

DR 29 944

Continúan ustedes en la programación especial de Semana Santa de la UNED. Tras la poesía, pasamos a un tema más serio de total actualidad y que también puede interesar a muchos de ustedes. Es el nuevo impuesto de sociedades que entró en vigor el pasado 1 de enero.

En este coloquio participan expertos en Derecho Financiero y Tributario. Modera el coloquio José Manuel Tejerizo, catedrático de la UNED. Con él y sus invitados les dejamos.

Muy buenas noches. Vamos a tener en esta sesión un coloquio especial que se sale de la organización ordinaria del curso. Y atendiendo a la invitación que nos ha hecho los servicios de radio de la universidad, vamos a hacer un coloquio respecto del impuesto sobre sociedades, la nueva ley del impuesto sobre sociedades.

En todas las convivencias que hemos tenido, en todas las comunicaciones que nos indican los alumnos, tanto personales como telefónicas, se pone manifiesto la necesidad de prestar especial atención este año al nuevo impuesto sobre sociedades, puesto que es algo que no existía cuando comenzó el curso y, por lo tanto, tienen más dificultad, lo digo con mucha dificultad, pero sí que más dificultad para poder tener conocimiento de este impuesto que de otros que ya están más asentados en nuestro ordenamiento tributario y que, por lo tanto, tienen fuentes de conocimiento suficientes para llegar a estudiarlo. Para realizar este coloquio tenemos con nosotros a personas extraordinariamente competentes en la materia. Junto a los profesores López Berenguer y Mantero, que normalmente, junto conmigo, son los que realizamos las emisiones referidas a la asignatura, pues hoy tenemos el placer de tener entre nosotros, como digo, a personas muy competentes.

En primer lugar, a don Eduardo Sangadea, que es en estos momentos su director general del Impuesto sobre Personas Jurídicas, me parece que se llama, es el nombre exacto, en el Ministerio de Hacienda, aunque es evidente que en este momento, y está aquí exclusivamente como persona competente, y que, naturalmente, lo que diga aquí habrá que reprochárselo o que agradecersele o que darle parabienes a él. Y también está con nosotros otro Eduardo, Eduardo Ramírez Medina, que fue también su director general, que fue su director general en el Ministerio de Hacienda de Tributación de Operaciones Financieras, que a veces se llamaba una cosa muy esotérica, y que en estos momentos ejerce la abogacía en un prestigioso despacho de ámbito nacional, en el bufete Cuatro Casas. Bien, ambos son absolutamente competentes y en esta materia saben muchísimo más de lo que posiblemente podemos saber nosotros, y por lo tanto va a ser muy ilustrativo lo que podamos decir aquí.

Yo creo que para hacer este programa ágil y sobre todo no estar esencialmente encorsetado, yo lo que propongo es que haya un diálogo entre todos los que nos encontramos en la mesa, sin sujeción a un guión muy estricto, pero distinguiendo, en la medida que sea posible, una serie de bloques dentro de la extensa ley del Impuesto sobre Sociedades. Ley que, como saben ustedes, se aprobó a finales del año pasado, lleva fecha del día 27 de diciembre, que entró en

vigor el 1 de enero de 1996 y que todavía está a falta de un desarrollo reglamentario, aunque también hay que decir que, por una parte, es una ley mucho más detallada que era la antigua, y por lo tanto, posiblemente, necesita un reglamento de desarrollo mucho menos extenso, y, por otra parte, la propia ley contiene una previsión de mantenimiento del vigor de normas reglamentarias de aplicación inmediata, por ejemplo, en materia de retenciones. Bueno, siguen vigentes las normas que lo estaban a 31 de diciembre, en tanto en cuanto no se dicten otras normas.

Bueno, y ya no quiero seguir hablando, porque si no voy a hablar yo exclusivamente. Yo creo que podemos hablar, en primer lugar, de los aspectos generales del impuesto. Es el impuesto sobre sociedades que acaba de salir, distinto del que conocíamos hasta este momento.

No lo es, se escapa de la tradición, que en este impuesto, por otra parte, ha sido bastante continuada, no se han producido los bandazos que hay en otros tributos, como, por ejemplo, el impuesto sobre la renta. Eduardo Sanz. Pues yo estimo que es más bien continuista.

Es decir, recoge la amplia tradición de un impuesto que ha versado y ha tomado sus raíces en los desarrollos contables. Lo que ocurre es que, a partir de la ley 19.999 de reforma mercantil, pues estos desarrollos contables han sido más profundos, más extensos, y la ley 43.95 ha tomado nota de ellos. Y en este sentido, me parece que se puede hablar de continuidad.

Lo que acontece es que esta continuidad se pone de manifiesto de una manera más intensa, ya digo, a raíz de estas normas mercantiles que disciplinan la contabilidad. Por otra parte, en materia de sujeción pasiva, en materia de regímenes especiales, pues hay un esfuerzo refundidor, y en ese sentido entiendo que también se apunta y se recalca y reafirma la idea de continuidad. Sí, aparentemente es así.

La verdad es que el impuesto termina sujetando al mismo número de personas, termina sujetando más o menos el mismo tipo de beneficios. Yo creo que, sin embargo, hay algunas diferencias importantes, aunque sólo sea de estructura de la propia ley. Por ejemplo, vamos a hablar un poco más adelante de ello, pero, por ejemplo, cuando se refiere a la base imponible, es indudable que el cambio es... a lo mejor es más aparente que real, pero lo cierto es que es muy importante.

De un texto en el cual indicaba con pelos y señales el reglamento del 82 con pelos y señales lo que era gasto, lo que no era gasto, lo que dejaba de ser gasto en el propio impuesto, olvidándose de lo que decían las normas contables, en muchos casos diciendo prácticamente lo mismo, pero en otros casos leyéndolo, a un principio tan grande como es el artículo que corresponde a la base imponible, la base imponible es el resultado contable. Luego lo vamos a ajustar un poco, pero de momento es el resultado contable. Eso sí que es importante, yo creo, y que es una modificación respecto a la situación anterior.

¿No os parece eso? Bueno, podríamos añadir, sobre lo que ha dicho Sangadea, de si es una ley continuista, pues que quizá, por desgracia, lo sea en algunos aspectos que a mí personalmente

me preocupan mucho. Por ejemplo, es continuista en el tema de la obligación real de contribuir y es continuista en el tema de las retenciones. Es decir, algún sector de la doctrina, entre los cuales yo me encuentro, entiende que la obligación real de contribuir, que es idéntica en el impuesto sobre sociedades, que en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, pues debiera ser una obligación independiente de ambos impuestos, regulada con independencia de ambos impuestos, en un solo texto.

Por lo que sí nos está ocurriendo que cuando se modifica la obligación real de contribuir en el IRPF, en las disposiciones finales hay que modificar también lo que dice sociedades y viceversa. Es decir, ¿por qué no crear en la obligación real de contribuir un impuesto que podría denominarse sobre pagos a no residentes, en el cual se determinase exactamente que la primera norma que rige son los convenios internacionales para evitar la doble imposición y luego lo que dicen las leyes? Es decir, pienso que quizá ahí se ha desaprovechado una oportunidad. No sé lo que penséis vosotros sobre este punto concreto y luego hablaremos de las retenciones.

Luego hablamos un poco más. No, pero si empezamos aquí a dictar tal nos divagamos un poco y no nos vamos a enterar y demás. Venga, vamos a hacer los aspectos generales.

Vamos a hablar de... Si algún día se acerca a Europa con alguna directiva en materia del impuesto sobre sociedades, que es difícil, ¿no? ¿Esta ley está muy lejos o no? Yo pregunto. Tendríamos que adaptarnos mucho a lo que se piensa en la Unión Europea, en los regímenes del resto de los países. Estamos lejos, cerca.

Esta ley va a tener mucha vida, muy larga vida. Eduardo Ramírez. Yo lo primero que quería decir en esta referencia a un capítulo general sobre la nueva ley es que la nueva ley, y esto no lo va a decir Eduardo Sangadea, pero yo sí puedo decirlo ya ahora en este momento, es yo creo que un esfuerzo importantísimo por parte de los técnicos del Ministerio de Hacienda que han elaborado el proyecto, cosa que él nunca se atreverá a decir, pero yo en este momento que he vivido las dos fases, la fase primero de intervención en la elaboración y ahora la fase privada, pues la verdad tengo que decir que me parece un esfuerzo de trabajo.

Muy bueno. La verdad es que yo improbo. Yo tuve oportunidad de... Eduardo lo sabe, por ejemplo, de... hay una parte que normalmente pasa muy desapercibida y que yo también que tenía en algún momento responsabilidades públicas veo lo difícilísimo que es simplemente determinar a qué afecta esta ley, es decir, cómo innova el ordenamiento jurídico, porque desgraciadamente, y uno de los aspectos que pone en el preámbulo de la exposición de motivos, precisamente la dispersión normativa en el Impuesto sobre Sociedades, resulta que sale una nueva ley del Impuesto sobre Sociedades y no se sabe a qué tipo de normas va a terminar afectando, porque hay miles de disposiciones de carácter especial.

Bueno, es un enorme esfuerzo el que se ha hecho precisamente de identificar, a quien tenga la curiosidad, de acercarse a las disposiciones derogatorias, la cantidad de disposiciones que están afectadas. Desde luego, este es un trabajo que hay que alabar públicamente, porque no

es nada fácil, y quien ha estado cerca de este tipo de actuaciones sabe que decir que afecta a una ley del año 1959, aunque sea tan moderna como el 86, el 87, el 88, es tremendamente complicado. O sea, que yo me adhiero también a la alabanza, a la gratitud, a los servicios que han hecho posible esta ley.

Ley, por otra parte, complejísima, porque vuelvo a repetir que ha trasladado a texto legal lo que estaban en los reglamentos. ¿Y qué se ha quedado en el camino? Desde los primeros borradores hasta lo que ha salido en el boletín, ¿qué se ha quedado en el camino que nos hubiera gustado que saliera? Me imagino que muchas cosas. Pues los primeros borradores que yo recuerdo, había hasta cuatro o cinco borradores, y, desde luego, si la historia empezase por los borradores y acabase en la ley, se vería que entre los borradores y la ley hay un trecho importante.

Lo cual no quiere decir que nada, nada más que esto, es constatar un hecho verdad. El proceso de elaboración es complejo. Ahora, a mí me gustaría retomar la cuestión de Europa.

La cuestión de Europa creo que es una cuestión importante. En Europa, hasta el momento, no ha habido un proceso de armonización dirigido al impuesto sobre sociedades. Las únicas directivas que hay es la matriz filial y la de fusiones que tocan aspectos periféricos, por decirlo de alguna manera, del impuesto sobre sociedades.

Ha habido un intento en materia de intereses y cánones que ha resultado fracasado. Ahora, esta ley nos acerca a Europa o no nos acerca a Europa. Es una pregunta que yo creo que no se puede resolver de una manera radical ni absoluta, porque en Europa existen gran variedad de modelos de imposición sobre el beneficio.

Hay un artículo en la ley alemana que es muy parecido al 13 nuestro. No lo tengo aquí, pero, por ejemplo, en los manuales que se editan bajo la dirección de Vitriano González Poveda, pues hay una norma, transcrita al castellano, donde se ve una gran similitud. Después, el informe Rudin, que, como vosotros sabéis, se publicó en el año 1992 y es el fruto del esfuerzo de una comisión de expertos independientes bajo un mandato de madame Scribner, recomendaba un conjunto de elementos que debía contener lo que podríamos denominar el impuesto sobre sociedades arquetipo en la Unión Europea, y entre esos elementos o puntos recomendados estaba justamente que la base imponible partiera de la contabilidad comercial, con unos ajustes más o menos limitados.

Recuerdo que en unas jornadas preparatorias a la preparación del proyecto de ley, esta fue la idea que predominó, la idea de que, en buena medida, fuera posible el beneficio fiscal fuera el beneficio contábil o económico de la sociedad. Abrumadoramente. La idea que yo guardo de aquellas sesiones en las que el profesor Tejeda hizo concurrir, tú también, Alfonso, estuviste, yo recuerdo que era una idea abrumadora la que la base imponible tomase su antecedente en el resultado contable.

Claro, es que los que conozcan la práctica del impuesto, y me imagino que son mucha gente,

pues han podido darse cuenta de la complicación incluso que ha tenido la declaración del impuesto desde el punto de vista formal, simplemente por la divergencia que había entre el resultado contable y el resultado fiscal. Es decir, en la declaración del impuesto empieza uno a poner el resultado contable, empieza uno a sumar y a restar cosas de las discrepancias que hay, o había hasta ahora, entre el resultado contable económico y el resultado fiscal, y dice, bueno, pues es que esto... Empieza a ser un dato que no sirve para nada, o en buena medida no sirve para nada. A mí esto me parece bien.

Para la empresa es mejor nuestra sociedad que la anterior. Para la vida empresarial, obviamente. Yo creo que esto el futuro nos lo tiene que decir.

Yo creo que se adecua un poco más a la realidad empresarial de esta ley. Bueno, la ley lo dice. La ley pretende ser, es decir, las finalidades que persigue la ley, de acuerdo con su expresión de motivos, dice que, entre otras cosas, desde el punto de vista económico, tiene una serie de objetivos que, como dice Eduardo, la verdad es que el futuro lo diga.

Dice que quiere ser neutral, neutral ante los comportamientos y las decisiones de la actividad económica. Bueno, con algún... La verdad es que pone en duda, pero en principio debería ser así. Luego resulta que a lo mejor no lo es.

Tiene la pretensión de estar coordinada con las normativas internacionales en la materia, sobre todo me imagino que respecto a la transferencia de beneficios, de la fijación de las operaciones internacionales y luego de la competitividad, que también están persiguiendo ese tipo de historias. Venga, vamos a entrar un poco en materia. Venga, vamos a entrar en materia.

En materia, una precisión, por decir, incluso por hacerlo desde el punto de vista... Dos precisiones, si os parece, por empezar a estudiar la ley. A mí me parece bien dos cosas referidas a los aspectos generales del tributo. Primero, la definición que hace de la materia que se somete a tributación de la renta.

Se han abandonado ya todos los intentos de descripción que tenían la ventaja de que le iban contando a uno qué es lo que se sometía a tributación, pero tenían el grave inconveniente de que todo tipo de fuentes de obtención de ingresos es nueva, pues no sabía muy bien dónde encajarlas. Ahora se le dice, mire usted, todo lo que tenga la sociedad, cualquiera que sea su origen y por lo menos ya está sometido a tributación. La descripción o la definición sintética del aspecto material a mí me parece bien.

Y me parece bien en la sujeción pasiva... Sigo sin entender algo, y lo pongo aquí en vuestra aconsejación, sigo sin entender por qué unos sujetos de derechos están sometidos a tributaciones de impuestos y otros no, y viceversa, no lo he entendido nunca y sigo sin entenderlo, pero me parece bien que hayan desaparecido esas tributaciones cedulares que se daban, sobre todo en las entidades que estaban exentas, totalmente exentas o parcialmente exentas. En algunos momentos yo llegaba a conocer en la práctica de gente que renunciaba a la exención, y a mí también no me declaré exento. He tenido hasta cinco, sí.

A mí esto me parece dos cosas buenas de la ley, no sé qué os parece a vosotros, pero a mí me parece que están bien, me parece correcto. Sí, si seguimos refiriéndonos a las exenciones, ya para entrar en detalle, pues algo anecdótico nada más, y es que el artículo 9, que refleja las entidades exentas, que son las absolutamente exentas, pues yo no sé por qué no hay un apartado 2 donde se hayan incluido los artículos 133, 134, 135, que son las entidades parcialmente exentas, y que están ahí entre los regímenes especiales dispersas. Entonces, por una razón de sistemática, parece que debieran haber encajado mejor en el artículo 9.1.2. Pero, en fin, hecha esta advertencia no tiene mayor interés.

Las exenciones era un punto que tradicionalmente se estaba diciendo que la vieja legislación había cometido errores graves, fundamentalmente por lo que se refiere a la tributación cedular. Estaban rentas 60 por una parte, estaban rentas otras por otra, y luego, como unas rentas intermedias, las rentas sometidas a retención. Yo he tenido la oportunidad de decir que, además, era una clasificación que estaba basada en una pura situación procedimental, porque incluso las rentas sometidas a retención habían cambiado a lo largo por vía reglamentaria.

Con lo cual, el sistema tributario de estas entidades cambiaba simplemente porque un reglamento decía que esto lo sujetabas a retención o no. Eduardo, que está aquí presente, sabe muy bien que los instrumentos financieros han estado modificándose continuamente, en algunas ocasiones por modificaciones queridas o propiciadas desde los poderes públicos, en otras ocasiones impuestas por las propias circunstancias. Algo que no estábamos sometidos a retención, luego, si lo estaba, lo que era la renta de patrimonio se convertía en rendimiento de capital mobiliario... Sí, José Manuel, pero eres muy optimista.

Claro, hay que tener en cuenta que esto es la ley del impuesto sobre sociedades y que las categorías de renta desaparecen en relación a la ley del impuesto sobre sociedades. Lo estaba diciendo del pasado. Sí, pero en el mundo financiero se refiere a sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y el impuesto sobre la renta de las personas físicas continúa en las categorías.

Y, por consiguiente, las disfuncionalidades que tú estás apuntando... Siguen existiendo. ...pues todavía persisten. Hay algún ejemplo.

Entra en un banco y verás... Hay algún ejemplo, hay algún ejemplo, hay algún ejemplo concreto que se podría citar que, efectivamente, todavía sigue habiendo disfuncionales. Bueno, a lo mejor tiene que haberlas. Al final son personas físicas y personas jurídicas.

No, te lo digo porque si tú entras en un banco y abres una cuenta financiera soportada en letras de cambio, perdón, del Tesoro, pues tendrás una fiscalía diferente de si abres una cuenta financiera soportada en deuda pública explícita. Y, por lo tanto, tú seguramente no te lo puedes explicar en términos financieros, pero esa alegría que has demostrado en relación con los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, pues en relación con los sujetos pasivos del IRPF, simplemente te recuerdo que todavía... Estamos enjuiciando el impuesto sobre sociedades. Yo te he dicho primero, a mí me parece correcto que el impuesto no diga que están

los rendimientos... Entre otras cosas porque ocurrían cosas tan graciosas como en la vieja ley que decía que estábamos sometidos a retribución... Estábamos sometidos a retribución de los rendimientos de actividades profesionales y artísticas.

Claro, yo no recordaba ninguna sociedad que se pusiera a cantar, que fuera como la Lola Flores, o sea, cosas tan... Incluso anecdóticas de ese tipo. Del trabajo personal. Yo creo que era más hiriente.

O del trabajo personal, o sea... Pero yo creo que todos lo entendían. Sí, que sí, que sí, que sí. Pero que producía cierta difusión.

A mí eso no me parece mal, no me parece mal. Igual que no me parece mal, repito, pues que en la medida en que sea posible, los entes exentos se sometan al régimen general, dentro de lo que sea posible, y no establecer este tipo de acciones. No me parece tan clara la idea esta de... Es decir, la lista esta de sujetos pasivos, que por otra parte es una lista que es la vieja lista, no hay nada nuevo.

La verdad es que... Sí, bueno, no hay nada nuevo. Nada, no es importante. Nada no es importante.

Siguen estando... En principio son los sujetos con personalidad jurídica, las sociedades civiles, no sé por qué, ya desde el año 79, las han echado de aquí, las han mandado al régimen ese de atribución de renta, no entiendo por qué, pero bueno, es igual. Y luego una serie de instituciones, una serie de instituciones que no tienen personalidad jurídica, que ya estaban, la mayor parte de ellas, también con tributación, o sea que no hay nada nuevo. Yo, sin desmerecer, de todas maneras, en este tema, la ley del impuesto, yo tengo que decir que, en mi opinión personal, en la mayor tropelía fiscal existente en materia de entes exentos, que era la tributación mínima, mucho más todavía que lo que era la tributación sectorial por parcelas de renta, hay que reconocer que es uno de los grandes éxitos y logros del sistema tributario, curiosamente no de esta ley, porque fue un tema abordado ya en una reforma anterior a la misma, el hecho de que ya por fin las entes exentas no deban de tributar al 25% sobre volumen de ingresos, cuando eran ingresos financieros sujetos a retención, lo cual significaba una norma que yo creo siempre que ha sido tremendamente cuestionable en constitucionalidad, dado que en ocasiones producía este efecto que antes hemos comentado tan curioso, en donde múltiples de entes exentos tenían una tributación mayor, tributando al 25% sobre ingresos, de tributar al tipo general de gravamen en ingresos menos gastos, lo cual no deja de ser curioso que una entidad exenta deba de tributar más que una no exenta, lo cual parece algo realmente sorprendente.

Yo creo que esto es una buena solución la que ha tenido la ley. La ley ya vino de la anterior, de la ley de seguro. Bueno, sí, y luego además dependía, porque claro, las entes católicas, pues esas consiguieron que se les aplicaran los acuerdos económicos del año 79, creo que fue, y es así que, sin embargo, el Tribunal Supremo ya había dicho que ya estaban exentas y que había los duros, mientras que las entes de otro tipo de religiones no tenían un acuerdo

económico tan beneficioso.