

Es imposible no estar de acuerdo con el maestro cuando explica que la Constitución y el Derecho positivo deben defender la libertad, la igualdad y la seguridad, que deben estar garantizadas por la abstracción y la generalidad de las normas. Estas expresiones pueden invocarse con igual provecho respecto de todas las áreas jurídicas. Por ello —volviendo específicamente a nuestra materia— Ferreiro señala que el derecho pide la tipicidad, lo cual exige que se quiten de las manos de la administración técnicas que resultan incompatibles con la seguridad y la libertad, como el fraude de ley y el abuso del derecho. Con otras palabras, se está sustentando que no resulta lícito que la administración invocando cualquier principio o técnica se aleje del texto de la ley y pretenda aplicarla a sujetos o actos que no se encuentran expresamente comprendidos en ella.

Nos sumamos a esa tesis, pues es posible afirmar que los países que se ciñen a esas premisas han optado claramente por la seguridad jurídica, lo que permite al contribuyente tener la certeza que estará obligado a tributar única y exclusivamente si el escenario en que se encuentra calza de manera exacta con el contemplado en la Ley.

COMPLICACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD *

José Juan FERREIRO LAPATZA

Catedrático de Derecho financiero y tributario
de la Universidad de Barcelona

SUMARIO: I. COMPLICACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN.—II. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD.

I. COMPLICACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN

Hablar de la exagerada complicación del sistema tributario o de su ordenamiento jurídico es hablar de un hecho incontestable e incontestado. O más precisamente de dos hechos incontestables e incontestados.

En efecto, el sistema, en cuanto conjunto de cosas o piezas ordenadas a un fin, no es, en nuestro país, extraordinariamente complicado sino más bien simple: sobre la base de la diferenciación entre impuestos directos e indirectos, los directos integran un impuesto sobre la renta de las personas físicas, un impuesto sobre la renta de personas jurídicas, un impuesto sobre la renta de no residentes, un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas y un impuesto sobre sucesiones y donaciones que grava la adquisición por estas vías de un bien o conjunto patrimonial de bienes; la imposición sobre el tráfico se estructura sobre la base de un impuesto sobre el tráfico de empresarios, un impuesto sobre el tráfico entre particulares, unos impuestos sobre el tráfico empresarial de determinados y «especiales» productos y los impuestos aduaneros.

Se trata, insisto, de una estructura impositiva básica simple y con pocos puntos significativos que, a mi juicio, puedan ser puestos en discusión. Y aun en éstos no resulta para mí difícil tener las cosas claras. Si se quiere optar con claridad por un sistema progresivo en aplicación real y efectiva del principio de capacidad y de igualdad. Pues desde esta óptica no parece difícil defender

* *Quincena Fiscal Avanzada*, núm. 15/2006 (Doctrina), Pamplona, Editorial Aranzadi, S. A., 2006.

la existencia separada, sin compensaciones, de un impuesto de sociedades que grave las ganancias obtenidas sobre la base de una concentración de medios que revela una especial capacidad y de un impuesto sobre la renta de personas físicas en el que, quizás, podrían integrarse o compensarse las rentas de pequeñas empresas aun con forma societaria.

No me parece difícil defender asimismo la supresión del impuesto que grava especialmente a los no residentes para volver a integrar a éstos en los impuestos generales sobre la renta. Y no me parece difícil seguir defendiendo con ahínco el gravamen sobre las sucesiones, es decir, sobre la adquisición «*gratis et amore*» de un patrimonio. Con todas las correcciones convenientes pero sin acudir al demagógico argumento de la doble imposición pues aun el más ignorante sabe que «todas» las figuras que integran el sistema tributario gravan lo único que se puede gravar —aun desde distintas perspectivas o en diversas circunstancias—: la renta o el patrimonio.

Ya dentro de la imposición indirecta tampoco parece difícil —desde el punto de vista de la racionalidad del sistema— pedir la supresión pura y simple de los impuestos especiales cuya existencia pone de manifiesto mejor que cualquier otra cosa algunas de las principales «razones de fondo» de la complicación del sistema tributario: la inercia o arrastre histórico hacen que la existencia de los impuestos especiales se justifique por su simple existencia; la ignorancia hace que su existencia, no permita poner en duda su existencia; la incompetencia, la comodidad y la demagogia política hacen sentir el miedo a compensar la pérdida recaudatoria que entrañaría su supresión con una estructura más racional y justa que la compense.

Al margen, pues, de estas «pequeñas cosas» no exigiría un gran esfuerzo de racionalización —tampoco político— el logro de un sistema impositivo racional, bien estructurado y fácilmente comprensible para todos. Pero quizás sea esto último lo que —consciente o inconscientemente— se teme: que todos los ciudadanos puedan saber cuánto pagan, por qué pagan, quiénes pagan y quiénes —aun con la ley en la mano— no pagan.

Ésta es, sin duda para mí otra de las «razones de fondo» de la actual complicación. Pero ya es sabido que los sistemas tributarios no se componen únicamente de impuestos: existen —o debieran existir— las contribuciones especiales y existen —y éstas si que existen— las tasas. En unas y otras juega, como es sabido, el beneficio especial que recibe el sujeto pasivo como modo o forma de medir la capacidad económica gravada. Por ello he entendido siempre que las contribuciones especiales deben ampliar el entero papel que ahora juegan en nuestro sistema por mor, fundamentalmente también, de una inercia histórica, de una tradición mal entendida y de peor manera actualizada; que las relega al establecimiento de servicios o realización de obras públicas, excluyendo incluso —contra una tradición fácilmente contrastable— su mantenimiento o —como se decía cuando nuestras leyes tributarias estaban más pensadas— «entretenimiento».

Personalmente creo que la racionalidad del sistema ganaría respecto a las contribuciones especiales si se suprimiesen los restos de su anacrónico sistema, especial, de establecimiento —pensado para comunidades municipales de otros tiempos y que lleva muchas veces a las actuales a prescindir de ellas y sufragar el gasto con impuestos— y se ampliase su ámbito de aplicación a servicios u obras que suponen un beneficio especial para determinados su-

jetos (p. ej., obras de infraestructura turística para los industriales del ramo; vías públicas para los transportistas, etc.) que ahora no se ven gravados de forma «especial» y no discriminativa dada la «especial» capacidad gravada por estas contribuciones.

Y ya respecto a las tasas me parece puede mantenerse que éstas deben reducir su campo de aplicación a servicios considerados esenciales prestados por la Administración (educación, sanidad, asistencia a personas sin recursos, etc.) o a servicios que sólo la Administración puede prestar porque sólo la comunidad política como tal puede desarrollarlos (servicios de control o autorización, p. ej.); dejando el resto de los servicios prestados por el sector público al sistema de precios sin la especial protección jurídica que supone el establecimiento de un tributo.

No me parece, pues, que sea la estructura básica del sistema tributario la que fuerza la actual complicación. Es el ordenamiento jurídico de cada una de sus piezas lo que origina el desorden. Y ello —me atrevería a decirlo ahora desde la perspectiva que me da la edad y los años de estudio en mi disciplina— porque el Derecho —como técnica de organización social— ha dejado de lado sus exigencias nucleares cuando ha fijado su atención en los tributos; y ello porque el poder ha tratado siempre de que los tributos se vean en lo posible como algo ajeno a las exigencias del Derecho. Y el poder siempre tiene quien le escriba. Y en ayuda de su visión ajurídica de los tributos han acudido siempre arbitristas de toda laya: juristas que adoran la teoría de la relación de poder, economistas que sostienen sin prueba fehaciente alguna que es posible medir al milímetro la capacidad económica de cada sujeto, contables que confunden la exactitud de sus cuentas con la verdad inapelable de sus propuestas; arbitristas, en fin, que, a fuerza de repetirse y hacerse oír convierten en verdad afirmaciones dudosas cuando no rotundamente falsas. Pues falso es, desde luego, que la Hacienda pública —una pieza fundamental en la organización de cualquier comunidad política— no pueda someterse a las mismas exigencias técnicas de organización social o, lo que es lo mismo, de organización jurídica, que el resto de las relaciones interpersonales que el Derecho ordena y disciplina.

Es falso, desde luego, centrarnos ya en exigencias primigenias y esenciales de la técnica jurídica, que las normas que disciplinan la Hacienda pública no puedan alcanzar un grado de generalidad y abstracción similar al resto de las normas jurídicas. Y, como ya he dicho muchas veces, generalidad y abstracción no son sólo conceptos técnicos a utilizar en el análisis jurídico como exigencias de forma en la construcción del ordenamiento. Son fundamentalmente y sobre todo exigencias de contenido para la realización efectiva del Derecho. Son requisitos sustantivos y esenciales de toda norma jurídica en general, y, en especial, de toda norma jurídica que se incorpore a un ordenamiento democrático. Pues generalidad y abstracción incorporan y aplican, con toda intensidad los dos valores superiores, la esencia misma de la democracia: la igualdad y la libertad.

El carácter abstracto de una norma o, si se quiere, la tipificación cierta y precisa de la acción social ordenada jurídicamente está íntimamente unida a la seguridad y a la certeza y se coloca así, en primerísima línea, al servicio de la libertad. La generalidad de la norma no es sino el reflejo más genuinamente jurídico de la igualdad.

Frente a tales valores, ¿alguien podría justificar que el Derecho de familia tratase de recoger en sus normas todas las formas de convivencia, con sus diferentes circunstancias, con los diferentes intereses de las personas que viven bajo un mismo techo? ¿Alguien podría justificar un Derecho mercantil de sociedades que tratase de recoger las mil formas de puesta en común de bienes y cosas para el logro de un fin que tuviese en cuenta los verdaderos intereses de cada una de las personas que intervienen en la Sociedad?

Y, sin embargo, todos contemplamos impávidos y en silencio unas leyes fiscales hechas de espaldas a los principios de seguridad, libertad, generalidad e igualdad. Unas leyes plagadas de excepciones, de exenciones, de regímenes especiales, de normas que excepcionan las exenciones, las excepciones y los regímenes especiales; de reenvíos incluso fuera del campo del Derecho (p. ej., a los principios contables); de normas ambiguas, inconcretas e indeterminadas en los términos que utilizan; de normas dictadas para y por la propaganda electoral; de normas que declaran hoy justo lo que mañana declaran injusto, procurando así las más absurdas e injustas discriminaciones.

¿Hace falta recordar que la *Ley 44/1978 (RCL 1978, 1936)* del IRPF tenía 36 artículos y que el *TR actual (RCL 2004, 622)*, manteniendo el núcleo esencial del gravamen, tiene 110 artículos subdivididos muchos de ellos en numerosos apartados que en ocasiones casi agotan el abecedario [los apartados del art. 7 alcanzan, p. ej., a la letra t)]? ¿Hace falta recordar que la palabra «contraprestación» utilizada sin más en el resto del ordenamiento necesita en la Ley del IVA una página del BOE para precisar su significado? ¿Quién puede justificar coherentemente la exención de las operaciones financieras en el IVA? ¿Quién puede justificar coherentemente los dispares regímenes fiscales de *leasing*, *renting* y arrendamientos en general?

Las preguntas podrían seguir durante horas, pero nada denota mejor la escandalosa situación de hecho de la ordenación jurídica de nuestros tributos que los más del centenar de regímenes especiales o excepciones, que jalonan la regulación del IRPF y el similar número de regímenes especiales y excepciones que se integran en la regulación del IS y del IVA, los tres impuestos que configuran la columna vertebral del sistema.

Ante esta situación ¿Qué podemos hacer los juristas?, ¿Qué debemos hacer los juristas?, ¿Debemos contentarnos con el análisis minucioso de los términos y conceptos empleados por el legislador para determinar el alcance de cada norma? Creo que no. Creo que cada día es más urgente y necesario luchar por la simplificación del sistema. Luchar por que el Derecho se aplique de la misma forma a los tributos que a cualquiera de las otras instituciones que vertebran nuestra vida en sociedad: unas normas dotadas del suficiente grado de abstracción y generalidad deben configurar el régimen general de cada tributo, el régimen aplicable a la generalidad de los ciudadanos, exceptuado sólo de tal forma que podamos seguir hablando, con propiedad, de excepciones.

Para ello, creo debe lucharse, en primer lugar, contra dos tópicos o lugares comunes que, lógicamente, sólo pueden tomarse como base o punto de partida, *a priori*, después de, como dice el Diccionario, «examinar el asunto del que se trata».

El primero de estos tópicos, a mi juicio y como ya he dicho, completamente infundado, se resume en considerar que la regulación de un tributo ha

de ser necesariamente prolija y complicada, si se quiere que tal regulación sea justa y eficaz. La simple comparación entre la Ley 44/1978 del IRPF y el actual texto refundido, ya citados, es la mejor prueba de nuestra historia tributaria reciente de la banalidad de tal apriorismo.

El segundo de estos tópicos, en realidad una variable del primero, consiste en afirmar que cuanto más compleja es la técnica a utilizar en el ordenamiento y aplicación de un tributo más se adecua éste a sus fines. Una concreción de este segundo tópico aparece reflejada, en mi opinión, en ciertos posicionamientos doctrinales en los que se defiende la sustitución pura y simple de la normativa fiscal por la normativa contable, en un ámbito de singular importancia en el sistema: la determinación de la base en los impuestos que gravan el beneficio empresarial. Tales posicionamientos doctrinales se han trasladado ya, por desgracia y con singular virulencia, a nuestro Derecho positivo, contribuyendo decisivamente a complicar hasta extremos nunca antes conocidos nuestro ordenamiento tributario. Complicación que, en este punto, se debe, siempre en mi opinión, al desconocimiento culpable de la estructura del ordenamiento y de las elementales razones que la sostienen. Razones que trato de exponer en las páginas que ahora siguen.

II. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

Nuestras sociedades se organizan sobre la base de un mercado libre en el que las empresas tienen un protagonismo innegable.

La contabilidad empresarial, por muy tosca que ésta pueda ser, constituye un elemento, un instrumento o una técnica indispensable para la vida de las empresas. Un sistema de cuentas en el que se recojan con claridad los hechos cuantificables en los que se concreta la situación y la actividad de la empresa proporciona la base necesaria para las decisiones y actuaciones de empresa y empresario. Y debe proporcionar a «los demás» —acreedores, deudores, clientes, proveedores, etc.— la garantía necesaria de que tal situación y tales actuaciones son conformes con la organización jurídica de las relaciones sociales en el seno de cada comunidad. De aquí que, en nuestra organización social, el Derecho recoja en un grupo especial y especializado de sus normas —el Derecho contable— las exigencias de cada comunidad en torno a una correcta llevanza de las cuentas de cada empresa.

Conforme a los fines propios y específicos que con estas normas «especiales» se persiguen: la empresa ha de reflejar en su contabilidad la imagen fiel de su situación y de sus actuaciones.

Conforme a este fin las normas jurídico-contables —el Derecho contable— obedece o se inspira en principios especiales o «propios» —claridad, veracidad, responsabilidad, verificabilidad, neutralidad— que se «realizan» o hacen efectivos a través de «los principios de contabilidad generalmente aceptados»: prudencia, empresa en funcionamiento, registro, precio de adquisición, devengo, correlación de ingresos y gastos, no compensación, uniformidad, importancia relativa.

Y conforme a los principios en que se inspiran y a las reglas generales en que se apoyan, las normas contables ofrecen también una textura propia o especial en relación con las normas que se integran en otros grupos o ramas

del ordenamiento: son, en general, normas más flexibles o abiertas —en mayor o menor medida— a usos, criterios e interpretaciones distintas según el peso que en ellas se dé a las reglas y principios generales y a la forma en que unas y otros sean entendidos y aplicados.

No parece pueda ser de otro modo en un ámbito social —el de la empresa— en donde las normas jurídicas han de respetar al máximo la libertad y capacidad de organización, decisión y actuación en un mercado de libre competencia. Y es precisamente un ámbito social especial y específico el que explica las características especiales y «propias» de las normas que directa y primordialmente lo regulan. Las características propias de cada uno de los diferentes grupos de normas que integran el ordenamiento.

La Ciencia del Derecho nos enseña, en efecto, que ciertos ámbitos de la realidad social exigen una regulación jurídica sustancialmente diversa a la de otros. La singularidad de cada uno de estos grupos de normas explica la aparición de distintas disciplinas jurídicas: El Derecho contable, el Derecho fiscal están entre ellos y entre ellas. La «fiscalidad», el ámbito social en el que se mueven y viven las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, constituye también, como la contabilidad, uno de estos ámbitos diferenciados que determina la aparición de normas «especiales» y de una disciplina especializada —el Derecho fiscal o tributario— que las estudia. Y en el ámbito fiscal los fines que se persiguen y, en consecuencia, los principios a aplicar son sustancialmente diversos a los fines que se persiguen y a los principios que se aplican en el ámbito contable.

La finalidad primera y esencial del tributo es la de aportar medios de financiación a las tareas del Estado. Y en nuestras democracias tal finalidad y las normas a su servicio han de obedecer, en el sentido más estricto posible, no sólo al principio de capacidad sino también, y con la misma intensidad, a los principios de uniformidad, igualdad, legalidad y tipicidad. Ciertamente, el Derecho fiscal y Derecho contable forman parte de un único ordenamiento y sus normas se relacionan y condicionan recíprocamente. El Derecho fiscal ha de tener presente el ordenamiento en el que se integra y, de modo muy especial, las normas contables que en él se aplican. También y en especial para que los tributos que gravan el resultado empresarial se apliquen de modo efectivo. Pero la sustitución pura y simple de las normas fiscales por normas contables supone un ataque directo a la racionalidad del sistema —del ordenamiento jurídico en su conjunto— en cuanto supone la aplicación de normas dictadas con fines distintos a una realidad diferente de aquella para la que fueron pensadas.

Esto es lo que se ha producido, sin embargo, en aquellos países en los que la ley fiscal remite, con mayor o menor intensidad, al resultado contable para fijar la base de los tributos que gravan la renta empresarial.

El ejemplo paradigmático de tan irracional proceder, contrario a los principios y conocimientos que la Ciencia del Derecho ha acumulado durante siglos como ciencia y como técnica de organización social; el ejemplo paradigmático de lo que —a mi juicio— no se debe hacer lo podemos encontrar en la Ley española del Impuesto sobre Sociedades en la que se identifica la base, así, sin más, con «el resultado contable» de acuerdo con las leyes mercantiles y las demás normas que regulan las obligaciones contables de los empresarios. La aparente sencillez de la norma que así limita la base imponible

esconde —como no podía ser de otro modo— una generosa fuente de dudas e incertidumbres en cuanto a las normas a aplicar, a los términos y conceptos que en ellos se emplean, a su interpretación y a su aplicación. Pues, de un lado, no debiera siquiera ser necesario repetir que las normas contables no son sino normas técnicas de registro, de empleo elástico, existiendo y pudiendo aplicarse distintas reglas —los principios generalmente aceptados— a un mismo hecho registrable. En cambio las normas fiscales deben ser claras, en lo posible unívocas y de aplicación imperativa.

La ley tributaria delimita una forma de riqueza que el legislador quiere gravar. Tipifica como hecho imponible un signo de capacidad económica que el legislador toma en cuenta para repartir la carga tributaria entre los ciudadanos. Las normas y usos registrales, contables, tienen su propio fin y su propia evolución y unas y otras no pueden ni deben confundirse.

De otro lado, tampoco creo que pueda discutirse que el principio de legalidad presenta exigencias mucho más rígidas en el ámbito fiscal que el ámbito mercantil por lo que la remisión en bloque no sólo a la legislación mercantil sino también a las normas reglamentarias que la desarrollan —con las amplias facultades que éstas otorgan en España al Ministerio de Hacienda y al ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas)— determina, de hecho, la deslegalización de las normas aplicadas a la base en un grado más que inconveniente, incompatible con la Constitución.

Ciertamente, creo que puede y debe defenderse una decidida aproximación —en los casos de empresas que alcancen o superen cierto tamaño— entre el beneficio fiscal y el resultado contable, recogiendo en algún modo en la ley —a través de una norma fiscal clara— las normas contables generalmente seguidas. Pero el reenvío directo al resultado contable puede suponer —y, desde luego, lo supone en el ejemplo español que ahora estamos siguiendo— la determinación de la base por las normas —muy parcas y generales— contenidas en la legislación mercantil (Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, etc.); y por, y fundamentalmente, las normas reglamentarias (el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto del ejecutivo) e interpretativas emanadas del Ministerio de Hacienda y por las Resoluciones del ICAC. Supone dejar la base imponible en manos del ejecutivo, del Instituto contable y, dentro de la flexibilidad que el propio Plan General de Contabilidad pregona, en manos de los propios contribuyentes o de sus expertos contables. Pero contra lo que pudiera parecer, y por lo que acabo de decir, no es sólo el principio de legalidad el que se ve atacado y desconocido por la remisión al resultado contable. Son la seguridad y la certeza del Derecho las que sufren un ataque más fuerte. Pues las normas jurídicas escritas, abstractas (al servicio de la seguridad) y generales (al servicio de la igualdad), son sustituidas por los principios generalmente aceptados en contabilidad, por normas y usos contables, interpretaciones, criterios y técnicas varias que nada tienen que ver en la regla smithiana —no sólo jurídica— de la certeza, a la que tienen derecho los agentes económicos, los contribuyentes y todos los ciudadanos.

La Ley española del IS —que ahora tomamos como ejemplo o «tema testigo»— reconoce, por lo demás, la absoluta inconveniencia, por no decir la imposibilidad, de una total identificación por remisión entre base imponible y resultado contable al introducir ciertas normas imperativas que obligan a

adaptar o corregir; en su caso, el resultado contable en la forma que en ella se dispone; amortizaciones, provisiones, no deducibilidad de ciertos gastos (el propio Impuesto, sanciones, liberalidades, etc.) reglas específicas de valoración (operaciones vinculadas, transmisiones lucrativas, etc.). Pero tales normas —aun al servicio de la certeza y la igualdad— siguen incorporando complicaciones adicionales —los ajustes extracontables— en la llevanza de la contabilidad de empresas sin tocar el fondo de indeterminación, incertidumbre e inseguridad que la remisión al resultado contable determina en la regulación de la base imponible. Las complicaciones inherentes a la identificación del resultado contable con la base imponible han contribuido decisivamente en España —siguiendo las directivas europeas sobre contabilidad— a rebajar las exigencias contables a pequeñas y medianas empresas, a las que se posibilita la aplicación de un sistema de contabilidad simplificada. Ciertamente las obligaciones contables no derivan sólo, ni siquiera fundamentalmente, de la normativa fiscal; pero la identificación de la base con el resultado contable refuerza el interés del Estado en unas más intensas y extensas exigencias contables que se trasladan con la misma extensión e intensidad a los contribuyentes forzando después al propio Estado a establecer sistemas de contabilidad simplificada que aplican después todos los que pueden acogerse a ellos, incluso, por la evidente necesidad de ahorro de tiempo y trabajo, aquellos que considerarían más conveniente una contabilidad más desagregada, exacta y acorde con las técnicas contables más actualizadas.

El régimen simplificado se puede aplicar a todas las entidades, cualquiera que sea su forma jurídica individual o societaria, que reúnan al menos dos de los siguientes requisitos:

- Que el total de las partidas del activo no supere 1.000.000 de euros.
- Que el importe neto de la cifra anual de negocio sea inferior a 2.000.000 de euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 10.

El régimen simplificado se sustenta en dos pilares:

— En cuanto a la llevanza de la contabilidad se establece un modelo diario que consiste en un modelo multicolumnar, similar a una hoja de cálculo, en el que para cada elemento patrimonial o cuenta se abre una columna y por la simple suma de cada columna permite obtener, con la periodicidad que se desee, el mayor, el balance y la cuenta de resultados; así como efectuar las liquidaciones periódicas de las retenciones a cuenta y de los impuestos indirectos.

— En cuanto a los modelos de cuentas anuales simplificados, se suprimen en ellas algunos conceptos que habitualmente no tienen las empresas de reducidas dimensiones y se permite «agrupar» otras partidas.

El sistema de contabilidad simplificado sigue, desde luego, de acuerdo con su nombre, la vía de la simplificación, también de las obligaciones fiscales basadas en la contabilidad, pero insiste —acentuándola— en la identificación de la normativa contable y fiscal perturbando, como han señalado ya muchos expertos contables, tanto las reglas contables que persiguen una «imagen fiel» (así: valoración también a efectos contable de los arrendamientos financieros, consideración, también a efectos fiscales, del propio impuesto sobre el beneficio empresarial, etc.) como la normativa fiscal que sigue

incorporando a ella, a través de la identificación del beneficio con el resultado contable, todo el conglomerado de normas jurídicas, reglas, prácticas y usos contables de difícil identificación.

Entiendo, y creo puedo sentirme acompañado en esta opinión también por muchos expertos contables, que una efectiva simplificación de la normativa que regula la base en los impuestos que gravan las rentas empresariales debe empezar por aceptar de forma rotunda y clara la idea de que es la ley fiscal a través de las normas tributarias que en ella se contienen la que deba regular la base del impuesto. Y que la ley fiscal falta a su deber constitucional cuando deja de regular la base con una simple remisión al «resultado contable». Y falta también al principio smithiano de «certeza» incorporado igualmente a nuestras constituciones con la exigencia de seguridad jurídica.

Cierto que la separación entre contabilidad y fiscalidad, entre las exigencias contables y las normas fiscales no garantiza, por sí misma, la certeza y la simplificación. El ejemplo paradigmático de ello podemos encontrarlo —según ha señalado con toda claridad Rozas Valdés (memoria ILADT 2006)— en los EEUU de Norteamérica.

«En el sistema tributario americano», señala el citado autor, la renta es un concepto de una extraordinaria complejidad siendo así que el IRC contiene un intrincado entramado de todos y cada uno de los ingresos que se han de computar como renta del período y de los gastos que es posible sustraer al construir la base imponible. En la configuración del concepto de renta son más que numerosas las exenciones, los gastos deducibles, las reducciones —de diferente tipo y categoría— y los créditos de impuesto que van erosionando la base y aligerando la cuota a pagar.

Así las cosas, a finales de los años sesenta causó un considerable escándalo en la sociedad americana el constatar que 154 contribuyentes con ingresos superiores a 120.000 dólares disfrutaban de cuota cero en el IT gracias a habilidad de sus asesores para desplazarse por el paraíso de los beneficios fiscales. La noticia produjo tal revuelo —se afirma que generó más correspondencia en el Congreso que la guerra de Vietnam— que el Departamento del Tesoro vino a idear, y el Parlamento a aprobar, un «impuesto alternativo (*Alternative Minimum Tax*)» como original fórmula para remediar tal estado de cosas.

En realidad se trata de un recargo sobre el IT cuya base imponible es considerablemente más extensa que la del impuesto sobre el que se construye. En resumen, vienen a ser contribuyentes del ATM aquellos que declaren en IT una cifra de ingresos brutos superior a una determinada cifra —actualmente entre 22.000 y 58.000 dólares, en función del tipo de contribuyente y opción de declaración— quedando en tal caso sujetos a satisfacer un recargo, del que se deduce la cuota ya satisfecha por IT.

La base imponible del ATM se construye partiendo de la base imponible del IT y adicionando a la misma toda una serie de gastos, deducciones, reducciones y exenciones de entre los que la habían erosionado al objeto de calcular la cuota inicial: gastos médicos, impuestos locales y estatales, *miscellaneous deductions*, determinadas amortizaciones y la deducción estándar; por ejemplo. Los mínimos exentos, que en el ATM son sustancialmente más elevados, se reducen en 25 centavos por cada dólar que los ingresos excedan de 150.000, 112.500 o 75.000 dólares, para unidades familiares, tributaciones

separadas y no casados respectivamente. De modo que para una unidad familiar, por ejemplo, con ingresos superiores a 300.000 dólares el mínimo exento desaparece de la base imponible del ATM. Sobre dicha base, recompuesta, se aplica un recargo que inicialmente fue del 10 por 100 (1969), posteriormente se incrementó en cinco puntos (1976), elevándose más tarde hasta el 21 por 100 (1986), el 24 por 100 (1991) hasta el doble tipo actual del 26 por 100 y del 28 por 100, por encima de 175.000 dólares.

En el CT, que grava la renta de las personas jurídicas, no se diferencia, como ocurre en el IT, entre gastos para determinar el rendimiento neto y otros gastos cuya deducibilidad se limita utilizando porcentajes y cuantías indicitarias (donativos, inversiones medio ambientales, etc., p. ej.). Se parte de la premisa de que todos los gastos están vinculados con la obtención de los ingresos empresariales siendo, por tanto, deducibles con carácter general.

Sí existe, al igual que en el IT, un impuesto mínimo, *Alternative Minimum Tax*, que limita la deducibilidad de gastos de forma escalonada tratando de asegurar una tributación mínima del 20 por 100. La extensión de este sistema a la imposición societaria, proviene de la reforma de 1986, en cuya discusión se puso de relieve que grandes empresas con abultadas cifras de negocios y bien asesoradas para desplazarse por los vericuetos de las deducciones, con frecuencias terminaban soportando un tipo impositivo efectivo en cifras de un dígito o incluso inferiores al 1 por 100.

La breve referencia hecha ahora al sistema de EEUU pone de relieve —a nuestro parecer con toda claridad— la conveniencia de mantener lo que ha de ser el leitmotiv de este trabajo: aun los sistemas que se pretenden más sofisticados y perfectos en la exacta medición de la capacidad contributiva acaban por aceptar la exigencia general de simplificación de la normativa (en especial aquella que regula la determinación de las rentas empresariales) y acaba por aceptar que tal simplificación ha de venir, necesaria y fundamentalmente, por las dos vías que, de modo reiterado, hemos de señalar. Por la vía, en primer lugar, de la reducción o supresión generalizada de beneficios fiscales, regímenes especiales, exenciones o excepciones a la normativa general de cada tributo (y aquí se puede encuadrar, sin duda, un sistema amplio, «generoso» y complicado de deducciones en los rendimientos brutos); y, en segundo lugar, por la vía del acercamiento —a la hora de fijar los parámetros fundamentales para la determinación de la base— a parámetros más «visibles», como puede ser, asimismo, el rendimiento bruto.

Por estas dos vías se está aceptando, además, que —frente a las exageraciones económico-contables de casuismo y prolijidad— las normas de general aplicación (con un grado más elevado de abstracción y generalidad) sirven en mejor medida no sólo a la eficacia del sistema, sino que sirven mejor también a la igualdad, generalidad y neutralidad en y de los impuestos, sirven mejor a la justicia que las normas casuísticas, pormenorizadas y prolijas que pretenden —en teoría y con un alto grado de hipocresía— medir del modo más exacto posible la capacidad de cada uno en las distintas circunstancias en que cada uno puede encontrarse.

Pues bien, demos ahora un paso atrás para poder seguir avanzando. Ya hemos visto que cuando la delimitación de la base imponible se remite a la contabilidad, se siente inmediatamente la necesidad de simplificar la contabilidad exigible fiscalmente a ciertos sujetos pasivos, sin que ello anule

los efectos perniciosos de tal remisión: cualquiera que sea la forma que tal remisión adopte «transforma» las normas contables en normas fiscales. Y ello tanto si se hace de la forma extrema en que hemos visto lo hace la ley española del IS, como si se hace, como a partir de las recomendaciones del Informe Ruding se ha hecho en varios países de la Unión (así, en Portugal, Francia o Italia), ordenando que el beneficio o base imponible se determine «a partir del resultado contable» o «sobre la base del resultado contable» aunque dando un peso mucho mayor que en España a las normas fiscales que a estos efectos —los efectos fiscales— modifican el resultado contable, para transformarlo —acertadamente a mi juicio—, en un resultado «fiscal», es decir, delimitado y definido en su núcleo esencial por normas de carácter fiscal y no contables. Reduciendo, en la práctica, los efectos fiscales del resultado contable a una suerte de «cláusula general de cierre» para lo no previsto en las normas fiscales.

Con todo, cualquiera que sea la fórmula utilizada —insisto en ello— la remisión al resultado contable como medida de la base imponible convierte en normas fiscales a toda la normativa contable con el grado de incertidumbre, indeterminación e inseguridad y deslegalización que hemos visto conlleva.

Por el contrario —y ahora seguimos avanzando— una separación suficientemente clara entre normativa fiscal y normativa contable no sólo permitirá una mayor claridad y coherencia con los fines propios de cada uno de estos dos grupos de normas, sino que permitirá mejor, sin duda, la simplificación de la normativa fiscal atendiendo de forma más intensa a las exigencias constitucionales de certeza, tipicidad y legalidad que debe acompañar siempre a las normas tributarias.

Aunque debamos subrayar ahora, aquí y en este punto, que la separación entre normativa fiscal y normativa contable ni tiene ni debe significar un alejamiento demasiado intenso entre el beneficio fiscal y el resultado contable; ni tiene ni puede suponer que la contabilidad deje de tener significado alguno a efectos de la determinación de la base.

La contabilidad es, en nuestros ordenamientos, el reflejo documental primario y fundamental de la actividad de la empresa a todos los efectos y frente a todos y debe ofrecer a todos —también a la Hacienda— la imagen fiel de la empresa. La contabilidad —cuando es obligatoria para el sujeto que realiza una actividad económica o empresarial— debe proporcionar los datos básicos y fundamentales tanto para la determinación del beneficio fiscal en los impuestos de estimación directa como, en su caso, para la determinación de los parámetros que se utilicen en la estimación objetiva. También, claro está, para cualquier actuación de la empresa en el ámbito financiero y tributario y para la comprobación de las actuaciones de la empresa por la Hacienda pública. La contabilidad es un instrumento fundamental para la medición de la base también cuando ésta es definida y regulada por normas fiscales.

Pero no se puede ni debe confundir lo medido con los instrumentos que sirven para medir. No se puede confundir el metro con la materia cuya longitud o superficie en metros se quiere medir. Y de la misma forma: no se puede confundir el sistema de cuentas que registra la actividad y situación económica de una empresa con el beneficio contable que resulta de tal sistema o conjunto ni, mucho menos, con el beneficio fiscal.

La contabilidad ha de servir, tiene que utilizarse, debe utilizarse para cuantificar o medir la actividad de la empresa, su situación y sus resultados a todos los efectos, también los fiscales; pero esto —insistimos— ni implica ni fuerza a confundir el resultado contable con el beneficio fiscal.

Identificación o confusión que se produce en mayor o menor grado, repito, cuando la ley remite al resultado contable para definir el beneficio fiscal, aunque después y en todos los casos en que esto se produce, el legislador se vea obligado a desdecirse, en mayor o menor grado, estableciendo reglas fiscales que fuerzan a diferenciar resultado contable y beneficio fiscal.

Tomando, forzosamente, conciencia de que resultado contable y beneficio fiscal son realidades, «objetos ideales», diferentes que sirven a distintos fines y que se utilizan y producen distintos efectos.

Se determina en un caso, en general, el beneficio que corresponde al empresario o a los socios para su utilización por él o por ellos; y se determina en otro caso la capacidad económica o riqueza que sirve de base para cuantificar la contribución a las cargas públicas que todos debemos realizar.

La contabilidad debe ser llevada obligatoriamente tanto por que lo ordenan las normas mercantiles, como por que lo ordenan las normas fiscales. Las unas para conocer el beneficio disponible, las otras para conocer la riqueza susceptible de imposición. Pero ello no debe conducir a la confusión —digámoslo una vez más— entre normas contables, y normas fiscales, sino que debe conducir a la separación entre ellas.

Ello no sólo es posible, es deseable para que la normativa fiscal responda a las exigencias de claridad y coherencia a la que debe responder toda normativa jurídica, todo grupo de normas dentro del único ordenamiento: respondiendo cada grupo a las características de las relaciones sociales diferentes y diferenciadas que cada uno de ellos trata de regular de acuerdo con los fines de ordenación social que con cada uno de estos grupos de normas se trate de perseguir: el reflejo exacto de la actividad y situación de la empresa en el caso de las normas contables; la medida de la capacidad económica que debe determinar el tributo en el caso de las normas fiscales. Fines diversos, relaciones sociales diversas que exigen una diversa normativa, distintos grupos de normas que separan forzosamente la normativa contable y la normativa fiscal. Sólo así la normativa fiscal puede responder a las técnicas de simplificación que le son propias sin verse impedida en este camino por interferencias ajenas al ámbito fiscal. Sólo así la normativa fiscal que regula la estimación directa puede ser coherente y compatible con la que regula los métodos simplificados de determinación de la base. Métodos simplificados que obligan a alejarse del resultado contable y a obedecer sólo a normas fiscales que sólo a los efectos por ellas —las normas fiscales— determinadas pueden remitir o apoyarse en la normativa contable o, en términos más amplios, en la contabilidad. Una normativa fiscal que identifique la base —en estimación directa— con independencia de las normas contables y sea sencilla, clara y coherente con sus fines no sólo es deseable sino también posible: veámoslo a través de un ejemplo histórico tomado también del ordenamiento español en una Ley hoy derogada.

Según la *Ley española 61/1978 (RCL 1978, 2837)* del Impuesto de Sociedades —hoy, repito derogada— la base imponible está constituida por la renta

o beneficio empresarial cifrándose éste en la suma algebraica de ingresos computables, gastos o partidas deducibles y aumentos y disminuciones de patrimonio, identificándose en la Ley cada uno de estos elementos según la técnica jurídica tradicional: una definición general seguida después por listas ejemplificativas y supuestos de exclusión para regular de forma especial determinados gastos, ingresos, incrementos y disminuciones.

Así, p. ej., se definen las «partidas deducibles» diciendo que «para la determinación de los rendimientos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan».

La Ley incluye después («entre los que se pueden enumerar los siguientes:») una lista de gastos de carácter ejemplificativo (compras, sueldos, dotaciones, amortizaciones, etc.), que sirve para precisar el contorno de alguno de estos gastos o partidas deducibles para añadir un listado de gastos o partidas deducibles contablemente pero que no lo son a efectos fiscales (multas, liberdades, el propio impuesto, etc.). Para concluir diciendo que «los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad».

La contabilidad conserva, así, el papel que le corresponde como apoyo y medio de prueba fundamental de los hechos declarados sin invadir un terreno que no le corresponde: el de la normativa fiscal. Una normativa que puede introducir en ella —sin las complicaciones adicionales derivadas de la confusión entre normas fiscales y contables— con toda coherencia y rigor sistemático normas de simplificación por medio de la forfetización o estandarización de ciertos hechos o valoraciones que sustituyan o cuantifiquen o midan de otra forma el «valor real». Aunque al hablar de «valor real» debamos ser conscientes de la imposibilidad de medir o cuantificar de forma exacta y objetiva una característica, el valor «esencialmente» cualitativa.

Se suele decir que para la estandarización de valores la técnica jurídica utiliza y aconseja utilizar como instrumentos apropiados las presunciones *iuris et de iure* y las ficciones que sustituyen el valor real por el valor legal. Entiendo, sin embargo, que esta línea argumental parte de un error terminológico y conceptual. Tan real es el valor de adquisición, como el normal de mercado; tan real es el beneficio registrado por la contabilidad, como el beneficio o renta potencial. Son realidades distintas cuyas medidas arrojan, lógicamente, diferentes resultados. El legislador es libre para elegir cualquiera de estas realidades para medir la capacidad económica de un sujeto. Y lo que no se puede es identificar matemáticamente y sin discusión cualquiera de estas realidades con la «capacidad económica real», pues, p. ej., más lejos de la realidad está la norma que cifra en un beneficio contable de 1.000 la capacidad de los mil socios de una sociedad, que la que ordena medir la capacidad de una persona física por la potencia generadora de rentas de los campos que posee.

Una vez más, debemos huir de identificar uno de estos valores como la única realidad existente. Se ha de decir, simplemente, que la ley toma un valor de entre los varios a elegir y ordena su aplicación como base o como elemento de la base. Pues bien, inmediatamente hemos de decir que, aun en la forma más pura de estimación directa la ley no ha podido renunciar nunca

a introducir la estandarización de valores en ciertos elementos de la base; valores ordenados por ley, sin posibilidad de modificación o variación ni por la Administración ni por los contribuyentes con dos fines fundamentales: evitar la elusión de impuestos o fijar normas de valoración en supuestos en que la determinación real encierra graves dificultades si no se quiere aumentar desproporcionadamente la presión fiscal indirecta, o exceder las posibilidades reales de actuación de control fiscal de la Administración.

Así, p. ej., la norma que ordena fijar en un porcentaje de la base la dotación para provisiones. Así cuando el legislador ordena valorar las operaciones entre sociedades vinculadas al precio de mercado. En supuestos como éstos, puede decirse, el legislador trata de evitar la elusión de impuestos a través de variaciones ficticias de la base que la ley ordena aplicar de modo general u ordinario. En otros supuestos, sin embargo, la fijación de un valor por ley sólo trata de introducir certeza allí donde la medición del hecho realizado entrañaría graves dificultades sin un aumento desproporcionado de la presión fiscal indirecta y de los trabajos de la Administración. Éste es el caso —notoriamente— de las amortizaciones; o de la norma que posibilita fijar los gastos de difícil justificación en un 5 por 100 de la base imponible.

Supuesta la ponderación del legislador a la hora de precisar estos valores, desde el punto de vista de la técnica legislativa, estas bases estandarizadas en casos como los que se acaban de poner como ejemplo no deben merecer sino un juicio positivo por razones equiparables al juicio positivo que nos merecen los impuestos con bases medias o presuntas, que conjugan las exigencias del principio de capacidad con una acción posible, eficaz y económica de la Administración y con la de una mínima intervención en la esfera de los particulares. Valores que se unen a la certeza y claridad que tal tipo de normas introducen en el sistema. Y al incentivo que para la actividad económica supone el mejor trato fiscal de las rentas superiores a la media. Valores que marcan la línea a seguir en este punto para la efectiva simplificación del sistema y que, lejos de propugnar la reducción al mínimo de valores estandarizados, propugna la introducción en el mayor número de supuestos posibles de valores fijados por la ley aun en los supuestos de estimación objetiva.

Aun añadiendo que, en todo caso (estimación directa u objetiva), los estándares elegidos han de responder —también en la mayor medida posible— a las exigencias de la técnica jurídica que pide —en primerísimo lugar— que la norma, con los términos y conceptos en ella empleados posibilite una fácil y rápida identificación de la realidad a la que se refiere. En este sentido, y como ejemplo, parece criticable la sustitución hecha por la Ley 43/1995, de conceptos precisos tales como «valor de cotización», «valor teórico» o «valor catastral» por un concepto impreciso e indeterminado donde los haya: el «valor de mercado», o si se cumplen las peores previsiones en la Unión, el «valor razonable» consagrado, al parecer por las NIC.

Y aun indicando, para finalizar, que la introducción de elementos objetivos o estandarizados en la estimación directa aproxima ésta a la estimación simplificada u objetiva y facilita el paso de ésta a aquélla. Y que tal facilidad se acentúa si se establece un escalón intermedio donde los elementos objetivos tengan un mayor peso, como se hizo en España, quizás con demasiadas cautelas, con la estimación directa simplificada. El paso del régimen simplificado a la estimación directa puede verse facilitado también con la aplica-

ción sólo a la estimación directa y no a la objetiva de los beneficios fiscales reconocidos en la regulación del tributo. La inaplicabilidad de los beneficios fiscales potencia el carácter simplificador de la estimación objetiva. Aun desde la perspectiva de los que, como yo, creen en la supresión generalizada de los beneficios fiscales y regímenes especiales en todos los tributos del sistema, es la línea fundamental a seguir para lograr la simplificación de todos los sistemas tributarios.

COMENTARIO AL TRABAJO «COMPLICACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD»

Ana María PITA GRANDAL

Catedrática de Derecho financiero y tributario
Universidad de Vigo

He de reconocer que recibí con emoción la invitación a participar en este particular *liber amicorum*, que a partir de la iniciativa de un grupo de colegas, perfíló con mano firme, como suele hacer casi todo, el destinatario del mismo, mi querido maestro el profesor Ferreiro. Es así que se ocupó de elegir los trabajos cuya glosa nos hemos propuesto en este libro, pues quién mejor que él para decidir los contenidos que reflejan de manera más clara su pensamiento.

Mi participación en este homenaje ha venido decidida, como la de todos, por la amistad o por la condición de discípula. En mi caso, quiero pensar que por ambas, y aunque no han sido condición para la invitación, añadido otras dos razones por las que siento que participo en este homenaje: la admiración y el afecto.

Emprender la tarea de escribir estas páginas que necesariamente han de versar sobre un trabajo doctrinal —«Complicación y simplificación. Contabilidad y fiscalidad»— han supuesto para mí un esfuerzo adicional en la medida en que deseo manifestar en estas páginas no sólo una reflexión sobre la mencionada obra, sino una serie de pensamientos y sentimientos acerca del autor y su obra al completo. Se trata de un reto importante, como podrá sin duda concluirse, teniendo en cuenta la talla del homenajeado.

I. EL AUTOR. EL MAESTRO

Tengo del autor, de mi maestro, algunos recuerdos que en estos días ocupan mucho tiempo mi pensamiento y que tienen que ver con mi incorporación al estudio de la disciplina del Derecho financiero y tributario.

Por razones cronológicas, pertenezco a una generación de Licenciados que cuando abordamos el estudio del Derecho financiero y tributario, disponíamos de una novísima Constitución, una Ley General Tributaria adulta e incompatible en algunos aspectos con el marco de un Estado de Derecho, y escasísimos textos doctrinales que

explicaran el futuro de un sector del ordenamiento abocado a una importante transformación, en la que descansaría, en buena medida, el desarrollo de la democracia española. Entre esos textos se encontraba el *Curso de Derecho Financiero Español* al que algunos accedimos a pesar de que los profesores responsables de la disciplina no habían aún reparado en él.

A pesar del contexto, y tal vez debido a mi afición por la lectura de libros de economía, o a mi buena disposición para entender contenidos que exigían una elemental comprensión del cálculo matemático, decidí encaminar mi profesión hacia el estudio de la materia del Derecho financiero y tributario, para lo que debería abandonar Santiago.

Sin embargo, permanecí en la ciudad universitaria, merced a la incorporación del profesor Ferreiro a la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela, que vino precedida de una gran expectativa no sólo por la repercusión de su Curso sino también por la consideración de su persona: la Universidad de Santiago acogía nuevamente a un brillante profesor, formado en su primera etapa de jurista en sus aulas.

Recuerdo claramente nuestra primera entrevista en la segunda planta de la Facultad de Derecho, en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario, donde el profesor Ferreiro ocupaba uno de los despachos destinados a los profesores adjuntos según denominación de aquellos años, ya que había rehusado ocupar el de «Catedrático», más amplio, sin duda, aunque más sombrío e inhóspito, desde mi punto de vista y, probablemente también, desde el suyo. Acababa de llegar yo a Santiago después de un largo período en mi tierra de adopción, el Uruguay, con la única finalidad de presentarme, explicarle que estaba en posesión de una beca de investigación y solicitarle la dirección de mi tesis doctoral. Su mirada inteligente, inquisitiva y perspicaz me produjo una impresión que siempre recordaré. También recuerdo que se dirigió a mí con toda la seriedad y solemnidad que esos momentos requieren y me dijo: «ya veremos si nos entendemos». A lo que respondí, y aseguro que sin arrogancia: «si en algún momento considera que no nos entenderemos le ruego que me lo haga saber, cuanto antes mejor, para no perder el tiempo».

En los escasos años de convivencia académica en la vieja Universidad, quien había llegado como autor del ya famoso Curso, se convirtió para mí en mi Maestro. La lectura de su obra fue la llave que me introdujo en una visión del Derecho financiero y tributario que me ha acompañado, afortunadamente, toda mi vida. Comparto con él, porque de él he aprendido, una visión del ordenamiento respetuosa con la jerarquía normativa, con los principios constitucionales que inspiran el ordenamiento jurídico, en particular, con la tutela judicial efectiva, con la seguridad jurídica y la certeza del Derecho. Respetuosa, en fin, con el Estado de Derecho y la separación de poderes que se encuentra en la base del mismo.

No estoy segura de haber respondido fielmente a todas sus expectativas como discípula, aunque puedo asegurar que he intentado estar a la altura. Como contrapartida durante los años, a veces duros, de consolidación académica, he de decir que siempre me he sentido respaldada por mi maestro, a pesar de que, como ambos sabemos, en no pocas ocasiones tal vez le hubiese salido más rentable, por aquello del dos por uno, haber flaqueado en la tarea de compartir mi empeño. Las largas conversaciones telefónicas entre Santiago y Barcelona fueron el vehículo de una comunicación permanente y sincera, que nos permitían permanentemente comentar temas e incluso establecer estrategias.

Los años han transcurrido y afortunadamente hoy tengo la oportunidad de plasmar estas líneas que sin duda no serán suficientes para reflejar tantos sentimientos, aunque lo intente, en los que se entremezclan el afecto y la consideración por la persona y el amigo, la admiración por las ideas del autor y el reconocimiento y agradecimiento a mi maestro.

II. SU OBRA

La obra del profesor Ferreiro es, como todos sabemos, muy extensa, prolijísima y cargada de inteligencia. Pero si pretendo reflejar la importancia de la misma, su trascendencia, creo que debo encontrar una expresión capaz de definirla. En este sentido, desde mi visión de las cosas, y por la oportunidad que he tenido y tengo de conocerle en su evolución permanente, no exenta de algunas contradicciones como es natural, he de decir que la obra del profesor Ferreiro es reflejo fiel de su íntimas convicciones jurídicas, a partir de un intenso conocimiento de la esencia del pensamiento humano fruto de la indagación personal y permanente. Con independencia de intereses, conveniencias o posiciones pretendidamente correctas siempre que expresa su posición por escrito o a través de conferencias, es posible percibir su profunda convicción respecto de las posiciones que sostiene, lo que le hace grande y carismático. Algunos pueden pensar que exagero, en cuyo caso les invito a que buceen en sus razones más íntimas y podrán encontrar los motivos de estos pensamientos.

Su *Curso de Derecho Financiero Español*, primero, durante más de seis lustros y sus *Instituciones de Derecho Financiero*, después, en particular con su contenido actual, constituyen el legado de un gran jurista a la historia del pensamiento jurídico español, de los que marcan no sólo la senda de la doctrina sino también de la política legislativa de un país. La calidad de esta obra es reflejo de su dimensión de profesor porque no sólo está escrita para expertos sino que tiene la muy apreciable cualidad de hacer comprensible el Derecho financiero y tributario a los estudiantes de Derecho, como he tenido ocasión de comprobar muchas veces. Se trata en definitiva de un Manual que tiene un contenido mucho más rico que los manuales al uso, y se puede decir que se ha consagrado como la obra del siglo XX más importante y con mayor influencia en el Derecho financiero y tributario de nuestro país y de América Latina.

No se haría justicia a su figura si se limita la referencia a su obra al Curso o a las Instituciones. El profesor Ferreiro ha plasmado en multitud de ensayos, artículos, capítulos de libros y conferencias, su punto de vista sobre un amplísimo número de aspectos del Derecho financiero y tributario, aportando en cada uno de ellos una posición original y valiente, constituyendo referencias inexcusables de muchos estudios posteriores.

La obra del profesor Ferreiro refleja desde hace muchos años una profunda preocupación por la creación del Derecho, por su dimensión reguladora de las relaciones que se establecen entre los distintos sujetos que interaccionan en nuestra sociedad. Su preocupación ha venido siendo desde hace mucho tiempo la claridad y la certeza del Derecho, en definitiva, la seguridad jurídica. Y esta preocupación le ha conducido a analizar situaciones y problemas de máximo interés, como éste que constituye el motivo de esta intervención.

III. «COMPLICACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD»

Bajo este título el profesor Ferreiro aborda dos problemáticas perfectamente es- cindibles pero unidas, desde mi punto de vista, por un mismo *leitmotiv*: que el or- denamiento jurídico tributario sea accesible, comprensible en aras de la certeza del Derecho, entendida como manifestación de la seguridad jurídica.

En una primera parte aborda la cuestión de la incomprensible complicación del siste- ma tributario a pesar de caracterizarse por ser una «estructura impositiva básica simple».

Son perfectamente asumibles, desde mi punto de vista, la mayor parte de sus pos- tulados para la simplificación del sistema tributario:

En primer lugar, la existencia separada de un impuesto de sociedades que grave una especial capacidad, evidenciada por la acumulación de medios, y un impuesto sobre la renta de personas físicas en el que podrían integrarse o compensarse las rentas de pequeñas empresas incluso con forma societaria. Es perfectamente defendible una estructura de la imposición directa integrada por dos impuestos con esas característi- cas. De hecho el legislador español manifiesta esa voluntad cuando remite a las normas del Impuesto de Sociedades para la determinación de la base imponible del rendimien- to empresarial que resulta gravado en el IRPF. Hay que indicar, sin embargo, que esa técnica de remisión que supone, al mismo tiempo, aplicación de normas particulares contempladas en la ley del Impuesto, que en definitiva corrigen el resultado obtenido por la simple aplicación del IS, no hacen sino introducir complejidad en el sistema. En relación con el gravamen sobre la renta de los no residentes, hay que tener en cuenta que esta solución legislativa ha venido a incluir en el mismo texto a los no residentes, personas físicas y jurídicas, con y sin establecimiento permanente. De forma congruen- te con el postulado anterior, y si se gravasen en el mismo impuesto la renta de perso- nas físicas y jurídicas de relativa entidad, reservando el IS para las grandes sociedades, cobraría pleno sentido la eliminación de este gravamen autónomo y su integración en los correspondientes impuestos sobre la renta.

En segundo lugar, la propuesta de supresión de los impuestos especiales debe ser asumida sin lugar a dudas, porque su existencia se debe en buena medida a su facilidad recaudatoria, a la posibilidad de respuesta inmediata que resulta de la modificación de la tarifa y, sobre todo, a la inercia y la demagogia política, como señala el autor.

Sin embargo, en relación con el gravamen sobre las sucesiones, debo realizar una reflexión particular, a pesar de compartir que todas las adquisiciones, y por su- puesto las «*gratis et amore*», deberán estar gravadas. También rechazo el demagógico argumento de la doble imposición, pero entiendo que en esta materia existen otros argumentos posibles para propugnar la eliminación del gravamen, aunque se pueda someter a imposición la riqueza en otro impuesto, en particular, el IRPF. En muchos casos, desde mi punto de vista, el exceso de gravamen sobre las sucesiones no tiene justificación aunque la adquisición sea gratuita. En estos tiempos de cierto privilegio para la denominada renta del ahorro no parece que estas adquisiciones deban estar sometidas a un gravamen progresivo e incluso a un coeficiente multiplicador. Otra cuestión relacionada con ésta es la de la conveniencia, en atención a los principios de capacidad económica e igualdad, de replantear el gravamen sobre las plusvalías de bienes y derechos que se ponen de manifiesto por el fallecimiento de su titular y que, como es sabido, se gravaron, en tiempos, en nuestro IRPF.

Su fundada crítica a las excepciones, exenciones, regímenes especiales, a las nor- mas ambiguas e indeterminadas en los términos que utilizan, a las normas que declaran justo hoy lo que mañana es injusto procurando injustas discriminaciones, la suscribo en sus términos exactos. En varios párrafos de su trabajo expone ejemplos a los que no puede resultar indiferente un jurista.

Por mi parte y abundando en los ejemplos del absurdo jurídico en el que se desen- vuelve con tanta frecuencia nuestro legislador, me gustaría añadir el caso de la evolu- ción del régimen tributario de los rendimientos de capital mobiliario en nuestro IRPF. Sería excesivo para este lugar realizar una exposición minuciosa de dicha evolución, tomando en consideración sus momentos más destacables. Me voy a limitar a enunciar algunos aspectos de esa regulación e intentaré explicarla. Lo primero que se puede decir en esta materia es que el régimen de los rendimientos de capital mobiliario en nuestro ordenamiento ha seguido fielmente los caminos marcados por el devenir del mercado financiero, particularmente el relativo a los activos que reflejan operaciones especulativas. En este sentido es suficiente tener en cuenta que cuando las entidades financieras vivían sus momentos de gloria y requerían grandes cantidades de dinero, el IRPF privilegiaba las imposiciones a largo plazo, en las que no se vieran modificadas las posiciones, permitiéndoles gozar de un régimen de tributación muy reducido en el momento de la percepción de los rendimientos. En algunos de estos supuestos el tipo medio de gravamen no superaba el 5 por 100. Se trataba de estimular la inversión en seguros que invertirían en fondos, muchos de los cuales se nutrirían de activos que pocos años más tarde se conocerían como «tóxicos». La modificación posterior de la ley del IRPF vino a poner de manifiesto que los activos financieros privilegiados debían caer en desgracia, que lo que en un momento era bueno, poco tiempo después dejó de serlo. En la línea del profesor Ferreiro, es preciso rechazar de manera rotunda que la ley tributaria se instrumentalice al servicio de intereses particulares, contrarios a los intereses de los contribuyentes.

La segunda parte del trabajo está dirigida a analizar la sustitución de la norma- tiva fiscal por la normativa contable para la determinación de la base imponible en los impuestos que gravan el beneficio empresarial. A modo de introducción a esta cuestión conviene recordar que la LJS introducida en nuestro país en 1978 regulaba los componentes de la base imponible de forma minuciosa y regulaba el régimen de determinación directa de la base imponible. En la Ley de 1995 y en aplicación de una técnica jurídica que tiene tantos detractores como defensores, se produjo la sustitución de la normativa fiscal por la contable. De todos modos y haciendo honor a la verdad, nuestro ordenamiento no practica una sustitución total de la normativa fiscal por la contable, sino que adopta una fórmula en algún sentido híbrida: la base imponible se determina corrigiendo el resultado contable.

Como señala el autor en su trabajo, la sustitución de normas fiscales por normas contables «supone un ataque directo a la racionalidad del sistema en cuanto supo- ne la aplicación de normas dictadas con fines distintos a una realidad diferentes de aquélla para la que fueron pensados». Supone, además, conculcación del principio de legalidad que en materia tributaria presenta exigencias más rígidas que en Derecho mercantil, toda vez que la remisión a la normativa contable incluye a las normas re- glamentarias que la desarrollan y en las que el ICAC, entidad privada, desempeña un papel fundamental, lo que supone dejar en manos de los propios contribuyentes o de sus expertos contables el arbitrio del contenido de sus bases imponibles. En la situa- ción actual, marcada por la desconfianza en los mercados financieros y, también, por la desconfianza en las normas contables así como en los resultados de las auditorías, el

Derecho tributario no debería renunciar a regular cada una de sus categorías jurídicas. Entre otras razones, porque es posible que la técnica jurídica aplicada para delimitar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades explique, su bajo nivel recaudatorio, aunque a la técnica contable se unen las múltiples exenciones y excepciones, regímenes especiales y bonificaciones, que tradicionalmente se han incorporado al texto del impuesto.

En ese sentido, el autor destaca la necesidad de simplificar el sistema tributario por dos vías. La primera, por la adopción de parámetros más visibles, más sencillos, de definición de la base imponible. Se trata, entiendo, de garantizar no sólo un cierto nivel de recaudación sino también de control, como presupuestos necesarios para la realización de los principios de capacidad económica e igualdad.

La segunda vía de simplificación del sistema tributario estaría representada por la supresión generalizada de beneficios fiscales, de regímenes especiales, de exenciones o excepciones a la normativa general. Y esta segunda vía también está al servicio de la realización de los referidos principios de capacidad económica e igualdad.

Realmente, y siempre desde mi punto de vista, el autor no propugna, sin más, la desaparición de todo tipo de excepcionalidad en las normas tributarias. Como es sabido, las exenciones o los beneficios fiscales constituyen técnicas jurídicas que aproximan el tributo a la realidad de ciertos sujetos, con la finalidad primordial de realizar una discriminación positiva, dirigida a la realización del principio de capacidad económica en términos de igualdad. Sin embargo, cuando la excepcionalidad, los beneficios fiscales, las exenciones, los regímenes especiales prosperan y proliferan, se convierten en la regla general y pasan de ser medios para la consecución de los objetivos de justicia, a ser un instrumento al servicio de la injusticia.

Las normas que prevén tratamientos tributarios excepcionales y más beneficiosos se convierten en un instrumento de perversion cuando están al servicio de grupos económicos de poder, que buscan obtener el mejor tratamiento posible y consiguen, además, merced a la complejidad que esas normas introducen en el sistema tributario, que los ciudadanos no perciban la verdadera distribución de la carga tributaria.

Es por ello que trabajos doctrinales como éste constituyen esfuerzos extraordinarios a favor del Estado de Derecho y de la democracia. Son demasiados los autores que se pliegan a las posiciones de la política dominante plasmada en leyes viciadas, o a los intereses de grupos económicos que pagan con generosidad estudios interesados. Por que, como señala el profesor Ferreiro «el poder ha tratado siempre de que los tributos se vean en lo posible como algo ajeno a las exigencias del Derecho. Y el poder siempre tiene quien le escriba».

En definitiva, este texto es una llamada a la recuperación del Estado de Derecho, porque hay muchas formas de destrucción del mismo pero todas terminan en una dictadura, que en palabras de Norberto Bobbio «corrompe el ánimo de los hombres, los conduce a la hipocresía, a la mentira, al servilismo». Me pregunto cuántos de estos síntomas se vienen poniendo de manifiesto en el comportamiento social.

GLOSA AL ARTÍCULO «COMPLICACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN, CONTABILIDAD Y FISCALIDAD»

Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ

Catedrático de Derecho financiero y tributario
Universidad Central de Barcelona

1. El trabajo que me corresponde glosar en este *Liber Amicorum*, al que concuerdo gustoso de rendir sentido tributo al maestro y al amigo, se inscribe en una etapa reciente de la producción del profesor Ferreiro. En los primeros años de este siglo después de haber dedicado varios años a impulsar la nueva Ley General Tributaria y cerrada ya su etapa como Defensor del Contribuyente, la trayectoria científica de Ferreiro apunta hacia la política fiscal como medio de superación de un Derecho positivo insatisfactorio, condenado a la mediocridad desde el punto de vista técnico y a un sonoro fracaso en la consecución de los postulados constitucionales de justicia tributaria. De esa época son algunos de los trabajos agrupados en este libro además de que comentamos ahora —«Simplificación, base imponible y renta empresarial», 2006 y «Resultado contable y base imponible. Deslegalización, autodeterminación y delito» 2007—, y también varios trabajos colectivos encabezados por Ferreiro. Estos son, precisamente, aquellos en los que con más intensidad se aprecia un especial interés por dar un sentido, una utilidad, al trabajo y al esfuerzo que toda investigación conlleva y encaminar, asimismo, esa dedicación en la búsqueda de soluciones normativas más sencillas, simples y eficaces. Y, consecuencia de ello, muy probablemente, más justas.

Los trabajos a los que me refiero son los dos informes desarrollados por el Grupo de Investigación «Derecho Tributario y Política Fiscal» de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona en los que el profesor Ferreiro figuró como investigador principal hasta el pasado año. No voy a desviar la atención del trabajo que me toca glosar pero no quiero dejar pasar la ocasión de referirme a estos informes dado que, obviamente, por sus características, no figuran entre los trabajos seleccionados para integrar este libro y no sería justo que al pasar revista a la obra de mi maestro quedaran relegados a un innerecido olvido.

El primero de ellos lleva por título «La justicia tributaria en España» (2005) y constituye un testimonio extraordinariamente documentado del estado de la justicia tributaria en nuestro país. Al diagnóstico se llega mediante el estudio del Derecho comparado, el análisis histórico de nuestras instituciones, el manejo de las estadísticas