lo que se discute en esta sentencia tan sólo afecta a unas 9.000 empresas -frente a un censo total de declarantes del IS superior a un 1.500.000 de personas jurídicas-, pero lo que estaba haciendo el Estado ha sido crear un sistema de pagos a cuenta que beneficie al erario público, aumentando un 17,9% la recaudación por este impuesto. Por ejemplo, la empresa que denunció este hecho ante la justicia, abonó como anticipo del IS más de 6’5 millones de euros, cuando antes de la reforma de ese Real Decreto únicamente hubiese tributado por adelantado 300.000 €.

Como bien señala Fiscalía General del Estado, “*el pago a cuenta se ha convertido en un instrumento de financiación del Estado sin intereses (a tipo de interés “cero”) a costa de los sujetos pasivos, quienes se ven compelidos a procurarse la financiación necesaria para poder cumplir con su obligación a cuenta, con el consiguiente sobre esfuerzo y sobre coste económico que ello conlleva, pese a la plena conciencia, propia y ajena, de la desmesura y significativa desproporción que tal exigencia comporta*”.

Esta observación de la fiscalía es muy acertada, ya que como se ha observado en diversos medios de comunicación, la mismísima Presidencia del Gobierno se jaba que en la campaña de la *Declaración de la Renta 2019*, las declaraciones a devolver son el 68’6% del total y; como bien es sabido por todos los entendidos en el derecho financiero y tributario, si el Estado devuelve en las declaraciones anuales de IRPF e IS, son aquellos excesos que han pagado previamente en los pagos trimestrales. Lo que se esconde –como anota la fiscalía- es que somos prestamistas del propio Estado.

De hecho, este fenómeno no es nada nuevo, ya que existen numerosas sentencias del Tribunal Supremo donde se señalaban que el abono anticipado de impuestos no es el reflejo de la capacidad económica de las personas, sino un sistema para financiar gratuitamente al Estado para provocar un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública (STS 7608/1993, 4956/1999, 4067/2000, 1662/2000, 2184/2000 o 7771/2002):

“(…) al principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, las situaciones en las que el abono anticipado no guardaba la debida relación con la renta real que se pretendía gravar (STS 7608/1993, de 12 de noviembre); rebasando sensiblemente las cuotas finales del impuesto y obligando a los sujetos pasivos a satisfacerlas con recursos diferentes de los rendimientos de su actividad (STS 4956/1999, de 10 de julio); implicando sufrir injustificadamente la lesión financiera que tales abonos anticipados suponían (STS 4067/2000, de 19 de mayo); operando a modo de préstamos o anticipos de tesorería, sin interés o a bajo interés exigido coactivamente, tergiversando los conceptos de ingresos públicos de naturaleza impositiva con ingresos públicos procedentes de un endeudamiento público, al menos encubierto (STS 1662/2000, de 2 de marzo); aplicándose sobre rendimientos brutos en los que se integraban conceptos no tomados en consideración para determinar la base imponible (STS 2184/2000, de 18 de marzo); o estableciéndose sin existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible del impuesto y la base para calcular los pagos fraccionados (STS 7771/2002, de 21 de noviembre)” (STS 7608/1993).

Como señala el Tribunal Supremo, los pagos a cuenta están vulnerando el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), pues se calcula el importe de los pagos a cuenta sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin tomar en consideración los ajustes fiscales sobre los ingresos y los gastos previstos en la ley del impuesto.

De hecho, al adelantar el pago los contribuyentes y, más tarde, la administración pública puede demorarse en la devolución del IS, estamos con algunas retenciones que no se devuelven hasta 2 años más tarde en algunos casos.

Según medios de comunicación,<sup>62</sup> al parecer la Audiencia Nacional también se ha planteado proceder a la inconstitucionalidad del Real Decreto Ley 3/2016, precisamente porque nuevamente a través de un Real Decreto se pretenden modificar ámbitos tributarios y; además, eran muy discutibles muchas de las medidas que se introdujeron en este texto, como la limitación a la compensación de las bases imponible negativas, la limitación de determinadas deducciones o la eliminación de la deducción de las pérdidas derivadas de una transmisión de un establecimiento permanente.

Además, “una desigual presión fiscal sobre un determinado sector profesional, o sobre un determinado territorio, puede encontrar su justificación en una desigual proyección del gasto público sobre ese mismo sector”.<sup>63</sup> Por ejemplo, puede provocar una discriminación y vulneración del principio de igualdad, si estas medidas tan sólo afectan a las grandes empresas y no a las pequeñas.

## ***5. Las incompatibilidades del Impuesto sobre Sociedades según TJUE***

A pesar de ser uno de los impuestos que ejercen más fuerza en los Estados, el TJUE apenas ha formulado aclaraciones respecto al IS y; si en cambio, hay numerosas matizaciones e interpretaciones concernientes al IVA.<sup>64</sup>

Personalmente, considero que este silencio puede deberse a que ya existen opiniones de la OCDE<sup>65</sup> sobre la erosión de la base imponible y un proyecto por parte de la COMISIÓN EUROPEA,<sup>66</sup> de otro lado, porque los Estados tampoco han querido ceder las competencias directas a la Unión Europea para que legisle sobre esta materia.

Sin embargo, pese a no existir un ataque directo al IS y su necesaria reforma actual, si podemos ver sentencias que pueden matizar el debate que estamos estudiando en el presente estudio, ya que ofrecen información actual hacia el IS de España.

Por ejemplo, la **STJUE del 27 de febrero de 2020 (C-405/18)** defiende la libertad de establecimiento para las sociedades europeas y; crítica que las normativas nacionales que no permite invocar la pérdida fiscal sufrida en el Estado miembro de constitución con anterioridad al traslado de la sede vulneran los principios de libertad de

<sup>62</sup> OSBORNE CLARKE: “El Tribunal Constitucional declara inconstitucional la regulación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades”, *Osborneclarke.com*, 2020. Puede consultarse en: <https://www.osborneclarke.com/es/insights/spanish-constitutional-court-declared-regulation-installment-payments-account-corporate-income-tax-unconstitutional/> [Consulta: 22-11-2020].

<sup>63</sup> MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Tecnos (30ª edición), 2019, p. 117.

<sup>64</sup> Por ejemplo, sabemos que el Tribunal de Luxemburgo (TJUE) ha declarado contrarias a las disposiciones comunitarias las previsiones españolas sobre la deducción del IVA soportado previo al inicio de actividad y, también sobre el efecto de las subvenciones sobre el IVA deducible.

<sup>65</sup> OCDE, *ob. cit.*, 2013.

<sup>66</sup> COMISIÓN EUROPEA, *ob. cit.*, 2016 y COMISIÓN EUROPEA, *ob. cit.*, 2017.

la Comunidad Europea. Aunque es una sentencia para un caso particular de la República Checa, ataca indirectamente a cada uno de los Estados de la Unión Europea.

Para el TJUE debería poder compensarse las pérdidas sufridas en otro Estado Miembro de la Unión Europea durante un determinado período impositivo, siempre y cuando sea un traslado de sede o establecimiento permanente a otro Estado de la Unión Europea. Aunque como bien señala el TJUE si esa deducción ya se ha ejecutado en el otro país, no podrá volver a realizarla:

*“Sin embargo, esto no puede admitirse en el caso de una sociedad que, tras haber trasladado su sede de dirección efectiva y, con ello, su residencia fiscal del Estado miembro de su sede social a otro Estado miembro, trata de deducir en este pérdidas que sufrió en el primer Estado miembro en un período impositivo en el que este ejercía, con carácter exclusivo, su competencia fiscal respecto a dicha sociedad (...). El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro sin que ese traslado afecte a su condición de sociedad constituida con arreglo al Derecho del primer Estado miembro puede invocar ese artículo para impugnar la negativa, en el otro Estado miembro, a diferir pérdidas anteriores a dicho traslado (STJUE del 27 de febrero de 2020, C-405/18).*

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS no recoge ninguna disposición de compensación de pérdidas de años anteriores para empresas que hayan trasladado de sede a otro país miembro de la Unión Europea, cuando el artículo 49 TFUE sugiere que así se efectúe para propiciar el libre comercio en Europa.

Precisamente, en la misma línea interpretativa se encuentra la **STJUE del 77 de mayo de 2020 (C-547/18)**, donde se defiende que las sociedades que tengan una sucursal o filial en otro Estado miembro de la Unión europea podrán deducirse igualmente el IVA. No obstante, para hacerlo, deberán facturar con el domicilio fiscal de la sucursal, ya que *“un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad domiciliada en un tercer Estado del mero hecho de que esa sociedad posea una filial en dicho Estado miembro y de que el prestador de servicios no está obligado a investigar, a efectos de tal apreciación, las relaciones contractuales entre las dos entidades” (STJUE del 77 de mayo de 2020 (C-547/18).*

Igualmente, podemos también mencionar la **STJUE del 17 de octubre de 2019 (C-459/18)**, que versa sobre la Libertad de establecimiento y la posible disminución en el importe del importe deducible por las sociedades que tienen un establecimiento permanente en otro Estado miembro que genera rendimientos exentos en virtud de un convenio para evitar la doble imposición. Tras examinar los hechos sobre este asunto, el TJUE anuncia que el artículo 49 del TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una legislación nacional y; para calcular la deducción concedida a una sociedad sujeto pasivo del impuesto por obligación personal en un Estado miembro, que tiene un establecimiento permanente en otro Estado miembro cuyos rendimientos están exentos en el primer Estado, debe asignarse un valor neto de los activos de tal establecimiento permanente para, más tarde, el importe de la deducción reduciéndolo en relación a la parte de la deducción por capital riesgo relativa al establecimiento permanente.

Todas estas sentencias comentadas del TJUE vienen a interpretar diferentes aspectos que favorezcan el flujo de capitales dentro de la Unión Europea y la libertad de comercio.

## 6. Reflexión sobre los principios tributarios y el IS

Una vez que hemos desarrollado y analizado los posibles problemas que existen en el IS en la actualidad, podemos hacer una breve reflexión sobre si este impuesto realmente vulnera algunos de los principios que marca el Derecho financiero y Tributario en España.

El primer principio que recoge la Constitución Española es el principio de **generalidad** que dice que “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario*” (art. 3.1 CE). Ya hemos visto como a la hora de ejecutar los pagos a cuenta, existen sentencias en contra de esta medida porque vulnera este precepto constitucional según el TS (STS 7608/1993).

Dejando a un lado la ejecución de los pagos a cuenta que no tiene en cuenta diversos factores (como las pérdidas de años anteriores), tenemos que evaluar si el IS vulnera realmente este principio de capacidad económica. Es cierto que todos los contribuyentes sufragan al erario público en función de sus riquezas, pero a diferencia del IRPF, en el IS esta capacidad se mide de forma general. A mayores beneficios, tributarán más impuestos al multiplicarse por el tipo que corresponda. Y se consideran contribuyentes todos los sujetos que residan en España, independientemente que sean nacionales o extranjeros.<sup>67</sup>

El siguiente principio constitucional –el de **igualdad**– está íntimamente relacionado con el aspecto que estamos aquí mencionando. Es cierto que algunos pensarán que por el mero hecho de existir diferentes tipos en el IS, éste vulnera el principio de igualdad. No obstante, este principio debe entenderse que todos los contribuyentes con las mismas circunstancias pagarán los mismos impuestos que los otros sujetos con las mismas características. Por tanto, el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, mientras que ésta esté justificada o no sea artificiosa.

Por ese motivo, a la hora de evaluar las diferencias de tributación entre distintos sujetos con circunstancias desemejantes, el análisis debe tener en cuenta si el legislador ha considerado realizar una distinción en función de estudios socioeconómicos. Por ese motivo, hay que abandonar los análisis sesgados -como hacen muchos de nuestros dirigentes-, ya que cada gravamen está estudiado y adaptado para que sea equitativo para dicho colectivo (evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos). Por esta razón, siguiendo esta línea interpretativa, podemos disponer de un IS que grava de modo diferente, dependiendo de las circunstancias de esa entidad jurídica:

- **Tipo de gravamen general del 25%.**
- **Tipos de gravamen especiales:**
  - Entidades de reducida dimensión: 25%.
  - Microempresas: 25%.
  - Entidades de nueva creación: 15%.
  - Cooperativas fiscalmente protegidas: 20% (los resultados extra-cooperativos irán al tipo general).

<sup>67</sup> MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *ob. cit.*, 2019, p. 107.

- Entidades sin fines lucrativos que apliquen el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002: 10%.
- Sociedades y Fondos de Inversión y Fondos de activos bancarios: 1%.

Además, como bien señala el manual de *Curso De Derecho Financiero Y Tributario*,<sup>68</sup> el principio de igualdad de derecho financiero y tributario se acoge al art. 31 de la CE y no al art. 14 de la CE para evitar que se solicite el recurso de amparo ante los tribunales cuando técnicamente se vulnere dicho principio (STC 46/2000, de 14 de febrero). Leyendo esta sentencia, damos pie al tercer principio constitucional, ya que precisamente en este texto normativo se debate si la capacidad económica, igualdad y progresividad del IRPF es justa o no porque existen diferentes tramos en función de los rendimientos percibidos. En efecto, el principio de igualdad debe aplicarse teniendo en cuenta la existencia de otros principios.<sup>69</sup>

Por ejemplo, los principio de **progresividad** y de **no confiscación** (art. 31 de la CE y art. 3 de la LGT) matizan los dos principios anteriormente reseñados; ya que por medio de la progresividad, el sistema tributario permite aumentar la medida de la riqueza de los sujetos pasivos, aumentando la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza. De este modo, el IRPF puede incrementar distintos porcentajes en función de los rendimientos que perciba el contribuyente y; el IS puede establecer distintos tramos dependiendo del tipo de sujeto que está contribuyendo.

Es cierto que a ojos de alguien que no sea experto en derecho financiero y tributario, el IS puede no cumplir con el principio de **progresividad** ya que se tributa con el mismo gravamen, independientemente de los ingresos y gastos que haya facturado la empresa. No obstante, si profundizamos en los movimientos reales del IS, este gravamen lo soporta la persona jurídica sin graduar, pero cuando dichos beneficios son trasladados a una nómina de uno de sus socios o al reparto de dividendos a todos ellos, cada uno de los socios si tributarán de forma progresiva en función de su capacidad económica en el IRPF.

Lógicamente, como bien se señala en el manual de *Curso De Derecho Financiero y Tributario*,<sup>70</sup> el principio de **no confiscación** limita la progresividad para no causar un daño lesivo a los contribuyentes por el mero hecho de obtener más rendimiento económico.<sup>71</sup> La prohibición de confiscatoriedad básicamente se fundamenta es que no es bueno exigir elevados pagos a los contribuyentes, ya que dicha obligación puede agotar la riqueza imponible (Cf. STC 27/1981 y 150/1990).<sup>72</sup>

La unión de todos estos principios descritos conforma el principio de la **capacidad económica**, recogido en el art. 31 de la CE y el 3 de la LGT. Dicho principio consiste en que todos los residentes en España contribuirán a la Hacienda Pública en función de sus riquezas, siguiendo el marco de la progresividad (aumento de la

<sup>68</sup> MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *ob. cit.*, 2019, p. 110.

<sup>69</sup> MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *ob. cit.*, 2019, p. 116.

<sup>70</sup> MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *ob. cit.*, 2019, p. 120.

<sup>71</sup> LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*. Madrid, Tecnos, 1990, p. 91.

<sup>72</sup> Cf. DE VICENTE DE LA CASA, F.: “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria* N° 144, 2012, p. 168.

contribución en función de su capacidad) y limitado por la no confiscación (existiendo un límite por el cual el Estado no puede aumentar dicha progresividad).

Algunos autores han establecido una serie de puntos para determinar esa capacidad económica, pero como bien señala F. DE VICENTE<sup>73</sup> las propuestas de estos autores son sutilezas que en muchas ocasiones no traen consigo nada interesante para el debate parlamentario. No obstante, hay autores que él recoge (p. e. APARICIA PÉREZ) que si hacen ciertas distinciones que personalmente me parecen interesantes para este estudio; ya que dicho autor consigue distinguir entre la capacidad económica y la capacidad contributiva, añadiendo desemejanzas:

*“Para él la capacidad económica es la riqueza individual total, la capacidad contributiva sería la riqueza imponible, y la capacidad de pago se correspondería con la riqueza disponible. (...) Por todo lo dicho se deduce que el principio de capacidad económica tiene dos límites, uno inferior que es el mínimo exento, y uno superior que es el principio de no confiscatoriedad. Si el legislador excediera cualquiera de estos dos límites, incurriría en arbitrariedad e inconstitucionalidad” (DE VICENTE).<sup>74</sup>*

Precisamente, gracias a esta distinción de ambos conceptos, se ve claramente como el IS podía haber infringido estas normas a la hora de reestructurar los pagos a cuenta que; como ya hemos señalado, el TC ha declarado como anticonstitucional. No obstante, como indica en su estudio F. DE VICENTE,<sup>75</sup> existen sentencias que afirman que basta con que existe una riqueza, real o potencial para que el Legislador pueda gravar esas rentas; entrando un poco en contradicción con las interpretaciones recientes de los pagos a cuenta.

Aparte de estos principios constitucionales, algunos autores proponen la existencia del principio de **normalidad** en el sistema tributario español, que consiste en que el legislador cuando determina el tipo de gravamen y el hecho imponible en las leyes especiales de cada impuesto, tiene ya en cuenta la capacidad económica de las personas a las que grava ese hecho imponible.<sup>76</sup> Además, a la hora de determinar el hecho imponible, el legislador también puede determinar cuándo un contribuyente no está obligado a contribuir ya que carece de rentas suficientes para que cantidad deba ser objeto de gravamen. Este él es denominado *“exención del mínimo vital”*.<sup>77</sup>

Finalmente, la Constitución Española también reconoce el **criterio de eficiencia económica y de programación del gasto público** como principios tributarios. Estos dos principios o postulados constitucionales quieren decir que la asignación de los recursos públicos debe ser equitativa y tener un criterio a la hora de organizar la recaudación y devolución de los pagos. Ambos preceptos constitucionales abogan por aplicar procedimientos eficaces en la gestión del gasto y conseguir una óptima asignación de esos recursos.

#### a) Otros principios tributarios

Ya hemos reflexionado sobre los principios tributarios del IS más importantes, ya que están consagrados en la Constitución española, además de la ley General

<sup>73</sup> DE VICENTE DE LA CASA, F.: *ob. cit.*, 2012, p. 151-152.

<sup>74</sup> DE VICENTE DE LA CASA, F.: *ob. cit.*, 2012, p. 153.

<sup>75</sup> DE VICENTE DE LA CASA, F.: *ob. cit.*, 2012, p. 166.

<sup>76</sup> GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milán, Giuffrè, 1961.

<sup>77</sup> MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *ob. cit.*, 2019, p. 122.

Tributaria. A continuación, vamos a reflexionar sobre si realmente cumple con otros principios tributarios que adquieren menos firmeza que los anteriores.

Por un lado, tenemos el **principio de reserva de ley** que en materia tributaria se establece que no podrá modificar leyes tributarias a no ser que se realice por el procedimiento establecido según las leyes vigentes, es decir, implica la necesidad de que sea el propio Parlamento sea el que determine los elementos esenciales del tributo y qué aspectos va a modificar por la cauce que determina nuestro ordenamiento jurídico.

También, en ciertos manuales al uso, se hace mención del **principio de neutralidad** que exige que la aplicación de este impuesto no afecte de forma directa ni indirecta el comportamiento económico de los sujetos pasivos a las que obliga realizar dicho impuesto. En este caso de las sociedades y entidades jurídicas que deben tributar por este impuesto.<sup>78</sup> Únicamente a excepción a este principio es que se contempla que dicha alteración tienda a superar equilibrios inexistentes en el mercado; prácticamente es una negación del principio de progresividad fiscal.<sup>79</sup>

Otro principio a tener en cuenta es el de **competitividad** que exige que el IS sea congruente con el conjunto de medidas que se aprueben.

También algunos autores como R. SOLER<sup>80</sup> recogen como principios tributarios el de **imperceptibilidad** que consiste en predicar que la existencia de los impuestos no se debe notar, es decir, que los impuestos no sean superiores a los beneficios que obtiene el contribuyente. Y el de **solidaridad** que, en realidad, viene a decir lo mismo que el de capacidad económica y progresividad. En efecto, aquel contribuyente, que pueda sostener el erario público por su capacidad económica, deberá contribuir más al sistema para garantizar el Estado de Bienestar, así como el Estado de derecho propio de las socialdemocracias (**función social**).

Y, finalmente, tenemos que hacer alusión al principio de **transparencia fiscal**. Es un principio asociado a la seguridad jurídica y quien sea contribuyente debe saber con antelación cómo le repercuten las leyes para saber cuándo, cómo y porqué debe pagar ese impuesto.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> MARTIN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *ob. cit.*, p. 334.

<sup>79</sup> SOLER BELDA, R.: *La progresividad en las reformas tributarias*. Madrid, Dykinson, 2015, pp. 132.

<sup>80</sup> SOLER BELDA, R., *ob. cit.*, 2015, pp. 133-135.

<sup>81</sup> SOLER BELDA, R., *ob. cit.*, 2015, pp. 138.

# Comparación con otros impuestos Directos: IRPF e IRNR

Una vez que hemos analizado los problemas del IS, vamos a compararlo con el IRPF y con IRNR, ya que ambos impuestos son directos y también gravan la capacidad económica de personas. Para ello, hemos elaborado diversas tablas comparativas, una sobre el hecho imponible (**Tabla nº 1**) y otra del tipo o gravamen y una sobre las bonificaciones y reducción (**Tabla nº 2**). De esta manera, podremos comentar a continuación las principales desemejanzas y elaborar una tabla sintética sobre las mismas (**Tabla nº 3**).

En un principio, la principal diferencia entre el IRPF e el IS es que el primero de ellos es un impuesto asociado a personas físicas; mientras que el segundo a personas jurídicas, excepto por algunas entidades jurídicas que tributan por IRPF, gracias al artículo 6 del LIS que versa sobre el régimen de atribución de Rentas. La naturaleza de ambos impuestos es la misma –gravar directamente la capacidad económica de las personas-. No obstante, pese a ser muy parecidos los hechos imponibles, estos dos impuestos apenas pueden ser comparados entre sí, ya que uno está optimizado para personas jurídicas y el otro para personas físicas.

La única salvedad donde puede verse un agravio comparativo es en relación entre autónomos y sociedades, ya que los primeros también operan como empresarios individuales según el Código Mercantil y; a la hora de realizar el IRPF, deben realizar pagos a cuenta (modelo 130) y una Declaración Anual (Renta), excepto si han obtenido unos rendimientos inferiores a 1.000 €. Los ingresos del autónomo se computan como **actividades económicas** y, básicamente siguen las mismas reglas de deducción que el IS (art. 28 del IRPF), salvo que los autónomos no pueden disfrutar de deducciones propias de este impuesto como es la deducción por creación de empleo (sólo pueden deducir el gasto de los salarios, seguros sociales..., pero no aplicar este plus), por inversiones realizadas por las autoridades portuarias, etc.

Jurídicamente dicha diferencia no vulnera ningún precepto de nuestro ordenamiento jurídico, pues a pesar que el autónomo o empresarial individual carezca de esas deducciones -que si cuentan las sociedades y entidades jurídicas-, no tributa en dos impuestos al operar dos sujetos distintos. Por una parte la sociedad debe tributar por el IS sus ingresos de actividades económicas; mientras que los socios y administradores deben tributar por el IRPF los rendimientos percibidos bajo nómina laboral y/o bajo reparto de dividendos o beneficios.

Podemos decir que los principios tributarios permiten que ambos impuestos tengan una diferente forma de gravar las rentas o rendimientos obtenidos. Hay que tener en cuenta que pese a ser impuestos directos y tener un hecho imponible muy parecido –gravar la capacidad de las personas-, el mero hecho de estar destinados a otro tipo de sujetos, los principios tributarios ya permiten establecer diferentes disposiciones impositivas. Por tanto, el legislador desarrolle de manera diferente el tipo de gravamen y la forma de tributar de diferentes tipos de contribuyentes.

Por esta misma razón, es lo que permite que las empresas, sociedades y entidades jurídicas puedan compensar las pérdidas de ejercicios de años anteriores y; el autónomo o empresario individual no pueda realizarlo en el IRPF.

Aunque puede parecer un tanto excluyente para la persona física, en realidad jurídicamente está también justificado por la misma razón que señalamos en los párrafos anteriores. Además, las sociedades de capital deben llevar a reservas una parte de sus beneficios (10%) de forma obligatoria (art. 274 del Real Decreto Legislativo 1/2010). La constitución de la reserva legal tiene fundamento en las leyes mercantiles de nuestro ordenamiento jurídico; ya que las empresas tienen que aumentar el capital social de la entidad cada vez que tengan un 20% de beneficios respecto a éste para que dichas empresas cumplan la función de las sociedades de capital; es decir, crear una entidad jurídica que disponga de una capital suficiente para que en caso de deudas a terceros, pueda responder con dicho patrimonio.

De hecho, si el administrador social no convoca el concurso de acreedores cuando sabe que no va a poder pagar a sus acreedores en un plazo de 6 meses, éste puede responder ante las deudas de la sociedad. En cambio, los empresarios individuales y autónomos responden con todos sus bienes, ya sean presentes o futuros (arts. 6-12 Cód. Com.). En cambio, con el IRNR, el IS si puede tener una mayor incidencia en posibles injusticias, pues hay que tener en cuenta que aquellas personas jurídicas que no residan en nuestro país y no tengan establecimiento permanente deberán tributar por este impuesto para declarar todas las rentas y rendimientos percibidos en nuestro país.<sup>82</sup>

De este modo, tenemos un tipo general del 25% para la mayor parte de entidades Jurídicas en el IS que residen en nuestro país; mientras que el tipo general para sociedades y personas jurídicas en el IRNR es del 24%, lo que favorece a las empresas extranjeras frente a las residentes en nuestro país. Además, la deuda tributaria pagada en España a través del IRNR será a su vez un gasto deducible en su país para evitar la doble imposición internacional.<sup>83</sup>

En caso que la entidad jurídica sea residente de la Unión Europea, Islandia o Noruega y carezca de establecimiento permanente<sup>84</sup> en nuestro país se beneficiará de un tipo de gravamen muy inferior a las empresas que residen en nuestro país (el 19%), siendo aún más beneficioso para estas empresas residentes en la Comunidad del Marco Europeo. Lógicamente estamos evaluando la actualidad del IRNR, pues este impuesto es difícil de comparar en el tiempo, ya que la inclusión de España a la UE ha hecho que sufra innumerables modificaciones hasta llegar a su estado actual debido a la jurisprudencia del TJUE y a muchas directivas europeas.<sup>85</sup>

<sup>82</sup> La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 8-10 del LIRPF.

<sup>83</sup> Para que sea un gasto por doble imposición, la sociedad ha tenido que satisfacer el importe efectivo en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto (IS) y, además, que no se hayan pagado como consecuencia de una exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal [GONZÁLEZ CAÑIZARES, Á.: *La baja tributación de las grandes empresas en el Impuesto de Sociedades, ¿mito o realidad?* Valladolid, Trabajo Fin de Máster de la Universidad de Valladolid, 2019, p. 20].

<sup>84</sup> Para definir establecimiento permanente hemos de irnos al art. 41.a de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del IS.

<sup>85</sup> Cf. CUBERO TRUYO, A.: "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La desorientación del legislador interno en sus reacciones ante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en F.

Por contrapartida, cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español que constituyan establecimientos permanentes distintos, deberá adoptar para cada uno de ellos una denominación diferenciada y, si se trata de contribuyentes personas jurídicas, deberán además obtener un número de identificación fiscal diferente para cada establecimiento permanente. Y cada uno de ellos tributar de forma individual en el IS.

Aunque en un principio podríamos pensar que existe una discriminación entre empresas residentes en España y empresas extranjeras, no podemos argumentar dicha afirmación ya que ambas tienen circunstancias diferentes y; por tanto, el legislador puede adaptar normas según el contexto de cada sujeto. Lo que si se produciría un agravio en caso que las deducciones que pueden aplicarse en el IS o IRPF, las empresas o empresarios individuales extranjeros no pudieran aplicarlo. De ahí, que el IRNR se recojan las mismas exenciones que en los otros impuestos (*vid. Tabla 1*).

El problema que muchas multinacionales como Apple, han realizado un sistema complejo, basada en una “red de filiales” en el extranjero -sin contratar empleados, ni instalar oficinas físicas- para evitar tener que tributar por el IS y; por otra parte establecer un buen acuerdo con el Gobierno Irlandés en una de sus sociedades que se instalaron en ese territorio para evadir impuestos.<sup>86</sup>

Finalmente, el último debate es comparar las grandes empresas que residan en nuestro país con las pymes y pequeñas empresas. En la práctica se afirma que las grandes empresas pagan muchos menos impuestos que las pymes y pequeñas empresas. No obstante, hay que tener en cuenta que la norma del IS establece un tipo general del 25% sobre sus beneficios para las pequeñas y medianas empresas; mientras que un 30% para las grandes empresas. Entonces, ¿por qué dicen que las grandes empresas no pagan impuestos?

Existen medios de comunicación y partidos políticos que afirman que las grandes empresas no pagan impuestos.<sup>87</sup> ¿En qué se basan para justificar sus afirmaciones?

Básicamente, se fundamentan en que los informes de la Agencia Tributaria afirman que el tipo efectivo medio de las grandes empresas se sitúa entre el 16 y 17%; mientras que las pequeñas y medianas empresas se mueven en el entorno del 20%. Incluso, algunas multinacionales han conseguido un tipo efectivo por debajo del 10%.

Al parecer, según el análisis efectuado por la Agencia Tributaria de 27 multinacionales españolas, estas empresas tuvieron una cifra de negocios de 110.944 millones de euros (4.109 € de media) y un beneficio de 25.325 millones (938 millones de

---

ADAME MARTÍNEZ (Dir.): *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude*. Navarra, Aranzadi, 2012.

REYES RASCÓN, J. de D.: *Impuesto sobre la renta de no residentes: desde la democracia hasta su regulación actual, marcada por la influencia de la doctrina del TJUE*. Sevilla, Trabajo fin de Grado de la Universidad de Sevilla. Departamento de Derecho Financiero y Tributario, 2019, p. 29. Puede consultarse en: <https://hdl.handle.net/11441/87707> [Consulta: 04/12/2020].

<sup>86</sup> SERRALLER, M.: *¿Por qué pagas más impuestos que Apple?: Trampas y montajes de las grandes empresas y de los millonarios para no pagar*. Madrid, Conecta, 2014.

<sup>87</sup> MONTALBÁN, Erik: “27 multinacionales españolas con 25.000 millones de beneficio no pagan impuestos”, *La Razón*, 2019. Puede consultarse en: <https://www.larazon.es/economia/20191126/pcbdu2ewurfvno3ztyaz2sl3d4.html> [Consulta: 02-12-2020].

media). Pese a tener todos esos beneficios, tan sólo pagaron 65 millones de euros por el IS, lo que supone un tipo medio de 0,3%.

No obstante, este análisis debe tener en cuenta que dichas empresas también satisfacen impuestos en otros países (los equivalentes al Impuesto de No Residentes de cada país que operan), que al ser satisfechos en el lugar de percepción de los ingresos, son deducibles como gastos en nuestro país. Por ese motivo, pensamos que antes de atacar drásticamente como se hacen los medios de comunicación, habría que evaluar realmente el balance contable y las pérdidas y ganancias del ejercicio de las respectivas sociedades.

Como no contamos con dicha información,<sup>88</sup> vamos a proceder a proporcionar una serie de razones del porqué de este fenómeno:

1) Las grandes compañías pueden contratar el asesoramiento de los mejores abogados y economistas para que busquen las mejores soluciones para su empresa. Ellos estudian las leyes para obtener la mayor ventaja posible dentro del marco legal donde residen dichas sociedades.

2) La segunda razón podemos rastrearla en la existencia de importantes deducciones que existen en el IS.<sup>89</sup> Precisamente dichas deducciones tan sólo pueden beneficiarse las grandes empresas, ya que las pequeñas y medianas carecen de ingresos suficientes para llevar a cabo dichas operaciones, aunque la ley no las excluye de las mismas. Es habitual que las importantes empresas puedan sufragar proyectos de investigación I + D + I e investigaciones tecnológicas, que suponen una importante deducción para aquellas empresas que lo financian. Las pymes pese a que teóricamente pueden hacerlo, en la práctica carecen de recursos necesarios para realizar dicha inversión.

3) Además, debemos señalar que gracias a la deducción para evitar la doble imposición jurídica, muchas de estas empresas multinacionales aprovechan para deducirse las cuotas ya satisfechas en otros países por sus actividades económicas, siempre y cuando el importe efectivo satisfecho en el extranjero sea por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS. Lógicamente, luego tendrán que demostrar a la Administración Pública que efectivamente fueron satisfechas dichas cantidades presentando la correspondiente autoliquidación.

Precisamente, el legislador ha limitado dichas deducciones al 50% para aquellas empresas que facturan con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros (arts. 31 y 32 de la LIS).

4) En cuarto lugar, debemos nuevamente que añadir que las grandes empresas pagan también menos impuestos gracias a los ajustes contables que pueden

---

<sup>88</sup> Podríamos obtener el informe individual de cada una de estas empresas, si solicitamos al Registro Mercantil un informe individual de cada sociedad, donde se detallen las cuentas anuales de cada una de ellas. No obstante, consideramos que excede los objetivos de este trabajo, y podríamos plantearlo en caso de desarrollar una futura tesis doctoral. Aunque existe el problema que dichos datos son privados y no pueden ser publicados.

<sup>89</sup> RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: “La contabilidad sobre las estrategias fiscales de las operaciones del grupo. ¿Un marco de información para la fiscalidad?”, en C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (coord.), *IV Encuentro de derecho financiero y tributario*. Instituto de estudios fiscales, 2016, p. 126.

realizar en caso de internacionalizar los gastos financieros o disponer de filiales en el extranjero. En estos casos, la renta positiva obtenida por los establecimientos permanentes se encuentra registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad residente en España, pero no se integra en la base imponible del impuesto. De esta manera, al aplicar las exenciones y el ajuste extracontable negativo da lugar a la aparición de una diferencia permanente negativa para de este modo pagar menos impuestos.<sup>90</sup>

Para llegar a unas mejores conclusiones del porqué de estas diferencias sería interesante hacer un estudio pormenorizado de las cuentas anuales de distintas sociedades. De esta forma, corroboraría dichas hipótesis y podríamos buscar mejores soluciones para este impuesto.

El problema es que como ya señalamos en el apartado de la erosión de la base imponible (ver. *Apartado 3.a del capítulo 2*), se necesita de mucho tiempo para realizar dicho estudio y requiere la cooperación internacional de Estados para llegar al fondo de la cuestión.<sup>91</sup>

Aunque la Agencia Tributaria ha detectado estas anomalías en la práctica real de lo que contribuyen las grandes empresas, éstas han aplicado deducciones y bonificaciones que si están contempladas en la Ley y; por tanto, legales según el ordenamiento jurídico.

A continuación, vamos a analizar algunos supuestos prácticos para observar todas estas posibles injusticias que hemos comentado en este apartado.

### ***1. Supuesto práctico 1: diferencias entre autónomo y sociedad limitada***

En la actualidad, hay muchas personas que se quejan que las personas físicas que tienen rendimientos de actividades económicas tributan más que las sociedades. No obstante, esta afirmación es un tanto falsa o mejor dicho sesgada.

Es cierto que las personas físicas que tributan por IRPF sus rendimientos de actividades económicas pueden contribuir por un gravamen muy superior que las sociedades, ya que el IRPF (estimación directa) como ya hemos reseñado es un impuesto directo que grava la capacidad de las personas de forma gradual (por tramos de bases imponibles); mientras que el IS grava la capacidad de las personas mediante un tipo fijo.

Vamos a poner un ejemplo para que se vean las posibles injusticias que señalan en la actualidad los pequeños autónomos. Supongamos que el sujeto A, es autónomo y su profesión es la Arquitectura en Sevilla. Durante el ejercicio de 2019, el sujeto A facturó 66.153,33 € y tuvo 11.693,45 € de gastos deducibles y unas retenciones e ingresos a cuenta de 9.038,00 €. Además, dentro de esos gastos, se ha podido acoger a la cuota de autónomos de 60 €, que ya están incluidos en esos gastos deducibles.

<sup>90</sup> GONZÁLEZ CAÑIZARES, A., *ob. cit.*, 2019, p. 18.

<sup>91</sup> Desde hace años, el gobierno de España, junto a otros Estados Europeos trabajaron conjuntamente para que las empresas multinacionales paguen más impuestos en sus respectivos países, limitando entre otras cosas el derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional [SERRALLER, M.: *ob. cit.*, 2014].

En cambio, el sujeto B, también arquitecto de profesión, facturó lo mismo (84.153,33 €) y tuvo los mismos gastos de producción (11.693,45 €) y pagos a cuenta (9.038,00 €), más un salario que se fijó como administrador de la sociedad por un valor de 1.500 € mensuales, lo que fija un total de 18.000 € y; además, debe pagar una cuota mensual de autónomo de 364,22 € cada mes al ser autónomo societario. Es decir, el mismo beneficio contable (54.459,88 €).

En un principio, el sujeto A se queja que paga más impuestos que el sujeto B, pues tan sólo compara el IS con su IRPF. De este modo, él tiene unos ingresos favorables de 54.459,88 € (diferencia entre facturación y deducción), lo que supone que tendrá que pagar a Hacienda **5.957,69 €**, al aplicar el Mínimo del contribuyente (5.550 €), resultando una cuota líquida total de 14.995,69 €, y una cuota diferencial de 5.957,69 €, al descontar los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio. Esto es debido a que él tributa aproximadamente por el 37% para los ingresos obtenidos entre 35.200 € y 60.000 €.

En cambio, el sujeto B debe pagar **4.576,97 €** del IS, pues paga el 25% de gravamen de forma lineal por sus beneficios, mientras que el Sujeto A ha llegado a pagar por el 37% para los ingresos entre a 35.200 € y 60.000 €.

Además, al sujeto B le devuelven 652,47 € en el IRPF, ya que con sus 18.000 € de rendimientos y una cuota de seguridad social de 4.370,64 € y aplicando su mínimo vital (5.550 €), le saldría una cuota negativa de 652,47 € (devolución de una parte de los pagos a cuenta satisfechos).

En este supuesto, el sujeto B sale beneficiado frente al sujeto A y es algo que muchos autónomos conocen que a partir de cierto volumen de facturación es más beneficioso constituir una sociedad.

Lo que no percibe el sujeto A es que el sujeto B realmente tan sólo ha ganado 18.000 € que ha ganado bajo una nómina laboral, ya que el resto de beneficios no lo ha repartido, y se asigna al Patrimonio Neto de la persona jurídica o sociedad y; en el momento que obtenga rendimientos de la sociedad extraordinarios, también éstos deberán tributar por IRPF.

Incluso en caso de liquidar la sociedad, el sujeto B tendrá que afrontar una ganancia patrimonial, donde el valor de adquisición de la sociedad serán las participaciones sociales que haya aportado en el momento de la constitución y el valor de transmisión serán los valores recibidos tras la liquidación de la sociedad (V2567-20, V0052-15, V1011-13 y V0099-00). Además, ha tenido que soportar una mayor cotización del régimen de autónomos, cotizando ambos sujetos por lo mínimo y; anualmente tendrá que pagar el depósito de las cuentas y libros contables en el Registro Mercantil. Asimismo, una parte de los beneficios, deberá de llevarlos a reserva legal.

En realidad, aunque parezca algo injusto para determinados casos y mucha parte de la población manifieste descontento frente a esta diferenciación, jurídicamente no hay ningún principio tributario que sea haya vulnerado o disposición legal.

Ambos sujetos son distintos y, por tanto, las leyes amparan que para cada uno de ellos exista una tributación diferente. Uno de ellos es persona física, mientras que el otro es persona física. En algunos casos puede ser más favorable operar como sociedad, mientras que en otros casos puede ser más favorable como empresario individual.

Lo que sí es seguro que si solamente comparamos el IS con el IRPF de cada uno, nos pueden salir valores muy favorables para uno de los dos sujetos, pero no podemos olvidar que toda transferencia, transmisión o traspase de participaciones o acciones de la sociedad, tendrá una repercusión el IRPF del al socio y/o administrador social.

Las ventajas de operar con una sociedad son las siguientes:

1. Puedes compensar las pérdidas de años anteriores.
2. Los socios y administradores sociales pueden obtener rendimientos de la sociedad estratégicamente -mediante reparto de dividendos o pagos en nómina-, recibiendo la renta necesaria para pagar menos impuestos en el IRPF. No obstante, ese capital no es de la persona física, sino que sigue siendo de la persona jurídica y cuando lo extraiga de esa entidad para traspasarlo a sí mismo, tendrá que tributar por IRPF.
3. Cuando los beneficios contables superan los 60.000 €, casi siempre es más favorable operar como sociedad, ya que el IS tributa al 25%, mientras que a partir del exceso de 60.000 € se soporta un gravamen del 45%. Si los beneficios del trabajo del autónomo son altos, pagará menos impuestos con una sociedad.
4. Puede acogerse a las bonificaciones del IS.
5. Una sociedad consigue mejores financiaciones que un empresario individual.
6. Hay diferencia entre el patrimonio personal y el empresarial (limita la responsabilidad).

Sin embargo, también tiene una serie de desventajas a tener en cuenta:

1. Operar como sociedad requiere atender más obligaciones mercantiles: celebración de Juntas de socios, depósito de cuentas y libros contables, etc.
2. Supone un mayor coste en la cotización del autónomo. Soportan mayor cuantía, pero disfrutan de la misma base de cotización.
3. Para su constitución, hay que elevar el acuerdo a escritura pública (estatuto de los socios), aportar un capital social (3.005 € si es Sociedad Limitada),
4. Todas las trasferencias de capital, existencias... de la persona jurídica a la persona física estarán sujetas a IRPF y; muchas de ellas también a ITP e IVA.
5. Cuando deseas dar de baja la sociedad, los socios tendrán que celebrar una Junta de socios para liquidar la sociedad, elaborar cuentas anuales, pagar a los acreedores, elevar el acuerdo a escritura pública y registrarlo en el Registro Mercantil. Además, cada uno de los socios deberá soportar la ganancia generada en el IRPF de ese ejercicio fiscal. Sin embargo, si se opera como empresario individual, es suficiente con dar de baja al empresario individual en el 036 y liquidar los impuestos oportunos.

Por ese motivo, los abogados y asesores fiscales recomiendan que a partir de 50.000 euros de beneficios, el autónomo es recomendable que constituya una sociedad de capital. También es aconsejable operar como sociedad en caso que el proyecto empresarial necesite de muchas inversiones, en caso que la competencia esté formada

mayoritariamente por sociedades o que existe un alto riesgo por responsabilidad civil de los socios.

## ***2. Supuesto práctico 2: diferencias entre sociedad limitada residente en España y no residente en España.***

Para el segundo caso práctico, imaginemos que existen dos sociedades. Una de ellas residente en España y la otra residente en Alemania. Ambas empresas, venden infografías y ebook en España a través de páginas web con un dominio español (.es).

Como los dos productos que venden son infoproductos y lo realizan a través de una página web, según el art. 69. Tres. 4º de la Ley del IVA, los “*servicios prestados por vía electrónica que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos (...)*”, se entenderán realizados en España.

Si ambas sociedades, facturan un total de 100.000 € de ventas en ebook e infoproductos y tienen unos gastos de 35.000 €, en principio tendrán unos beneficios contables de 65.000 €.

Como todos estos productos se han vendido en España, ambas sociedades deberán tributar en este país. No cabe duda que la empresa A, residente en España, deberá tributar sus rendimientos mediante autoliquidación del IS, acogiéndose al 25%, lo que supone una cuota tributaria de **16.250 €**. En cambio, la sociedad B, residente en Alemania y carece de establecimiento permanente en España, también debe tributar en España por esos rendimientos percibidos en nuestro país. En este caso, al ser una entidad jurídica no residente en nuestro país y que carece de sede social o sucursal en nuestro territorio, deberá tributar por IRNR, en vez que IS.

Como la empresa reside en un Estado de la Unión Europea, se acoge al 19% (art. 25.1.a del LIRNR), tributando tan sólo por esos beneficios contables (65.000 €) un valor de **12.350 €** y; además, beneficiándose de esta cantidad como gasto de doble imposición en su país de origen.

En un principio, esta diferencia entre dos empresas que venden los mismos tipos de productos en España queda injustificada a nivel tributario y; podríamos decir que existe una ***discriminación indirecta por razón de nacionalidad***. No obstante, pese a que en muchos debates televisivos comparan ambas situaciones como análogas, jurídicamente ambas entidades tiene otras condiciones y circunstancias sociales. Una de ellas es residente de España, mientras que la otra reside exclusivamente en Alemania.

Hemos de recordar que para que existe discriminación, debe existir situaciones comparables o aplicación de la misma norma a situaciones diferentes, según numerosas sentencias del TJUE. Por lo que para que haya discriminación en este sentido, los no residentes y residentes han de estar en situación comparable y en este supuesto, pese a que estén en una situación muy parecida, hay circunstancias que distinguen a la sociedad A de la sociedad B.

Además, gracias a la Unión Europea, existen los derechos de libre circulación de personas, servicios y capitales para eliminar las fronteras entre los distintos Estados miembros que la componen. De esta manera, el TJUE en las sentencias relativas a este supuesto, siempre alude que dichas libertades están por encima de normas internas y prohíbe expresamente que se establezcan normas internas de los Estados miembros que impidan u obstaculicen su aplicación plena sin causa justificada.

Siguiendo este argumento, no existe discriminación, ya que si la empresa A, residente en España, vendiese libros e infoproductos en el mercado alemán, gozaría también de un tipo de gravamen inferior en el IRNR alemán.

### ***3. Supuesto práctico 3: diferencias entre grandes empresas españolas y pequeñas empresas.***

En el tercer supuesto práctico, vamos a comparar una gran empresa (sujeto A) con una pequeña empresa española (sujeto B).

Imaginemos que la sociedad A, tiene un capital social de 300.000 €, y durante el ejercicio 2019 ha facturado 12.000.000 €, soportando un gasto de 2.000.000 €, lo que resulta un beneficio contable de 10.000.000 €. En un principio, debería tributar el 25% por esos ingresos obtenidos, resultando una cuota tributaria de 2.500.000 €.

No obstante, como una gran parte de sus gastos proceden de investigaciones tecnológicas de I+D+I (1.000.000 €) e innovaciones tecnológicas (500.000 €), consigue reducir esa deuda tributaria a 250.000 €, pues aplica la reducción del 25% por investigaciones tecnológicas de I+D+I y 60.000 € por innovaciones tecnológicas (12%). Esto supone que en realidad la empresa A esté tributando por un tipo de 21,9% (2.190.000 €), muy inferior al 25%.

Sin embargo, la empresa B, con un capital social de 15.000 €, durante el ejercicio 2019 ha facturado 250.000 €, soportando un gasto de 75.000 €, lo que resulta un beneficio contable de 175.000 €. Como el gravamen general del IS es del 25%, la deuda tributaria de esta sociedad es de 43.750 €. A diferencia de la sociedad A, la sociedad B no ha podido aplicar ninguna bonificación del IS, ya que no ha desarrollado investigaciones tecnológicas de I+D+I, ni innovaciones tecnológicas, ni bonificaciones por creación de empleo.

En un principio nos puede parecer que existe una injusticia entre las grandes empresas y las pequeñas y medianas empresas. No obstante, esta realidad no supone ninguna vulneración del ordenamiento jurídico, ya que si la empresa A, no hubiese invertido en investigaciones tecnológicas de I+D+I e innovaciones tecnológicas habría satisfecho también el 25% de sus beneficios.

Las dos sociedades tienen las mismas reglas en el IS. Pueden acceder a las mismas bonificaciones, reducciones y deducciones. De ahí, que no haya discriminación entre ambos entes. Ahora bien, todos sabemos que de facto, las pequeñas empresas no pueden invertir en proyectos I+D+I, pues para financiar un proyecto de este calibre se necesita una importante financiación.

La deducción por realizar este tipo de investigaciones fue impuesta en el IS para motivar que las empresas inviertan en investigación, ya que de hacerlo, se contrata

numeroso personal cualificado universitario y; cuando el proyecto dé beneficios, la venta de licencias de uso de esa investigación hace que aumente los beneficios y facturación de dicha empresa.

Además, también se estableció esta deducción (al igual que la de innovaciones tecnológicas) porque realmente los proyectos de investigación son a largo plazo. En menos de 5 años difícilmente verá sus frutos, teniendo que esperar incluso a 10 años para que el proyecto con cuya y pueda comercializarse. Muchas empresas tecnológicas invierten continuamente en proyectos I+D+I, ya que ésta reducción supone el 25% de los gastos efectuados.

Las grandes empresas aprovechan todas las deducciones posibles para aminorar la cuota tributaria que deben satisfacer. Todas las deducciones que se pueden aplicar son reflejos de elementos, hechos o tareas que por individualizado todos los ciudadanos consideramos esenciales: investigación, innovación, creación de empleo... La única que quizás sea más discutible es la industria cinematográfica que muchos ciudadanos no comparten que deban existir este tipo de deducciones.

¿Por qué cuando analizamos cada una de ellas las vemos como esenciales y cuando analizamos el IS de las grandes empresas queremos que ellas tributen por más gravamen? La cuestión es que normalmente cuando cuestionamos que los “ricos” no pagan impuestos nos fundamentamos en una afirmación simplista. A esa afirmación nunca se menciona que gracias a las deducciones contempladas en el IS, pagan menos gravamen del que deberían estar soportando.

De hacerlo de este modo, muchos espectadores verían con recelo tener que eliminar muchas de esas deducciones; pues de hacerlo seguramente tengan que emigrar al extranjero para poder desarrollar sus propias investigaciones.

En cambio, otros sabrían que de eliminarse la deducción por creación de empleo, favorecería a las grandes empresas a migrar a aquellos territorios donde sea más favorable el gravamen impositivo del IS y; a su vez, los salarios de la clase trabajadora sean inferiores al país de origen.

Al final lo que ocurriría es que si se eliminan las deducciones, las empresas migren a otros Estados, lo que significa que indirectamente España perdería recaudación en otros impuestos (IRPF, IVA...). Al no crearse empleo, esas personas trabajadoras no contribuyen en IRPF. Al carecer de salarios, su consumo será muy limitado (menos recaudación de IVA e ITP), etc. El sistema capitalista actual es una maquinaria que si modificas un engranaje, puede que la máquina deje de funcionar correctamente.

#### ***4. Supuesto práctico 4: ejemplo de tributación de grandes empresas.***

Finalmente, vamos a hacer alusión a un estudio realizado por A. GONZÁLEZ CAÑIZARES sobre la tributación de 28 sociedades no financieras pertenecientes al IBEX 35 durante el período 2015-2018.<sup>92</sup>

---

<sup>92</sup> Concretamente analizó las siguientes empresas: Acciona, Acerinox, ACS, Aena, Amadeus, Cellnex, Cie Automotive, Enagas, Ence, Endesa, Ferrovial, Grifols, IAG, Iberdrola, Inditex, Indra, Inmobiliaria

En su estudio se utilizaron datos extraídos de la información fiscal de las cuentas anuales individuales de cada empresa, así como la Contabilización del IS (RCAI), es decir, tuvo en cuenta las diferencias temporarias y permanentes, el impuesto corriente, el impuesto diferido, la base imponible y las deducciones prácticas por cada empresa. Los datos de su estudio son los siguientes:

	2015	2016	2017	2018
Diferencias permanentes (-)	-156,56%	-110,40%	-322,10%	-117,83%
Diferencias permanentes (+)	151,61%	63,87%	92,38%	118,42%
Total diferencias permanentes	-105,11%	-93,41%	-248,77%	-104,71%
Diferencias temporarias (-)	-74,35%	-15,14%	-38,68%	-19,74%
Diferencias temporarias (+)	50,26%	198,17%	33,48%	32,89%
Total diferencias temporarias	-4,23%	97,15%	11,05%	14,86%
<b>Total diferencias</b>	<b>-109,33%</b>	<b>3,74%</b>	<b>-237,72%</b>	<b>-89,85%</b>
<b>Base imponible</b>	<b>42,84%</b>	<b>82,24%</b>	<b>-166,56%</b>	<b>-9,87%</b>

Las diferencias permanentes y temporarias tienen una enorme influencia en la liquidación del IS, puesto que muchas empresas que un RCAI positivo, acaban teniendo una base imponible negativa al aplicar estas diferencias. De hecho, se han aplicado estas diferencias en todos los años analizados.

Si desagregamos las diferencias contables y fiscales por cada uno de los sectores analizados en este estudio, apreciamos diferencias en cada uno de esos grupos. Siendo los sectores que más emplean este tipo de diferencia temporaria los de “Petróleo y energía” y de “Tecnología y telecomunicaciones”:

	2015	2016	2017	2018
Bienes de consumo	6,44%	6,86%	20,51%	15,51%
Materiales básicos, industria y construcción	82,32%	354,78%	-4,56%	-44,65%
Petróleo y energía	229,96%	-25,69%	-21,57%	-24,51%
Servicios de consumo	-42,53%	20,05%	21,74%	21,15%
Servicios inmobiliarios	-312,76%	40,11%	141,79%	90,72%
Tecnología y telecomunicaciones	-7,35%	-74,15%	-1.197,05%	-33,76%
<b>Total base imponible</b>	<b>42,84%</b>	<b>82,24%</b>	<b>-166,56%</b>	<b>-9,87%</b>

En este estudio realizado por A. GONZÁLEZ<sup>93</sup> se concluye como las deducciones que más valor tuvieron en la reducción del TIE fiscal, fue precisamente las “Deducciones por inversiones e incentivación de actividades”, que supusieron una reducción de 12,42%

Colonial, Mediaset, Meliá Hotels, Merlin Properties, Naturgy, Red Eléctrica, Repsol, Siemens Gamesa, Técnicas Reunidas, Telefónica y Viscofan. Casi ellas pertenecen al sector de Industria y Construcción, Tecnología y Telecomunicaciones o Petróleo y Energía. Sólo una de ellas es inmobiliaria (Inmobiliaria Colonial), otra del sector de Hostelería (Meliá Hotels), y una del diseño del textil (Inditex) [GONZÁLEZ CAÑIZARES, A., *ob. cit.*, 2019, pp. 30 y 31].

<sup>93</sup> GONZÁLEZ CAÑIZARES, A., *ob. cit.*, 2019, p. 39.

de la base imponible de todas las empresas analizadas. Sin embargo, la “Deducciones por doble imposición” tan sólo implicó una rebaja del 0 y 1% de la base imponible.

Tenemos que tener en cuenta que el TIE Contable es el resultado de los “*Gastos por impuesto sobre beneficios*” dividido por el “*RCAI*” (Resultado Contable Antes de los Impuestos); mientras que el TIE fiscal es el “*Impuesto a pagar o cuota líquida*” por el “*RCAI*”.

Promedio del Tipo Impositivo Efectivo Contable	2015		2016		2017		2018	
	Nº	TIE	Nº	TIE	Nº	TIE	Nº	TIE
Bienes de consumo	3	3,19%	2	6,47%	2	3,20%	3	5,46%
Materiales básicos, industria y construcción	4	15,78%	6	13,30%	3	9,06%	3	5,58%
Petróleo y energía	1	1,51%	1	0,97%	2	0,43%	2	0,05%
Servicios de consumo	2	17,80%	3	12,86%	2	16,48%	2	19,46%
Servicios inmobiliarios	---	---	1	11,28%	1	7,67%	1	2,39%
Tecnología y telecomunicaciones	1	1,37%	2	60,02%	1	18,50%	2	28,16%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>10,11%</b>	<b>15</b>	<b>17,58%</b>	<b>11</b>	<b>8,51%</b>	<b>13</b>	<b>10,07%</b>

Gracias a las deducciones y a las diferencias permanentes y temporarias, las grandes empresas españolas analizadas rebajaron su TIE Fiscal en 2,72% en 2018 respecto al TIE contable:

Promedio del Tipo Impositivo Efectivo Fiscal	2015		2016		2017		2018	
	Nº	TIE	Nº	TIE	Nº	TIE	Nº	TIE
Bienes de consumo	3	3,24%	3	4,60%	2	4,01%	3	6,42%
Materiales básicos, industria y construcción	2	12,58%	4	11,73%	3	6,57%	1	14,41%
Petróleo y energía	1	1,60%	2	1,19%	5	6,14%	3	0,04%
Servicios de consumo	2	15,63%	2	18,88%	2	18,29%	2	18,32%
Servicios inmobiliarios	2	0,00%	2	8,26%	2	5,33%	2	2,82%
Tecnología y telecomunicaciones	1	75,38%	1	0,00%	1	0,00%	2	9,72%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>13,01%</b>	<b>14</b>	<b>8,39%</b>	<b>15</b>	<b>7,05%</b>	<b>13</b>	<b>7,35%</b>

Pensamos que el TIE Fiscal es un indicador más preciso que el TIE Contable, ya que en el TIE fiscal aplica la división sobre la cuota líquida, por tanto, ya están recogidas las diferencias temporarias, permanentes, bases imponibles negativas, así como deducciones y bonificaciones. En efecto, muestra la cantidad que la empresa debe pagar en concepto de IS.

Gracias a este estudio, sabemos que las grandes empresas españolas analizadas están tributando de media en un 7,35%, cuando su tipo general del IS es del 25%. Por ese motivo, muchos grupos parlamentarios afirman que las grandes empresas “no pagan impuestos”, pues están muy por debajo de la media del tipo impositivo por el que en un principio deberían tributar.

No obstante, pese a que este hecho sea real, nuevamente tenemos que incidir que dichas desemejanzas con las pequeñas y medianas empresas no supone una quiebra del principio de igualdad, ya que si estas invirtiesen en proyectos de investigación, podrán beneficiarse de rebajar el tipo impositivo.

## Conclusiones

Estamos acostumbrados a escuchar de forma casi continua en los debates políticos, artículos de prensa y tertulias televisivas, que la cuantía que pagan las grandes empresas españolas en concepto de IS es mucho menor de lo que, en un principio, les correspondería pagar según el tipo impositivo vigente. Esta afirmación se repite como si fuese una verdad absoluta y; muy pocas veces se argumenta mediante ejemplos concretos para demostrar tales hechos y se echa en falta artículos académicos sólidos y contrastados con el tema.

Es verdad que existen grandes multinacionales y empresas españolas que -gracias a tácticas y planificaciones judiciales- optimizan sus recursos para pagar menos impuestos. No obstante, casi todas las injusticias que podemos observar en este impuesto es cuando existe el elemento extranjero en las bases imponibles de las sociedades; es decir, cuando una empresa española o extranjera tiene diversos rendimientos en distintos puntos del planeta, tributando una parte en unos países y otros en otros Estados.

Básicamente, las formas para optimizar los recursos financieros y tributarios de las multinacionales y grandes empresas consisten en:

1) Establecer o no sedes o establecimientos permanentes en lugares estratégicos (sucursales, almacenes...). Donde no sólo se puedan beneficiar por las ventajas fiscales que ofrece dicho Estado, sino también en la contratación de personal laboral cualificado donde los salarios sean inferiores porque en nivel adquisitivo de ese territorio es inferior a su país de origen.

2) Realizar investigaciones en I+D+I e innovaciones tecnológicas, ya que estas suponen importantes deducciones fiscales que pueden rebajar la cuota íntegra.

3) Las deducciones por doble imposición son casi anecdóticas. Solamente resulta diferenciador respecto a las pequeñas y medianas empresas, dado que ellas carecen de los medios suficientes realizar las inversiones que dan acceso a estas deducciones. Realmente, lo que beneficia a esas empresas, no es tanto la deducción de la doble imposición, con o el traslado estratégico de centros de trabajo para abaratar los costes de producción.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, podemos responder a la pregunta inicial que planteábamos al inicio de este estudio: ¿Es necesario reformar el IS? Podemos afirmar que para los casos de las multinacionales es evidente que éstas aprovechan muchos medios para “evadir” impuestos, herramientas que carecen las pequeñas y medianas empresas. No obstante, hay que tener en cuenta que pese a que realmente las grandes empresas españolas tienen una baja tributación por IS (muy inferior al tipo impositivo), realizan labores que previamente se han determinado como fundamentales para el Estado español y; de ahí que se introdujeran como deducciones a cara del IS.

Lo que ocurre que cuando entran en juego los debates parlamentarios y televisivos no contemplan todos los elementos del impuesto y solamente atienden al gravamen que paga cada empresa, sin importar saber por qué ocurre dicho fenómeno.

Podemos afirmar que la investigación en I+D+I e innovaciones tecnológicas es injusta, pero si hacemos dicha afirmación tan simplista, estaríamos incurriendo en un error; ya que estaríamos infravalorando los beneficios que tienen las investigaciones en el Estado que se realizan. No sólo por la contratación de personal cualificado universitario, sino también porque de inventarse o producirse un modelo de utilidad o patente, ésta genera beneficios “pasivos” al comercializarse las licencias a otros países. Y cuando este fenómeno se produzca, esa sociedad empezará a tributar por dichos beneficios.

Lo que no podemos es criticar que España tiene poca investigación en I+D+I y que nuestros universitarios deben migrar a otros países para desarrollar sus sueños y; paralelamente, cuando analizamos la cuestión tributaria, nos quejamos que esas empresas tributan menos impuestos. Todos sabemos que para que una investigación tecnológica o de I+D dé sus frutos, debe transcurrir al menos 5 o 6 años. De ahí que el legislador haya contemplado dicha deducción en el IS.

Del mismo modo, ocurre con la bonificación por contratar personal laboral y crear puestos de trabajo. Esta deducción es necesaria para incentivar a las grandes empresas que se instalen en nuestro país; pues de lo contrario –gracias a la globalización- se instalarían en cada uno de esos territorios donde el nivel de vida de sus ciudadanos es inferior y; por tanto, pueden contratar personal laboral con menos salario. Además, estos países muchas veces tienen tipos impositivos del IS más favorables.

Si eliminamos dicha bonificación, al final perdemos de forma indirecta toda la tributación de todos esos trabajadores que deben hacer sus IRPF anuales y; gracias a sus salarios, consumen más en España, lo que implica más tributación por IVA.

Por ese motivo, debemos afirmar que el IS cumple con creces los principios tributarios y constitucionales de nuestro ordenamiento jurídico, excepto en el ámbito de los pagos a cuenta, donde son excesivos los gravámenes que soportan algunas empresas. Quizás sería interesante rebajar el tipo impositivo general (25%) para las pequeñas empresas que no alcancen un cierto umbral de facturación o beneficios.

Sin embargo, sabemos que para paliar esta realidad, el actual Gobierno de España ha propuesto en los Presupuestos Generales del Estado de 2021 para limitar la exención por dividendos y plusvalías actualmente recogida en el art 21 de la Ley del IS al 95%.<sup>94</sup> De esta manera, se incrementa un 4,4% la recaudación del IS y se corrigen algunas deducciones del IS para que las empresas residentes en España deban tributar más por este impuesto. No obstante, como señala el IEE las empresas españolas se sitúan en desventaja competitiva por el encarecimiento provocado en su coste de capital y; pensamos que no es el año indicado para realizar este tipo de medidas. Y propone limitar la no deducibilidad de los gastos de gestión a un 1% de los dividendos como medida sustitutoria de la anterior.

La subida de impuestos del 4,4% para las sociedades, el 8,4% del IRPF y el 1% del IVA<sup>95</sup> supondrán una subida de la imposición empresarial que, en definitiva, nos

---

<sup>94</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS: *Los Presupuestos Generales del Estado para 2021*. Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2020, pp. 35.

<sup>95</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, *ob. cit.*, 2020, p. 32.

afectará a todos los ciudadanos, ya que el sistema económico actual está todo interrelacionado.

En cuanto al problema que se esconde detrás de toda esta cuestión –la erosión de las bases imponibles–, es un problema Internacional que requiere la cooperación de todos los Estados que difícilmente van a llegar a un buen acuerdo, pues muchos de ellos desean atraer grandes capitales, rebajando el tipo impositivo de su país. La Unión Europea está trabajando en ello, pero las últimas noticias sobre las medidas para la erosión de las bases imponibles data en 2017<sup>96</sup> y, gracias a la crisis mundial que ahora estamos atravesando, difícilmente los Estados van a pactar otras condiciones para subsanar este fenómeno.

De hecho, existen estudios antropológicos e históricos sobre las relaciones internacionales actuales. Uno de los modelos que mejores explican las consecuencias de la globalización es la Teoría de los Sistemas Mundiales (TSM) o Modelo Centro Periferia, que estudia las relaciones grupales a escala macro espacial.<sup>97</sup> Gracias a este modelo interpretativo, los antropólogos han conseguido estudiar las relaciones grupales de los Estados, independientemente del momento histórico donde nos encontremos; pues en todos ellos hay Estados fuertes (centros) que someten o crean una relación de dependencia o sumisión a otros (regiones periféricas). La interacción mutua entre el centro y la periferia es siempre desigual, y precisamente es lo que ocurre en estos momentos donde las grandes multinacionales instalan sus centros de producción en territorios “subdesarrollados” o más “desfavorecidos”.

Si tratamos de homogenizar todo el planeta para alcanzar la igualdad jurídica, nos encontraremos que es una utopía; pues siempre existirá un Estado que grave menos impuestos a las empresas que se instalen en su país, aunque este condenando a sus ciudadanos a asumir el papel de periferia o sumisión de naciones. El centro al final extrae la plusvalía de la periferia, pero eso a la clase dirigente del país periférico le da igual, pues ellos si viven bien a cambio de empobrecer a su población.

Por ese motivo, pienso que pese a que la UE esté intentando solucionar el problema de la erosión de las bases imponibles, es algo imposible de realizar. Pienso que para alcanzarlo deberíamos tener una única ley para todo el planeta. O bien crear una Organización Internacional supranacional como al Unión Europea a nivel planetario, donde todas las naciones cedan democráticamente algunas de sus competencias legislativas (entre ellas las mercantiles y las concernientes al IS) para que se realicen leyes que puedan armonizar la tributación de las grandes entidades.

Un logro difícil de conseguir dada la fuerte resistencia de los Estados a abandonar su propia soberanía en el terreno de la imposición societaria, más aún porque en realidad los distintos Estados compiten entre sí para atraer grandes capitales.<sup>98</sup> De lo contrario, siempre existirán Estados que empobrezcan a sus habitantes, pues los dirigentes del mismo obtienen a cambio importantes “regalos” de las Estados más fuertes. Estos obsequios pueden ser elementos que estos dirigentes no pueden obtener en sus respectivos países, protección internacional o avances tecnológicos.

<sup>96</sup> COMISIÓN EUROPEA, *ob. cit.*, 2017.

<sup>97</sup> GARCÍA SANJUAN, L.: “Centros y periferias. La propuesta de la Teoría de los sistemas Mundiales”, *Introducción al Reconocimiento y Análisis Arqueológico del Territorio*. Barcelona, Ariel, 2015, pp. 269-278.

<sup>98</sup> DI PIETRO, A., *ob. cit.*, 2011, p. 60.

Si los Estados pequeños y débiles no quieren participar en esta relación de sumisión, automáticamente se le auto marginará del sistema de relaciones mundiales que existe en la actualidad. O, incluso, importantes Estados se inventarán razones para iniciar una guerra con ellos que no podrán ganar. Asimismo, los Estados fuertes conciencian a sus ciudadanos que participen en “ofrendas” a estos países subdesarrollados, mediante el pago de ayudas o donaciones a ONGs que más tarde podrán deducirse en el IRPF. De este modo, la conciencia de los ciudadanos de los Estados fuertes queda ya solventada; mientras que las capas más desfavorecidas de los pequeños estados no inician una revolución al recoger migajas de las Estados más fuertes.

Esperemos que la Unión Europea retome la armonización del IS para que, al menos, el tráfico mercantil dentro de esta organización sea más justo y equitativo.

Otro asunto pendiente sería incorporar importantes deducciones para las empresas que aplican la nueva normativa para el cambio climático y el medio ambiente. Son muy pocas las ventajas que tienen dichos sujetos a la hora de tributar. Por ese motivo, al existir pocos incentivos, las empresas posponen las obligaciones con el medio ambiente, pese a que Tratados Internacionales hayan sugerido que hay que aplicar determinados cambios en un determinado plazo. La sorpresa es que pese a las recomendaciones mundiales, las empresas posponen dichos cambios al no existir bonificaciones, ni deducciones; ya que es una inversión necesaria pero que pueden posponerla a años más tarde. Esto mismo sucedería si se suprimiesen el resto de deducciones ya existentes en el IS.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, podemos concluir con que IS debería ser modificado, pero no sólo a nivel de España, pues la baja tributación de las grandes empresas por IS está en estrecha relación con el fenómeno de la globalización. Pensamos que si no existiese una cooperación internacional entre Estados, acabaría beneficiando a aquellos Estados que sí incluirían las bonificaciones y, además, a las sociedades más importantes que sí disponen del capital necesario para trasladar sus sedes económicas.

En la actualidad, tenemos un enfrentamiento de ideologías políticas en nuestro país y a nivel internacional. Muchos defienden que los ricos no pagan impuestos y deberían de soportar más gravámenes de lo que lo hacen en la actualidad. No obstante, estas personas solamente se quedan con el estudio de que las grandes empresas, gracias a sus ingenios ya las bonificaciones, reducen el tipo impositivo final del IS. La mayoría de personas están más a favor de quienes aspiran a repartir la riqueza (clase política), en vez de quienes crean riquezas (empresas). Es más fácil repartir mediante ayudas, que generar ingresos. El problema que la clase política que es la que reparte los beneficios estatales quiere presionar más a las empresas para alimentar sus votos y perpetuar su poder. Es lo que se conoce por el nombre de clientelismo y se ha aplicado a lo largo de historia en todos los Estados y sociedades (p. ej. en el Roma Antigua).

No podemos olvidar que la globalización es un fenómeno que afecta a todos los países y es una consecuencia del neocapitalismo que difícilmente tiene solución. Solamente si cooperamos internacionalmente, podremos intentar igualar las distintas situaciones. Si los Estados no cooperan entre ellos para solucionar este problema, las relaciones de superioridad e inferioridad existirán de igual modo y; aquellos poderes Legislativos que recorten en las bonificaciones y deducciones que puedan aplicar las sociedades, perderán muchos beneficios indirectos, pues al migrar la sociedad multinacional, se destruirán muchos puestos de trabajo, lo que genera mayor desempleo y menos contribuyentes, menos consumo... En definitiva, menos tributación.

# Referencias

Hemos optado por desarrollar en su mayor parte el sistema de citas empleado por el equipo docente del Departamento de Financiero y Tributario de la UNED, siguiendo los parámetros establecidos en su guía de “*Orientaciones Sobre La Elaboración De Un Trabajo Fin De Máster*”, elaborada por el profesor TEJERIZO. Por tanto, aplicamos el sistema establecido por **la guía de estilo Chicago**, concretamente en su modalidad “sistema de notas y bibliografía” o “sistema numérico o latino”, es decir, es un estilo de cita que utiliza la referencia bibliográfica a pie de página, donde se especifican los apellidos del autor, el título de la obra, el lugar de publicación, la editorial, el año y opcionalmente las páginas citadas. Más tarde, cuando se vuelve a citar la obra se emplea la sigla *ob. cit.* Para evitar reiteraciones en el título. Finalmente, en el apartado bibliografía, se hace referencia a la obra completa, ordenando cada una de las mismas por orden alfabético.

El estilo Chicago se desarrolló en la Universidad de Chicago, Estados Unidos. En un principio se usó, principalmente, en el ámbito de historia, humanidades, arte, literatura, ciencias sociales y ciencias jurídicas. Es un método que sigue las pautas genéricas de las **Normas ISO 690:2010 y las normas APA**.

## 1. Bibliografía

- AAVV: *Tributación Autonómica*. Madrid, Ministerio de Hacienda y Gestión Pública y Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 2020.
- ABARCA JUNCO, A. P. *et al.*: *Derecho Internacional Privado*. Madrid, UNED, 2016.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2001.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, *Anuario da Faculta de Dereito da Universida de da Coruña* N° 6, 2002, pp. 179-210.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*. Madrid, Tirant lo Blanch, 2005.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: “Globalización económica y principios tributarios”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional* N° 22, 2010.
- COBOS GÓMEZ, J. M.: *Impuesto sobre Sociedades y medio ambiente: especial referencia a las deducciones por inversiones medioambientales*. Tesis doctoral, Valencia, Universidad Cardenal Herrera-CEU, 2014. Puede consultarse en: <http://hdl.handle.net/10637/7313> [Consulta: 11/11/2020].
- COMISIÓN EUROPEA: *Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades*. 2016.

- COMISIÓN EUROPEA: *El Consejo debate una propuesta sobre una base imponible común del impuesto sobre sociedades*. Expediente interinstitucional: 2016/0337 (CNS), 2017. Puede consultarse en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9019-2017-INIT/es/pdf> [Consulta: 13-11-2020].
- CONDE-RUIZ, J. I. y MARÍN, C.: “La crisis fiscal en España”, *Anuario Internacional CIDOB*, 2013, pp. 223-230. Puede consultarse en: <https://www.raco.cat/index.php/AnuarioCIDOB/article/view/279494> [Consulta: 02-11-2020].
- CUBERO TRUYO, A.: "Impuesto sobre la Renta de no Residentes. La desorientación del legislador interno en sus reacciones ante la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en F. ADAME MARTÍNEZ (Dir.): *Armonización, Coordinación Fiscal y Lucha contra el Fraude*. Navarra, Aranzadi, 2012.
- DE LA TORRE, F.: *¿Hacienda somos todos? Impuestos y fraude en España*. Debate, Madrid, 2014.
- DE VICENTE DE LA CASA, F.: “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, *Crónica Tributaria* N° 144, 2012, pp. 149-175.
- DI PIETRO, A.: “La debilidad de la armonización y la fuerza de la competencia en la imposición sobre sociedades en Europa”, en J. LASARTE ÁLVAREZ (Dir.), *Unión Europea armonización y coordinación fiscal tras el tratado de Lisboa*. Sevilla, Universidad Pablo Olavide, 2011, pp. 47-68.
- DI PIETRO, A.: “El futuro del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”, *Nueva Fiscalidad* N° 6, 2019, pp. 9-24.
- ESCRIBANO, E.: “¿Se ha equivocado el proyecto BEPS en el planteamiento? Los paradigmas de la fiscalidad internacional que no han sido cuestionados”, en J. M. ALMUDI CID, J. A. FERRERAS GUTIÉRREZ y P. A. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ (Dir.), *El plan de acción sobre erosión de la base imponible y traslado de los beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*. Navarra, Aranzadi, 2017, pp. 513-534.
- FERNANDEZ ORTE, J.: *La Tributación Medioambiental. Teoría y práctica*. Navarra, Aranzadi, 2016.
- FUENTEJADA, J.; LINDE, Enrique; BACIGALUPO, Mariano y VIÑUALES, Susana: *Instituciones de la Unión Europea*. Madrid, OPEN, 2016.
- HABERMAS, J.: *La inclusión del otro: estudios de teoría política*. Madrid, Ed. Paidós, 1999.
- HERNÁNDEZ DE LA COZ, P. y LÓPEZ RODRIGUEZ, D.: “Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE”, *Documentos Ocasionales* N° 1406, 2014, pp. 9-45.

- HIDALDO AGUILAR, M. C.: “Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español”, *Cuadernos de Estudios Empresariales* N° 7, 1997.
- IBÁÑEZ CASADO, J.: “Análisis de la Reforma del Impuesto de Sociedades”, *Anales de estudios económicos y empresariales* N° 11, 1996, pp. 259-279.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS: *Los Presupuestos Generales del Estado para 2021*. Madrid, Instituto de Estudios Económicos, 2020.
- KANT, I.: *La paz perpetua*. Trad. de ABELLÁN, J. pról. de A. Truyol. Madrid, Tecnos, (1795 [1985]).
- GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B.: *Las claves de la reforma del impuesto sobre sociedades*. Madrid, S.A. CISS, 2007.
- GARCÍA SANJUAN, L.: “Centros y periferias. La propuesta de la Teoría de los sistemas Mundiales”, *Introducción al Reconocimiento y Análisis Arqueológico del Territorio*. Barcelona, Ariel, 2015, pp. 269-287.
- GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacita contributiva*. Milán, Giuffré, 1961.
- GÓMEZ ADANERO, M.; GÓMEZ GARCÍA, J. A.; MUINUELO COBO, J. C. y MUÑOZ DE BAENA SIMÓN, J. C.: *Filosofía del Derecho*. Madrid, UNED, 2015.
- GONZÁLEZ CAÑIZARES, Á.: *La baja tributación de las grandes empresas en el Impuesto de Sociedades, ¿mito o realidad?* Valladolid, Trabajo Fin de Máster de la Universidad de Valladolid, 2019. Puede consultarse en: <http://uvadoc.uva.es/handle/10324/40022> [Consultado: 04/12/2020].
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, U.: “La equidad entre naciones en el Sistema fiscal internacional”, *Revista de Contabilidad y Tributación* N° 408, 2017, pp. 93-134.
- JUEZ MARTEL, P.: *Manual de contabilidad para juristas: Funcionamiento, análisis y valoración de empresas, detección de prácticas perniciosas y relación con las distintas áreas del Derecho*. Las Rozas (Madrid), La Ley, grupo Walter Kluwer, 2010.
- LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*. Madrid, Tecnos, 1990.
- LÓPEZ DE LIZAGA, J. L.: “Rawls, Habermas y el proyecto kantiano de la paz perpetua”, *Daimon: Revista de Filosofía* N° 40, 2007, pp. 91-106.
- LOPÉZ PÉREZ, M. J.: *Estudio comparado de la tributación empresarial en la Unión Europea en época de crisis: España, Alemania e Irlanda*. Madrid, ESIC, 2020.
- MARTIN QUERALT, J.: “La amnistía es inconstitucional por la forma... y por el fondo”, *Carta tributaria. Revista de opinión* N° 28, 2017.

- MARTIN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *Manual de Derecho Tributario: parte especial*. Madrid, Arazadi (16ª edición), 2019.
- MARTIN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, Tecnos (30ª edición), 2019.
- OCDE: *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris, OCDE, 2013.
- RAMOS DE LA CRUZ, A. M.: “Ayudas públicas en materia de medio ambiente”, *Gestión Ambiental* Nº 1, 1999.
- REYES RASCÓN, J. de D.: *Impuesto sobre la renta de no residentes: desde la democracia hasta su regulación actual, marcada por la influencia de la doctrina del TJUE*. Sevilla, Trabajo fin de Grado de la Universidad de Sevilla. Departamento de Derecho Financiero y Tributario, 2019. Puede consultarse en: <https://hdl.handle.net/11441/87707> [Consulta: 04/12/2020].
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: “La contabilidad sobre las estrategias fiscales de las operaciones del grupo. ¿Un marco de información para la fiscalidad?”, en C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (coord.), *IV Encuentro de derecho financiero y tributario*. Instituto de estudios fiscales, 2016, pp. 123-130.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: “Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación* Nº 274, fascículo 1, 2006, pp. 210-213.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: “La delimitación conceptual de la erosión de las bases imponibles: un problema internacional”, *Nueva Fiscalidad* Nº 2, 2017, pp. 139-158.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: “La necesaria actualización del impuesto sobre sociedades”, *Revista Quincena Fiscal* Nº 8, 2018, pp. 1-15.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal”, *Rev. Derecho* (Valdivia) vol. 26, Nº 1, 2013. Puede consultarse en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502013000100005> [Consulta: 19-11-2020].
- SERRALLER, M.: *¿Por qué pagas más impuestos que Apple?: Trampas y montajes de las grandes empresas y de los millonarios para no pagar*. Madrid, Conecta, 2014.
- SOLER BELDA, R.: *La progresividad en las reformas tributarias*. Madrid, Dykinson, 2015.

## **2. Legislación**

*Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

*Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, «BOE» núm. 285, de 29/11/2006.*

*Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, «BOE» núm. 288, de 28/11/2014.*

*Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, «BOE» núm. 62, de 12/03/2004.*

*Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. «BOE» núm. 289, de 16/10/1985 (BOE-A-1885-6627).*

*Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, «BOE» núm. 188, de 05/08/2004.*

*Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, «BOE» núm. 78, de 31/03/2012.*

*Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, «BOE» núm. 165, de 11/07/2015.*

*Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, «BOE» núm. 78, de 31/03/2007.*

*Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, «BOE» núm. 278, de 20/11/2007 (BOE-A-2007-19884).*

### **3. Jurisprudencia**

*Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, ECLI:ES:TC:1981:27, «BOE» núm. 193, de 13 de agosto de 1981.*

*Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, de 14 de febrero, ECLI:ES:TC:2000:46, «BOE» núm. 66, de 17 de marzo de 2000.*

*Sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio, Cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019, «BOE» núm. 207, de 31 de julio de 2020, páginas 62357 a 62373, BOE-A-2020-8959.*

*Sentencia del Tribunal Supremo, 27 de Octubre de 1997, Número de recurso 4354/1994. Puede consultarse en: <https://supremo.vlex.es/vid/-53977515> [Consulta: 08-11-2020].*

*Sentencia del Tribunal Supremo, 78/2020, de 1 de julio de 2020. Cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019.*

*Sentencia del Tribunal de Justicia de La Unión Europea, 17 de octubre de 2019, Sala 7.ª, Asunto n.º C-459/18.*

*Sentencia del Tribunal de Justicia de La Unión Europea, 27 de febrero de 2020, Sala 4.ª, Asunto n.º C-405/18.*

*Sentencia del Tribunal de Justicia de La Unión Europea, 7 de mayo de 2020, Sala 5.ª, Asunto n.º C-547/18.*

#### **4. Doctrina administrativa**

Consulta Vinculante de la DGT, V0099-00, 21 de diciembre de 2000.

Consulta Vinculante de la DGT, V0353-13, 7 de febrero de 2013.

Consulta Vinculante de la DGT, V1011-13, 27 de marzo de 2013.

Consulta Vinculante de la DGT, V2553-14, 30 de septiembre de 2014.

Consulta Vinculante de la DGT, V0052-15, 12 de enero de 2015.

Consulta Vinculante de la DGT, V2567-20, 28 de julio de 2020.

#### **5. Otros recursos**

JIMÉNEZ, M.: “Amazon triplica su beneficio en el trimestre y pronostica una campaña navideña sin precedentes”, *El País Economía*, 2020. Puede consultarse en: [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/10/29/companias/1604001502\\_840650.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/10/29/companias/1604001502_840650.html) [Consulta: 13-11-2020].

MONTALBÁN, E.: “27 multinacionales españolas con 25.000 millones de beneficio no pagan impuestos”, *La Razón*, 2019. Puede consultarse en: <https://www.larazon.es/economia/20191126/pcbdu2ewurfvno3ztyaz2sl3d4.html> [Consulta: 02-12-2020].

ORTEGA SOCORRO, E.: “Hacienda confirma que estudia rebajar Sociedades al 23% a las pymes que facturen hasta un millón de euros”, *Eleconomista.es*, 2018. Puede consultarse en: <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/9398012/09/18/El-Gobierno-bajara-reducir-Sociedades-para-las-pymes.html> [Consulta: 08-11-2020].

OSBORNE CLARKE: “El Tribunal Constitucional declara inconstitucional la regulación de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades”, *Osborneclarke.com*, 2020. Puede consultarse en: <https://www.osborneclarke.com/es/insights/spanish-constitutional-court-declared-regulation-installment-payments-account-corporate-income-tax-unconstitutional/> [Consulta: 22-11-2020].

# Anexos

TABLA 1	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (IRNR)
<b>HECHO IMPONIBLE</b>	Grava todas las rentas o rendimientos que tienen las personas JURÍDICAS que residen en nuestro país.	Grava todas las rentas o rendimientos que tienen las personas FÍSICAS que residen en nuestro país.	Grava todas las rentas o rendimientos que tienen las personas FÍSICAS o JURÍDICAS en nuestro país, pero que residen fuera de él. Se entiende por <b>territorio español</b> a todo el espacio terrestre, así como todos los elementos que se consideran nacional según las reglas del derecho internacional: el espacio aéreo, las aguas interiores, el mar territorial y las áreas exteriores a él, parte del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales.
<b>¿A QUIÉN AFECTA?</b>	A todos los residentes (regla de los 183 días) de nuestro país, independientemente que hayan tenido ingresos o no durante el ejercicio.	A todos los residentes (regla de los 183 días), que hayan tenido ciertos rendimientos o rentas en España, es decir, cuando el contribuyente permanezca más de 183 días durante el año natural o cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.	A todos los no residentes (regla de los 183 días).
<b>EXCEPCIONES DEL HECHO IMPONIBLE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Régimen de atribución de Rentas</b> (Art. 6 del LIS): sociedades civiles que NO tengan carácter mercantil, Comunidades de Bienes, herencias yacentes... Estas entidades jurídicas tributarán por IRPF.</li> <li>- <b>Unión temporal de empresas</b> (V2553-14): Las UTE, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta ley siempre y cuando estén debidamente inscritas en el Registro mercantil: las Bases Imponibles que resulten de la UTE, tanto positivas, como negativas, se imputarán a los partícipes de la misma en la <b>proporción de participación que figure en los estatutos sociales</b>, o en su defecto, en la aportación efectuada al Fondo Operativo al comenzar las operaciones. La imputación de la base resultante se hará en la Base Imponible de la sociedad partícipe en la declaración personal del IS (Si la UTE tiene derecho a bonificaciones o deducciones en cuota, estas se imputarán también en la Base Imponible de la empresa socio en la proporción que venga determinada por los Estatutos Sociales).</li> <li>- <b>Cooperativas</b>: La Base Imponible se compone de resultados cooperativos y resultados extracooperativos. El 50% de la parte de</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Canarias, Ceuta y Melilla</b> (Art. 4.3 del LIRPF): tienen especialidades en caso de percibir rendimientos en estas tres zonas geográficas de España.</li> <li>- <b>No obligados a declarar</b> (Art. 96 del LIRPF): No tendrán que presentar declaración, cuando el contribuyente haya recibido rendimientos del trabajo por un importe inferior a 22.000 euros o menos (20.000 euros si es País Vasco) o; cuando haya tenido dos o varios pagadores, el límite para estar exento cae hasta los 12.000 euros si has cobrado más de 1.500 euros del segundo pagador.</li> <li>- Los autónomos (rendimientos de actividades económicas) tendrán que realizar declaración a no ser que obtengan rendimientos inferiores a 1.000 €. Y los Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancia patrimoniales estarán obligadas a declarar si superan los 1.600 € de retenciones.</li> <li>- En ningún caso, quienes obtengan rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, o ganancias patrimoniales que conjuntamente no superen los 1.000 euros ni quienes hayan tenido, exclusivamente, pérdidas patrimoniales inferiores a 500 euros.</li> <li>- <b>Comunidades Autónomas</b>: Cada comunidad autónoma puede establecer modificaciones y reducciones a sus residentes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Canarias, Ceuta y Melilla</b> (Art. 2.4 del LIRNR): tienen especialidades en caso de percibir rendimientos en estas tres zonas geográficas de España.</li> <li>- <b>Tratado y convenios Internacionales</b> (Art. 4 del LIRNR): Los distintos Estados pueden suscribir convenios bilaterales o Tratados con otras naciones (art. 96 CE) para mejorar las disposiciones contenidas en la LIRNR.</li> <li>- <b>Nombrar un representante</b> (Art. 10 del LIRNR): Como los contribuyentes de este impuesto residen fuera de nuestro país, la ley les obliga a nombrar un representante residente en nuestro territorio para que reciba las notificaciones y comunicaciones referentes a las obligaciones y derechos tributarios [La designación se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria].</li> </ul>

**ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UNA REFLEXIÓN SOBRE SI ES NECESARIA SU REFORMA**

	unos y otros que se destine obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio es deducible de la Base Imponible. - <b>Entidades sin Ánimo de Lucro:</b> Las entidades y asociaciones sin ánimo de lucro, únicamente tendrán que presentar el IS cuando tengan rentas o rendimientos en ese ejercicio.		
<b>¿EXISTEN BONIFICACIONES AUTONÓMICAS?</b>	NO. Este impuesto no está cedido parcialmente a las CCAA.	SI. Este impuesto está cedido parcialmente a las CCAA y cada una de ellas puede aprobar sus propias bonificaciones.	NO. Este impuesto está cedido parcialmente a las CCAA.  Pero Existen distintos gravámenes según el convenio BILATERAL o MULTILATERAL firmado entre España y el país de residencia del contribuyente.
<b>LEYES QUE REGULAN EL IMPUESTO</b>	- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS. - Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IS. - Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. - Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. - Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.	- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. - Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. - Para consultar modificaciones CCAA, ver "Tributación Autonómica" de la AEAT [ <a href="https://cutt.ly/Khjove1">https://cutt.ly/Khjove1</a> ].	- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. - Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
<b>RENTAS EXENTAS</b>	- <b>Estarán totalmente exentos del impuesto (Art. 9 LIS):</b> a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales. b) Los organismos autónomos, Comunidades Autónomas y de las entidades locales. c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones. d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social. e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española. f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como	- <b>RENTAS EXENTAS los siguientes rendimientos:</b> a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo. b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana. c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil. d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida. e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (180.000 €), siempre y cuando sea por ejecución de sentencias, NO por convenio, pacto o contrato. f) La prestación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas. h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas. i) Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores... j) Las becas públicas. k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial. l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes...	a) <b>Todas las RENTAS EXENTAS del art. 7 de la IRPF (ver columna de la izquierda).</b> b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas. c) Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre. d) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España. e) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores. f) Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España, o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior.

**ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UNA REFLEXIÓN SOBRE SI ES NECESARIA SU REFORMA**

<p>aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.</p> <p>h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.</p> <p><b><u>-Y parcialmente exentas (Art. 9.3 LIS):</u></b></p> <p>a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro (siempre que no obtengan rendimientos).</p> <p>b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.</p> <p>c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.</p> <p>d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.</p> <p>e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.</p> <p>f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.</p> <p><b><u>-Las rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas, tienen como RENTAS EXENTAS los siguientes rendimientos:</u></b></p> <p>a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas.</p> <p>b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.</p> <p>c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado.</p>	<p>m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel.</p> <p>n) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único.</p> <p>ñ) Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo.</p> <p>o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan.</p> <p>p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (hasta 60.000 €).</p> <p>q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.</p> <p>r) Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio.</p> <p>s) Las ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio.</p> <p>t) Las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura.</p> <p>u) Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad.</p> <p>v) Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro.</p> <p>w) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad.</p> <p>x) Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada.</p> <p>y) Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción.</p> <p>z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.</p>	<p>g) Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en éste, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.</p> <p>h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren una serie de requisitos.</p> <p>i) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.</p> <p>k) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.</p> <p>l) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.</p> <p>m) Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurren una serie de requisitos.</p>
---	---	--

Tabla 1. Comparativa del Hecho Imponible de los siguientes impuestos: IS, IRPF e IRNR (elaboración propia).

ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UNA REFLEXIÓN SOBRE SI ES NECESARIA SU REFORMA

TABLA 2	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (IRNR)																																																								
<p><b>TIPO DE GRAVAMEN ESTATAL</b></p>	<p>Este impuesto el gravamen es un tipo FIJO (no gradual) y no distingue tipos de rentas.</p> <p>—<b>Tipo de gravamen general del 25%</b> para Cooperativas de crédito, Cajas rurales, Mutuas de seguros generales, Mutualidades de previsión social, Sociedades de garantía recíproca, Sociedades de reafianzamiento de SGR, Entidades parcialmente exentas, Partidos políticos, Comunidades titulares de montes vecinales en mano común.</p> <p>—<b>Tipos de gravamen especiales:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Entidades de reducida dimensión: 25%.</li> <li>▪ Microempresas: 25%.</li> <li>▪ Entidades de nueva creación (excepto las que deban tributar a un tipo inferior), que realicen actividades económicas, en el primer período impositivo en que la BI resulte positiva y en el siguiente: 15%.</li> <li>▪ Cooperativas fiscalmente protegidas: 20% (los resultados extra-cooperativos irán al tipo general).</li> <li>▪ Entidades sin fines lucrativos que apliquen el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002: 10%.</li> <li>▪ Sociedades y Fondos de Inversión y Fondos de activos bancarios: 1%.</li> </ul>	<p>Este impuesto el gravamen es un tipo GRADUAL y distingue 2 tipos de rentas:</p> <p>- <b>1) Renta GENERAL:</b> son los que pertenecen a rendimientos del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario, Los rendimientos de capital mobiliario, calificados como otros rendimientos de capital mobiliario, actividades económicas, Las imputaciones de renta (inmobiliarias, derechos de imagen...), Ganancias y pérdidas patrimoniales que no se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales (premios, siniestros...).</p> <table border="1" data-bbox="869 502 1554 702"> <thead> <tr> <th>Base liquidable</th> <th>Cuota íntegra</th> <th>Resto base liquidable</th> <th>Tipo aplicable</th> </tr> <tr> <td>-</td> <td>-</td> <td>-</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>Hasta euros</td> <td>Euros</td> <td>Hasta euros</td> <td>Porcentaje</td> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>12.450,00</td> <td>9,50</td> </tr> <tr> <td>12.450,00</td> <td>1.182,75</td> <td>7.750,00</td> <td>12,00</td> </tr> <tr> <td>20.200,00</td> <td>2.112,75</td> <td>15.000,00</td> <td>15,00</td> </tr> <tr> <td>35.200,00</td> <td>4.362,75</td> <td>24.800,00</td> <td>18,50</td> </tr> <tr> <td>60.000,00</td> <td>8.950,75</td> <td>En adelante</td> <td>22,50</td> </tr> </tbody> </table> <p>-2) <b>Renta de AHORRO:</b> Los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la participación en los fondos propios, por la cesión a terceros de capitales propios, los obtenidos en operaciones de capitalización, seguros de vida o invalidez, y rentas derivadas de imposición de capitales y; las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.</p> <table border="1" data-bbox="869 901 1554 1069"> <thead> <tr> <th>Base liquidable del ahorro</th> <th>Cuota íntegra</th> <th>Resto base liquidable del ahorro</th> <th>Tipo aplicable</th> </tr> <tr> <td>-</td> <td>-</td> <td>-</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>Hasta euros</td> <td>Euros</td> <td>Hasta euros</td> <td>Porcentaje</td> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0</td> <td>0</td> <td>6.000</td> <td>9,50</td> </tr> <tr> <td>6.000</td> <td>570</td> <td>44.000</td> <td>10,50</td> </tr> <tr> <td>50.000</td> <td>5.190</td> <td>En adelante</td> <td>11,50</td> </tr> </tbody> </table> <p>Base liquidable general × Tarifa general estatal = Cuota íntegra general estatal            Base liquidable del ahorro × Tarifa ahorro estatal = Cuota íntegra del ahorro estatal            Cuota íntegra estatal = Cuota íntegra general estatal + Cuota íntegra del ahorro estatal</p>	Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable	-	-	-	-	Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje	0,00	0,00	12.450,00	9,50	12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00	20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00	35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50	60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50	Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable	-	-	-	-	Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje	0	0	6.000	9,50	6.000	570	44.000	10,50	50.000	5.190	En adelante	11,50	<p>Este impuesto el gravamen es un tipo FIJO (no gradual) y no distingue tipos de rentas.</p> <p>—<b>Tipo de gravamen general del 24%.</b></p> <p>—<b>Para residentes de la Unión Europea (o Espacio Económico Europeo) el 19%.</b></p> <p>—Las <b>pensiones y demás prestaciones</b> similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Rendimiento hasta 12.000 €: 8%.</li> <li>▪ Rendimiento de 12.000 a 18.700€: 30%.</li> <li>▪ Rendimiento a partir de 18.700€: 40%.</li> </ul> <p>—Los <b>rendimientos del trabajo de misiones diplomáticas el 8%</b> siempre y cuando no haya Tratados Internacionales.</p> <p>—Los <b>rendimientos del trabajo con duración determinada el 2%</b>.</p> <p>—Las <b>transmisiones de bienes inmuebles el 3%</b>.</p>
Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable																																																								
-	-	-	-																																																								
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje																																																								
0,00	0,00	12.450,00	9,50																																																								
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00																																																								
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00																																																								
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50																																																								
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50																																																								
Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable																																																								
-	-	-	-																																																								
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje																																																								
0	0	6.000	9,50																																																								
6.000	570	44.000	10,50																																																								
50.000	5.190	En adelante	11,50																																																								
<p><b>TIPO DE GRAVAMEN AUTONÓMICO</b></p>	<p>ÚNICAMENTE EXISTE EL ESTATAL.</p>	<p>CADA CC.AA. PUEDE ESTABLECER EL GRAVAMEN QUE CORRESPONDA PARA SU CUOTA. SI NO MDOIFICAN EL GRAVAMEN, ES EL MISMO QUE EL ESTATAL.</p>	<p>ÚNICAMENTE EXISTE EL ESTATAL.</p>																																																								
<p><b>LISTADO DE DEDUCCIONES, BONIFICACION</b></p>	<p>- <b>Deducciones:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Retenciones e ingresos a cuenta.</li> <li>▪ Deducción para evitar la doble Imposición internacional: la cuota íntegra pagada en el otro país se permite deducirla como gasto.</li> </ul>	<p>- <b>Deducciones:</b> se aplican cuando hay ingresos para aminorar la base imponible.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Retenciones e ingresos a cuenta.</li> <li>▪ Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación: 30%.</li> <li>▪ Acciones o participaciones que cumplan con requisitos de 68.2 del IRPF.</li> </ul>	<p>- <b>Deducciones:</b> cantidades correspondientes a las deducciones por donativos establecidos en IRPF y Las retenciones e ingresos a cuenta.</p>																																																								

ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UNA REFLEXIÓN SOBRE SI ES NECESARIA SU REFORMA

<p><b>ES Y REDUCCIONES</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Deducción por realizar actividades de su negocio (gastos de actividad).</li> <li>▪ Deducción por actividades de investigación y desarrollo (25% para los gastos, el 8% para las inversiones).</li> <li>▪ Deducción por actividades de innovación tecnológica (12%).</li> <li>▪ Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (30% en primer 1.000.000 € y 25% por exceso).</li> <li>▪ Deducción por creación de empleo: por contratar a menor de 30 años -&gt; 3.000 €. Si es trabajador con discapacidad del 33-64% 9.000 € de deducción, y 12.000 para trabajadores con discapacidad superior a 65%. Si la empresa tiene una plantilla inferior a 50 trabajadores y crea empleo puede rebajar la cuota íntegra el 50 %.</li> <li>▪ Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias.</li> <li>- <b>Bonificaciones:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla al 50%.</li> <li>- Bonificación por prestación de servicios públicos locales 99% la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985.</li> </ul> </li> <li>- <b>Reducciones:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles: cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.</li> <li>- <b>Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias.</b></li> <li>- <b>Reserva de capitalización:</b> Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios.</li> <li>- <b>Compensación de bases imponibles negativas:</b> se permite compensar bases negativas de años anteriores con un límite del 70% previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Deducciones en actividades económicas: se realiza del mismo modo que en el IS y según el Plan General Contable.</li> <li>▪ Deducciones de donativos y otras aportaciones: si son mecenazgo, 10% las donaciones realizadas a las fundaciones, 20% a la afiliación de Partidos Políticos, Sindicatos, Agrupaciones electorales...</li> <li>▪ Deducción de Rentas de Ceuta y Melilla,</li> <li>▪ Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español (15%).</li> <li>▪ Deducción por maternidad / paternidad.</li> <li>▪ Deducción por familia numerosa.</li> <li>- <b>Bonificaciones:</b> Las CCAA pueden establecer bonificaciones en el IRPF, por ejemplo, para el alquiler a menores de una edad determinada, por hacer obras e instalaciones que cuiden el medio ambiente, por adopción a hijos, rehabilitación de vivienda habitual...</li> <li>- <b>Reducciones:</b> se aplican en todas las rentas si obtiene los requisitos que señalan. <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad (art. 53).</li> <li>▪ Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (art. 54).</li> <li>▪ Reducciones por pensiones compensatorias (art. 55).</li> <li>▪ Mínimo del contribuyente (art. 57): 5.550 € / 6700 € para mayores de 65 años / 8.100 € para mayores de 75 años.</li> <li>▪ Mínimo por descendientes (art. 58): 2.400 euros anuales por el primero / 2.700 euros anuales por el segundo / 4.000 euros anuales por el tercero / 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.</li> <li>▪ Mínimo por ascendientes (art. 59): 1.150 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años que no tengan rendimientos superiores de 8.000 € / o 1.400 € si es mayor de 75 años.</li> <li>▪ Mínimo por discapacidad (art. 60): será de 3.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 9.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento. Puede incrementarse en 3.00 € si tiene gastos de asistencia.</li> </ul> </li> </ul>	
--------------------------------	--	--	--

Tabla 2. Comparativa del tipo de gravamen de los siguientes impuestos: IS, IRPF e IRNR (elaboración propia).

ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UNA REFLEXIÓN SOBRE SI ES NECESARIA SU REFORMA

TABLA 3	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES (IRNR)
<p><b>PRINCIPALES SEMEJANZAS</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gravan rentas y rendimientos de personas, midiendo la capacidad económica de las mismas.</li> <li>- Es un impuesto DIRECTO.</li> <li>- Permite deducir gastos de la actividad empresarial, así como retenciones e ingresos a cuenta.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gravan rentas y rendimientos de personas, midiendo la capacidad económica de las mismas.</li> <li>- Es un impuesto DIRECTO.</li> <li>- Permite deducir gastos de la actividad empresarial, así como retenciones e ingresos a cuenta.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gravan rentas y rendimientos de personas, midiendo la capacidad económica de las mismas.</li> <li>- Es un impuesto DIRECTO.</li> <li>- Permite deducir gastos de la actividad empresarial, así como retenciones e ingresos a cuenta.</li> </ul>
<p><b>PRINCIPALES DESEMEJANZAS</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grava las rentas con un porcentaje fijo. El porcentaje varía en función del tipo de entidad.</li> <li>- Deben hacer autoliquidación todos los años. No existe el mínimo del contribuyente (sólo sociedades sin ánimo de lucro no están obligadas a presentar liquidación en caso de no percibir rendimientos).</li> <li>- Permite compensar con pérdidas de años anteriores.</li> <li>- Las reducciones y bonificaciones están orientadas a la creación de empleo y otras actividades afines a los negocios.</li> <li>- Solamente existe una normativa Estatal.</li> <li>- Antes de repartir beneficios a los socios, hay que llevar a reserva legal una parte de los mismos (10% si hay beneficios del 20% respecto al capital social).</li> <li>- Los dividendos de los socios y las nóminas al administrador tributarán por IRPF de esa persona Física. No es doble tributación porque son personas distintas.</li> <li>- No tienen que nombrar un representante fiscal.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grava las rentas con un porcentaje gradual según los rendimientos percibidos, distinguiendo rentas de ahorro y renta general.</li> <li>- Existe un mínimo por el cual no están obligados a tributar.</li> <li>- No permite compensar con pérdidas de años anteriores.</li> <li>- Las reducciones y bonificaciones están orientadas al ámbito personal. Aquellas personas que obtengan rendimientos de actividades económicas no podrán deducir algunos elementos que si cuentan en el IS.</li> <li>- Las CC.AA. pueden mejorar y modificar ciertos aspectos de la cuota autonómica al ser un impuesto parcialmente cedido a las CC.AA.</li> <li>- No tienen que nombrar un representante fiscal.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grava las rentas con un tipo fijo, que depende del tipo de rendimiento que haya percibido.</li> <li>- No existe un mínimo del contribuyente por el cual no están obligados a tributar.</li> <li>- No permite compensar con pérdidas de años anteriores.</li> <li>- Las reducciones y bonificaciones están orientadas al ámbito personal. Aquellas personas que obtengan rendimientos de actividades económicas no podrán deducir algunos elementos que si cuentan en el IS.</li> <li>- Solamente existe una normativa Estatal.</li> <li>- Puede mejorar el gravamen los convenios multilaterales y bilaterales.</li> <li>- Si tienen que nombrar un representante fiscal.</li> </ul>

Tabla 3. Comparativa de los siguientes impuestos IS, IRPF e IRNR (elaboración propia).

## AGRADECIMIENTOS

Una vez concluido los propósitos de este trabajo, necesariamente debemos pasar a los agradecimientos propios en toda investigación científica, dado que sin ellos la presente obra no hubiese sido posible. Resulta muy difícil resumir en pocas líneas mi gratitud a las personas e instituciones que han hecho posible la elaboración del trabajo que hoy ve a la luz. Se acumulan numerosos pensamientos y recuerdos que he tenido a lo largo de este proceso de investigación, así como todas las personas que me acompañaron en él. Por ese motivo, espero que sea contemplado con indulgencia por aquellos a quienes involuntariamente omita o no resalte lo suficiente.

Debo comenzar agradeciendo el mérito a mi tutora Doña María del Mar Soto Moya, no solo por su amabilidad, paciencia, recomendaciones y comprensión, sino también por ofrecerme la posibilidad de ampliar mis conocimientos a la hora de afrontar una investigación científica en Derecho. Asimismo, gracias a ella he aprendido el valor del trabajo serio, riguroso y científico que este tipo de obras requieren para su realización. Sin embargo, la existencia de errores en la presente obra es mi entera responsabilidad.

En segundo lugar, debo agradecer a mi amigo y colega Rafael Pérez Malagón, pues él me ha acompañado en todo este proceso de realización de Trabajo Fin de Máster. No sólo porque emprendimos juntos el Máster de Acceso a la Abogacía, sino también por la ayuda que me han proporcionado mediante conversaciones o recomendaciones bibliográficas.

Finalmente, deseo agradecer y dedicar esta investigación a familiares y amigos porque ellos han estado siempre presentes ayudándome de una manera incondicional.

## COMPROMISO ÉTICO DE AUTORÍA

El abajo firmante, ENRIQUE RUIZ PRIETO, con DNI 77806868-F, alumno del Máster Universitario en Acceso a la Abogacía de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, con respecto a la realización del Trabajo de Fin de Máster (TFM) declaro que:

1. Reconozco la ilegitimidad e ilegalidad del plagio, consintiendo éste en usar el trabajo de otra persona con la pretensión de considerarlo como propio.
2. Cada contribución y obra de este Trabajo de Fin de Máster ha sido convenientemente citada y referenciada.
3. Este Trabajo de Fin de Máster es fruto de mi propio trabajo.
4. No he permitido a nadie, ni permitiré, copiar este Trabajo de Fin de Máster con la intención de hacerlo pasar como suyo propio.

Y para que así conste, firmo la presente declaración, en Sevilla, a 1 de febrero de 2021

  
Enrique Ruiz Prieto  
77806868-F  
Avenida Averroes Nº 6, 2º módulo 1  
41020 - SEVILLA



Fdo.: ENRIQUE RUIZ PRIETO