

LA GÉNESIS DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA EN ESPAÑA: DEL SUBSIDIO INDUSTRIAL Y DEL COMERCIO AL IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE LAS SOCIEDADES Y ENTIDADES JURÍDICAS



JORGE TABOADA VILLA

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
| Universidad de Santiago de Compostela

I. Introducción

«La historia ocurre dos veces, la primera como una gran tragedia y la segunda como una miserable farsa». Con esta frase da comienzo KARL MARX su obra «El 18 de brumario de Luis Bonaparte», no sin haberse inspirado, eso sí, previamente en el filósofo alemán HEGEL.

Con esto, queremos poner de relieve la importancia que puede llegar a tener el estudio de la tributación desde un prisma pretérito y su análisis evolutivo a través de la línea temporal. De este modo podemos obtener una visión ciertamente más amplia de las características ínsitas a un sistema fiscal, así como una mayor comprensión de los motivos que auspiciaron las estructuras tributarias modernas. Por ello resulta necesario, para no reproducir errores en el futuro, conocer las limitaciones que emanan del pasado.

En lo concerniente a nuestro territorio, a mediados del siglo XVIII ya estarían previstas determinadas figuras impositivas ciertamente complejas denominadas «rentas provinciales», que experimentarían un intento de armonización a través de la Única Contribución[1]. Este proyecto, promovido por el Marqués de la Ensenada en el año 1749, consistía en un impuesto de carácter directo sobre la riqueza industrial y comercial que, debido a la resistencia opuesta por «población privilegiada», no tendría mucho recorrido. Por ello, para encontrar al primer tributo que gravase de manera efectiva los ingresos obtenidos en el seno de actividades comerciales e industriales habría que esperar al año 1810, cuando se introdujo el Impuesto de Patentes, gozando éste, eso sí, de una existencia irregular, efímera y tortuosa[2].

La intención de este trabajo será la realización de un breve análisis de todas las figuras consideradas como antecedentes del actual Impuesto sobre Sociedades. Nos parece acertado establecer su *dies a quo* a mediados del siglo XIX, estando auspiciada tal decisión por un destacado hito acaecido en la referida época que marcará el rumbo de la fiscalidad en el ámbito nacional y, por otro lado, su *dies ad quem* en la fecha en que el mencionado tributo adquiere tal denominación, concretamente en 1957.

II. La Reforma Tributaria de Mon-Santillán y el Subsidio Industrial del Comercio

1. La Reforma Tributaria de Mon-Santillán

Mediante la promulgación de la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845, se propició la puesta en marcha de la Reforma Tributaria de MON-SANTILLÁN, provocando, de este modo, la ruptura con los métodos fiscales presentes en el Antiguo Régimen. La citada Reforma, considerada como la semilla del sistema tributario moderno, aunaba una serie de particularidades, muchas de ellas novedosas para la época, que le dotarían esa elevada transcendencia. Al hilo de esto, ALBIÑANA sostenía que, de manera previa «no existió un sistema de impuestos, aunque no se juzgue la época de la perspectiva de hoy y, sobre todo, sin tener en cuenta la estructura económica y el nivel cultural del país de entonces. No obstante, la multiplicidad y la variedad de los gravámenes existentes antes del día 23 de mayo de 1845, no obedecían a criterio alguno de racionalidad fiscal, ni respondían a los cuadros impositivos ya vigentes

en otros países»[3]. Quizás sea esta la razón por la que está considerada como la reforma con más relevancia de los siglos XIX y XX hasta la producida en 1978, que transformó la imposición directa, y la del 1986, que hizo lo propio con la indirecta[4]. En concreto, integró ese necesario avance que llevaba implícita la transición hacia un sistema tributario que superase la fiscalidad medieval. Si bien es cierto que sus efectos no fueron tan eficaces como se esperaba, esta nueva regulación se extendería -con alguna modificación- durante lo que restaba de siglo. Las medidas que contenía estaban inspiradas en el método tributario francés, que consistía en el establecimiento de impuestos de producto, pivotando la fiscalidad sobre impuestos reales, siendo los personales complementarios a éstos, denominándose «estilo tributario latino»[5]. Por ello, este sistema impositivo estaría presidido por el principio de distribución real en detrimento de la personal[6], apoyándose en los principios teóricos de reparto de la carga tributaria vigentes en Europa en aquel momento, que se manifestarían hasta el año 1978[7].

Como principal característica podemos destacar que su razón de ser descansaría sobre la propiedad inmobiliaria, elevando e incrementando el gravamen que soportaban las propiedades inmuebles, por lo que la imposición sobre la renta iría de la mano de la riqueza inmobiliaria[8]. De este modo, los rendimientos de capital y trabajo quedarían al margen, estableciéndose, como ya hemos expuesto, la tributación de producto[9].

Hasta entonces, tanto el comercio como la industria no eran objeto de gravamen en España ya que, con excepción de los reinos de la Corona de Aragón, en el restante territorio se consideraba suficiente la incidencia que tenía la tributación indirecta[10].

Conviene mencionar también, que la imposición derivada de esta reestructuración trató de un modo más favorable a las actividades industriales y comerciales frente a las agrarias debido al proceso de industrialización que experimentaba el Estado[11].

Con todo esto, se cumplía el mandato constitucional de introducir los principios de generalidad,



uniformidad territorial y sistematización, consiguiendo, de este modo, una mayor eficiencia recaudatoria y burocrática. Éstos llegarían para poner fin a ciertos privilegios tributarios, así como a las fiscalidades paralelas[12]. Adicionalmente, los diseñadores de la Reforma tendrían en cuenta el principio de capacidad de pago y las limitaciones de la tributación mediante el consumo como un índice de la capacidad tributaria[13], observándose ya, por aquel entonces, las incidencias que este provocaría sobre el principio de capacidad económica. Sin embargo, pese a la suave presión fiscal que se instauró sobre la población en su conjunto, también es cierto que su reparto se efectuaría de un modo heterogéneo sobre la misma[14].

Pues bien, a través de esta novedosa estructura fiscal, se instauraron una miscelánea de impuestos, tanto directos como indirectos: Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería; Contribución sobre inquilinatos; Derecho de hipotecas; Impuestos al consumo de especies determinadas y, por último, el Subsidio –también determinado Contribución-Industrial y del Comercio, al que, podemos considerar de forma endeble, como una antesala de la imposición

directa empresarial en nuestro país. Ciertos autores como SANZ GADEA se refieren a este Subsidio como «el primer intento de gravar los beneficios de las entidades jurídicas»[15].

2. Subsidio Industrial y del Comercio

Esta figura tributaria estaría prevista en el artículo sexto de la Ley de Presupuestos de 1845, que rezaba: «se establece sobre las bases adjuntas señaladas con la letra B la contribución que con el nombre de Subsidio de la industria y comercio pagan actualmente estas clases, en la cual se refunde el cupo industrial de la de Culto y Clero...»[16].

En concreto, tal y como expone ESTAPÉ RODRIGUEZ[17], las bases recogidas con la letra B podían cuantificarse en quince. Cada una de ellas definiría algún elemento del tributo: los sujetos, los derechos, exenciones etc. Adicionalmente y, siguiendo al mismo autor, se establecían las tarifas, que se dividían en tres: «tarifa general de las industrias y profesiones que han de contribuir por la siguiente base de población», «tarifa extraordinaria no sujeta a la base de población» y por último la «tarifa especial para la industria fabril y manufacturera».

Dicho Subsidio -basado en el método francés[18]-, estaba compuesto de dos derechos diáfananamente diferenciados; uno tenía la consideración de fijo, y el otro variable. El primero vendría determinado por la localización en la que se ejerciese la actividad (industria, comercio o profesión) siendo el tamaño de la población el criterio empleado para fijar la cuota correspondiente. Mientras que el segundo derecho guardaba relación con el alquiler pagado por el edificio o local de negocios en donde se desarrollara la actividad, suponiendo que existía cierta conexión entre ese flujo de renta y el propio beneficio.

Este tributo no estuvo exento de polémica, ya que, mediante una serie de protestas, se pondría en tela de juicio el método destinado a determinar la riqueza gravada, argumentándose que el derecho proporcional era el que podía otorgar de un modo más eficiente la importancia del negocio y como consecuente la capacidad de pago[19]. No obstante, los tipos impositivos presentes en este impuesto desde su implantación serían más elevados de lo que SANTILLÁN y su resto de artífices consideraban óptimos para la no desincentivación del comercio y la industria[20]. Debido a esto, un año después de su instauración, el propio SANTILLÁN llevaría a cabo una modificación regresiva de esta figura impositiva[21], que está considerada como el segundo mayor fracaso de esta Reforma después de la Contribución de Inquilinatos[22].

III. La Reforma Tributaria de Fernández Villaverde y la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria

1. La Reforma Tributaria de Fernández Villaverde

Debido a las incipientes limitaciones inherentes a la Reforma de MON-SANTILLÁN y, con el déficit público como punta del iceberg agudizado por los conflictos bélicos de la época -Guerra hispano estadounidense, entre otras-, en el año 1900 se llevaría a cabo otra reestructuración tributaria, la cual perfeccionaría el sistema fiscal establecido hasta entonces[23]. No obstante, entre ambos períodos se produjeron ciertas modificaciones en el mismo que, sin embargo, no tendrían los efectos fructíferos que de ellas se esperaba[24].

La Reforma a la que ahora nos referimos ostentará elevada importancia, porque, con ella, se establecerían

ciertos tributos que sentarían las bases de la imposición directa tal y como hoy en día la conocemos. De hecho, la Exposición de Motivos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, publicado por el Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre, expone lo siguiente: *«la Ley de veintisiete de marzo de mil novecientos estableció la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, auténtico germen de la moderna imposición sobre la renta en nuestro ordenamiento. Sus principios teóricos y los mecanismos técnicos contenidos en ella han subsistido hasta nuestros días en mayor medida de lo que pudiera parecer a primera vista; buena prueba de ello lo constituye la referencia a las valoraciones contables y el sistema de retención en la fuente de los rendimientos procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario»*.

La puesta en marcha de la renovación se llevó a cabo empleando una técnica legislativa y un desarrollo reglamentario que rozaría la perfección ya que, incluso, los proyectos de ley se caracterizaban por ser más perfectos que los propios textos definitivos que aprobarían las Cortes *a posteriori*[25].

A través de la Reforma de FERNÁNDEZ VILLAVERDE, se actualizaron ciertas figuras impositivas ya instauradas en el escenario estatal[26] -en especial los impuestos de producto- y se implantaron otras que gozarían de elevada importancia. Nos referimos con esto a la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. No obstante, no se incluyó entre aquéllas ninguna que fuese destinada a gravar la renta de un modo personal[27], estando ya previstas en ciertos países por aquel entonces[28]. De hecho, ciertos autores afirman que se emplearía el espejo del modelo italiano para canalizar la reforma. En este sentido, BELTRÁN FLOREZ esgrime un coherente motivo de fuente u origen: *«Villaverde prefirió inspirarse en los métodos impositivos italianos, pues la Contribución de Utilidades se parecía bastante al impuesto della ricchezza mobile, creado por Cavour en 1864»*[29]. Sin embargo, *a sensu contrario*, CALVO ORTEGA sostiene que: *«la reforma es obra personalísima de Fernández Villaverde, que no se inspiró en modelo alguno, aunque se haya afirmado su semejanza con la Reforma italiana de 1894...tal paralelismo es más aparente que real»*[30]. Al hilo de

esto, el propio VILLAVERDE dejaría entrever su admiración por el modelo del «*Income Tax*» inglés, con las miras puestas a que el futuro de la Contribución de Utilidades se convirtiese en un impuesto sobre la renta[31]. Será el propio político quien despeje todas estas dudas al afirmar que ni implantó un sistema como el *Income Tax*, ni como el presente en Italia, ni instauró un impuesto sobre todas las rentas, con el fin de no perturbar ni alterar profundamente el sistema tributario[32].

2. La Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria

Se puede considerar como la novedad más relevante de la Reforma y, una muestra de ello radica en que la fecha de ésta se engarza con la de la norma que implantó el mencionado tributo, la Ley de 27 de marzo de 1900[33]. Sea como fuere, debido a las implicaciones futuras que tendrá sobre la imposición directa empresarial, centraremos únicamente el foco en pormenorizar – de un modo sucinto- la citada figura, dejando al margen el resto de sus acompañantes.

Dicho impuesto, tal y como argumenta MARTORELL LINARES «*refundía la Contribución sobre sueldos y asignaciones junto con varias partidas de la Contribución Industrial y un nuevo gravamen sobre los intereses de los títulos de deuda pública*»[34]. Un claro indicio de esto lo encontramos en que ciertos conceptos que la constituyen provienen del Subsidio Industrial y de Comercio -entre otros- implantado en la Reforma de MON- SANTILLÁN medio siglo antes. Pues bien, con el nuevo tributo se gravarían ciertas fuentes de riqueza a través de tres tarifas que a continuación detallaremos.

En primer lugar, estaría prevista la Tarifa I, destinada a gravar los rendimientos del trabajo personales que, de manera previa, se resguardaban bajo otras figuras[35]. CALVO ORTEGA en un excepcional estudio acerca de esta reforma, trae a colación lo siguiente: «...creemos que esta tarifa I de utilidades es una verdadera sombra en los aciertos, que en general, presidieron la Reforma de Villaverde, en cuanto deja la situación en el mismo estado lamentable en que se encontraba» prosiguiendo, «el único mérito importante se produce en el campo de la ordenación y sistematización del gravamen: la imposición de las rentas del trabajo antes dispersas en el impuesto sobre sueldos y asignaciones, contribución

industrial y otras disposiciones ya citadas, se reúnen ahora en la Tarifa 1ª de la Contribución de utilidades»[36].

Por otro lado, los rendimientos del capital mobiliario resultaban gravados a través de la Tarifa II, que también surgió de la fusión de ciertos tributos[37]. Del mismo modo que antes, nos parece interesante volver a hacer hincapié en el trabajo del referido autor, que extrae, acerca de esta Tarifa, cuasi las mismas conclusiones que de la anterior: «*la reforma supone un avance en la ordenación, sistematización y ubicación del tributo, juntos a otros retoques, de menos importancia. Junto a esta vertiente positiva, se mantienen defectos existentes anteriormente, siendo aquí el más importante la baja tributación de los intereses de los préstamos. Por otra parte, se da entrada, que antes no existía, al fenómeno de la doble imposición de los beneficios de las sociedades*»[38]. Esto último será realmente relevante en el devenir de la tributación societaria, ya que esa doble imposición siempre ha actuado como una auténtica espada de Damocles sobre el nexo existente entre la tributación directa y sus dos vertientes: la física y la societaria; llegando incluso tal traba hasta nuestros días.

Para entender lo anterior resulta menester exponer lo previsto por la Tarifa III, debido a que, para hacer surgir esa doble imposición, será necesario gravar paralelamente al capital mobiliario -dividendos- y los rendimientos de las sociedades, siendo este último concepto el destinado a tributar a través de la tercera Tarifa. Llegamos así al verdadero germen de la imposición societaria actual. No obstante, su contenido resultaba ciertamente cicatero, por lo que habría que esperar unos años para obtener una nítida concepción de ésta, concretamente hasta 1920, cuando se regulasen de una manera más prolija las tarifas de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria[39]. En particular, dichas limitaciones, afectaban a cuatro pilares fundamentales del tributo: el sujeto pasivo, el hecho imponible, la base imponible y los tipos de gravamen[40]. Pese a ello, CALVO ORTEGA, de un modo optimista, concluye que: «*la Ley de 27 de marzo de 1900 ofrece una vertiente positiva. Supone, evidentemente, un avance en la ordenación y sistematización del tributo. Así, la contribución*

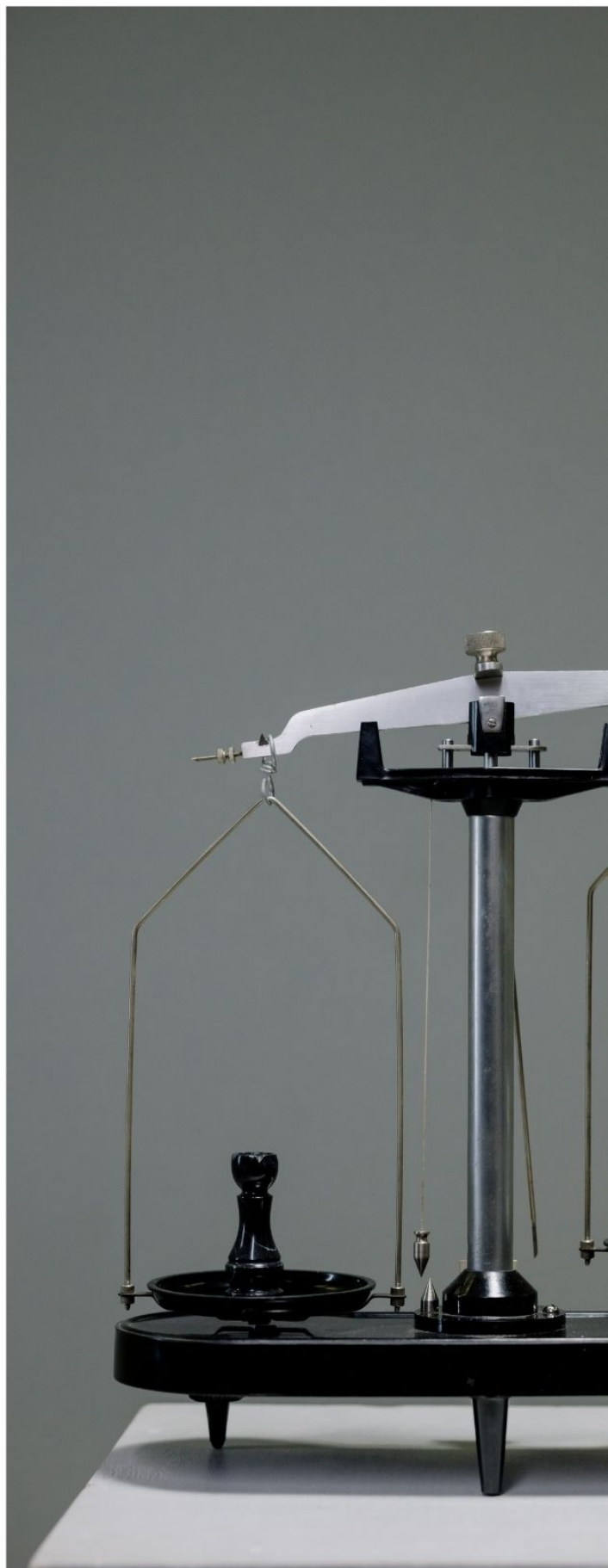
industrial queda como un gravamen por el mero ejercicio de una actividad o industria con independencia absoluta de los rendimientos que de tal actividad o industria se obtuvieran efectivamente. Por el contrario, la Tarifa III se configura como un impuesto sobre beneficios»[41]. Será este el motivo por el cual, dicho tributo esté considerado como el auténtico embrión del Impuesto sobre Sociedades actual.

Las consecuencias que tendría en términos fácticos podrían catalogarse como prácticamente inocuas, ya que esta Tarifa únicamente recaudaría un 3% de la totalidad del tributo y, a pesar de que la población industrial no era tan elevada, lo cierto es que ese porcentaje es realmente ínfimo, dejando entrever la enorme evasión que rodeaba a la figura[42].

IV. Reformas de los primeros años veinte y el Texto Refundido de 1922

1. Las primeras reformas

Conviene mencionar, al hilo de los siguientes cambios de cierto calado experimentados por la imposición societaria –todavía amparada bajo el paraguas de la Contribución de Utilidades– que no se llevarían a cabo en el seno de ninguna reforma tributaria de grandes dimensiones. Desde la introducción del citado tributo, se produjeron una serie de leves modificaciones que afectaban a su contenido –1907, 1910 y 1911– a la par de un proyecto de reforma de la Tarifa III. No obstante, serían seis los intentos no fructíferos relativos a su implantación, consiguiéndose finalmente con la promulgación de la Ley de 29 de abril de 1920[43]. Posteriormente, mediante la Ley de 26 de julio de 1922 se volvería a modificar levemente, para desembocar en la aprobación del Real Decreto de 22 de septiembre de 1922, que contenía el Texto Refundido de la misma fecha. Tal y como esgrime SANZ GADEA, este proyecto emanaría de la obra de ANTONIO FLORES DE LEMUS quien, mediante un conjunto de designios tributarios propuestos a principio de siglo, propició la denominada «*Reforma tributaria silenciosa*». Pues bien, uno de esos proyectos se recogerá en la referida Ley de 29 de abril de 1920, siendo el antecedente de la Ley Reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria[44]. Sin embargo, no será este el único autor que subraye la elevada relevancia de Flores de Lemus ya que, en el mismo sentido, ALBIÑANA[45] también pondría de manifiesto la no poca influencia del citado economista en el ámbito fiscal de principios de siglo.



Una clara muestra de ello será su papel protagonista en la contextualización y desarrollo del principio de personalidad relativo a las personas jurídicas que se introdujo con la citada Ley, inédito en nuestro sistema tributario por aquel entonces, que no volvería a tener un acusado protagonismo hasta el año 1978.

2. Modificaciones en la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Inmobiliaria tras el Texto Refundido de 1922

Con la aprobación de esta norma, esa falta de nitidez que caracterizaba a la Tarifa III -pese a los remiendos introducidos- se vio extinta, sentándose así las bases del tributo al exponer sus elementos de un modo más diáfano, resultando especialmente necesario debido al incipiente número de sociedades que estaban surgiendo[46]. Sin embargo, el objeto gravado permanecería inalterado ya que ésta seguía dirigida a someter las utilidades procedentes del trabajo juntamente con el capital, eso sí, con ciertos atisbos de personificación en su proceder, como podían ser la deducción de cargas financieras; el cómputo de todos los rendimientos atribuidos a la sociedad contribuyente -bien procedieran del alquiler o de la propia actividad-; el gravamen de las plusvalías; y la superposición de este tributo sobre los de producto, pasando a ser el principal sobre el resto de los catalogados como «*directos*»[47].

En lo concerniente a los sujetos pasivos se aumentaría notablemente su número, desglosándose detalladamente en la Disposición primera de la tercera Tarifa, presente en el Texto Refundido aprobado en 1922. Destacaremos a las sociedades anónimas, sociedades comanditarias por acciones, aquellas que limitasen la responsabilidad de los socios, regulares colectivas, comanditarias sin acciones, comunidades de bienes que explotasen negocios, sociedades o asociaciones que tuviesen algún fin lucrativo, etc. Esta dilatación de la sujeción pasiva según SANZ GADEA, «*fue fruto de la iniciativa parlamentaria, pues sabido es que Flores de Lemus deseaba limitar la tributación sobre el beneficio respecto de las sociedades capitalistas...tal vez porque entendiera que en las de tipo personalista debía aplicarse directamente el impuesto personal de los socios*»[48]. En resumen, los Ministros de Hacienda de la época se inclinaron por transferir el contenido del primigenio Subsidio industrial y de comercio, trasladando grupos de sociedades a la propia

Contribución de Utilidades debido a que, esta última, mediante el sistema de declaraciones juradas presente en su Tarifa III, gravaba con un carácter más fiel y real los beneficios de las empresas que la valoración de signos externos existente en la primera[49]. No obstante, esta regulación continuó con la tendencia de erigir la imposición societaria con un corte «*semidualista*», -coexistiendo con la imposición de producto- afectando así a todas las sociedades en favor de la tesis de la generalidad[50].

Por otro lado, en lo relativo a la cuantificación del hecho imponible, también se manifestaron ciertas alteraciones, ya que la base imponible pasaría a determinarse ahora atendiendo al beneficio neto, compensando así los ingresos brutos aflorados en el período impositivo contra los gastos que fuesen necesarios para su obtención. Así es como se recoge en la disposición quinta de la Tarifa tercera del citado Texto Refundido. Siguiendo de nuevo a SANZ GADEA, puede decirse que este método de mensurar la base se «*definió con una fórmula llamada a hacer fortuna*»[51].

En cuanto al tipo de gravamen, resulta necesario subrayar que, por entonces, tendría la consideración de progresivo, oscilando entre un 6% y un 15% sobre el beneficio neto. Podríamos catalogar a esto como una de las razones de la elevada transcendencia el principio de independencia de ejercicios[52], debido a que, si fuese proporcional, evidentemente, sería de menor calibre. El referido principio emana de la Disposición adicional 13ª del Texto Refundido que estamos analizando: «*la contribución por esta tarifa se liquidará por el mismo período de tiempo del ejercicio económico de la empresa y atendiendo solamente a los resultados económicos obtenidos en dicho ejercicio*». Lo cierto es que gozará de un acusado protagonismo en el devenir del propio Impuesto, sobre todo, en el ámbito de la compensación de bases imponibles negativas, donde se materializará una excepción al mismo.

Quizás, como última particularidad fáctica de la regulación introducida en los primeros años veinte, resulte necesario mencionar la relevancia que se le otorgó a las obligaciones formales, ya que se imponía al sujeto llevar la contabilidad ajustada al Código de

Comercio. En concreto, en la disposición quinta del cuerpo normativo se establece que: *«las depreciaciones y las pérdidas para ser computables a estos efectos, habrán de reunir las dos condiciones siguientes: Primera. Que sean efectivas; y Segunda: Que se hagan constar por la Empresa en los documentos de su contabilidad...»*. Desde entonces y, hasta nuestros días, esta práctica será compañera habitual de baile del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido COLL FRECHINA argumenta que *«en el aspecto contable se impone a todo contribuyente sujeto, la obligación de llevar a cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir, ajustada a los preceptos del Código de Comercio. Sin embargo, debemos enfatizar que la determinación de la renta imponible se llevaba a cabo por procedimientos administrativos tendentes a la aplicación e interpretación de las normas fiscales sobre la información obtenida del contribuyente. Resultando ocioso destacar la precaria situación contable de las empresas y el reducido número de medios humanos y materiales del Ministerio de Hacienda»*[53].

Motivado tal vez por esto último, se dispuso un ingente aumento de la plantilla del Cuerpo de Profesores Mercantiles de Hacienda[54] para lograr, de un modo eficiente, la comprobación e inspección relativa a la Contribución de Utilidades.

Como consecuencia de las particularidades que tras esta regulación eran ínsitas a la Contribución sobre Utilidades de los Rendimientos Mobiliarios y, en particular a su tercera Tarifa, surgiría la desdeñable sombra de la evasión u ocultación de los rendimientos, dando lugar así a contabilidades dobles con el fin de superar el intervencionismo tanto en los precios como en las materias existente por aquel entonces[55].

V. La Reforma Tributaria de 1957 y el Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas

1. La Reforma Tributaria de 1957

Las siguientes modificaciones de envergadura considerable relativas a la imposición societaria no tendrán lugar hasta el año 1957. Sin embargo, de manera previa, resulta necesario detenernos brevemente en la década precedente ya que, en el año 1940 se aprobarían una serie de cambios que tendrán una leve incidencia en la tributación de las sociedades, refiriéndonos con esto a la Reforma Tributaria de JOSÉ

LLARRAZ, instaurada con la promulgación de la Ley de 16 de diciembre de 1940, de reforma tributaria.

Pues bien, sin ánimos de realizar un análisis pormenorizado, cabe mencionar que el objeto de ésta obedecía a la adecuación del sistema fiscal a la época de posguerra que atravesaba entonces el país. Sus implicaciones prácticas principales relativas a la fiscalidad empresarial serían el aumento de los tipos de gravamen –con el fin de obtener un flujo mayor de ingresos públicos– y la inclusión de los empresarios individuales en la tercera Tarifa de la Contribución de Utilidades[56], medida que no se sostendría en el tiempo de manera prolongada.

Avanzando unos años y deteniéndonos hacia finales de la década de los años 50, seremos testigos del fin de la autarquía e intervencionismo que caracterizaban al gobierno franquista desde sus inicios. Será aquí cuando se lleve a cabo la Reforma Tributaria de Navarro Rubio la cual, a diferencia de su antecesora, sí realizará una profunda remodelación de la tributación societaria, mediante la promulgación de la Ley de 26 de diciembre de 1957[57].

Apuntalando lo anterior, fue en esta renovación del sistema fiscal cuando tuvo lugar el cambio de «rótulo» y forma de la Contribución sobre Utilidades, que pasó a refundirse en tres tributos con sustantividad propia. Así pues, la primera Tarifa se fusionó con ciertas profesiones de la Contribución Industrial, dando lugar al Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal; la segunda Tarifa se convirtió en el nuevo Impuesto sobre las rentas del capital y, por último, la tercera Tarifa se refundió en el inédito Impuesto sobre las rentas de sociedades y entidades jurídicas, -excluyendo a los empresarios individuales antes mencionados- originándose de este modo el alumbramiento formal del actual Impuesto sobre Sociedades[58]. Con relación a esto, resulta necesario matizar que, con esta Reforma, no se crearía un nuevo sistema tributario ya que el legislador se limitó a reordenar, renombrar y realizar pequeños retoques a las figuras tributarias ya existentes[59].

El objetivo perseguido era fundamentalmente recaudatorio, lo que implicaría la sustitución del principio de igualdad en detrimento del principio de recaudación[60], provocando así una disminución respecto al principio de capacidad económica y por ende de justicia tributaria. Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Ley que la articulaba, se argumentaban otros cuatro fines: dotar al régimen tributario de mayor agilidad y hacerlo más accesible al contribuyente; incrementar los indicadores de ahorro privado; estimular la inversión en sectores estratégicos y, por último, fomentar la redistribución de la renta a través de los impuestos. Tal y como sostienen COMÍN y VALLEJO, estos objetivos *«afrontaban problemas estructurales del sistema fiscal: su insuficiencia, rigidez e inequidad...»* concluyendo que *«se estaba ante un círculo vicioso a cortar con mayor recaudación, obtenida con el combate al fraude a través de un atajo: el régimen de “convenios con agrupaciones de contribuyentes”. Este era el objetivo más importante de la reforma fiscal»*[61].

Será así como lleguemos a la innovación más relevante que se desprendía de esta nueva regulación; nos referimos a la inserción del régimen de convenios o evaluaciones globales, un método que, debido a sus particularidades, no estaba exento de polémica. Concretamente consistía en la renuncia por parte de la Administración a la investigación del rendimiento real, a la delegación de la Inspección tributaria y al

otorgamiento a grupos organizados de contribuyentes la misión de evaluar los rendimientos fiscales de sus actividades[62].

Siendo consciente del estado en el que se encontraba la contabilidad de las empresas con posterioridad al largo período de vigencia de la Tarifa tercera de la Contribución de Utilidades- cuyo régimen de estimación directa de la base imponible no tuvo un gran éxito- la Administración no mostró reticencia alguna al empleo del método de evaluación global, ya que los posibles perjuicios serían inferiores a los beneficios de éste[63], evitándose buena parte del fraude fiscal que en la época proliferaba. Este inédito sistema tendría dos vertientes o variantes; por un lado, los propios convenios, y por el otro las evaluaciones globales de las bases tributarias.

Con respecto a los primeros podemos destacar que su empleo sería potestativo para el contribuyente, aplicándose únicamente a los Impuestos sobre el gasto y algunos términos del Impuesto del Timbre[64]. Consistían en el establecimiento de procedimientos especiales de determinación de la base imponible, así como cuotas de exacciones públicas, que se canalizaban a través de ciertos convenios con las agrupaciones de contribuyentes constituidas y agrupadas en la Organización Sindical y de los Colegios Oficiales Profesionales.

Al hilo de las segundas, la base de cada grupo homogéneo de contribuyentes se determinaba a través de estudios económicos, utilizando técnicas econométricas y estadísticas, operando sobre situaciones ya pasadas, originando esto el conocimiento de los datos necesarios para la liquidación con cierta seguridad[65]. Serían aplicadas de forma automática y coactiva, pudiendo resarcirse de ellas mediante una renuncia expresa, aplicándose éstas sobre tres manifestaciones de riqueza en las que el fraude era ingente: rentas del trabajo profesionales, beneficios empresariales individuales y rentas de sociedades[66]. No obstante, el propio legislador le otorgaba las particularidades en cuanto a procedimientos, recursos y transcendencia que a los convenios con agrupaciones de los contribuyentes. Podemos considerarlo una antesala de la estimación objetiva.

Bajo nuestro punto de vista, estas dos figuras, tendrían otra singularidad que podía hacer más atractivo su empleo por parte de los sujetos pasivos, incrementando de este modo su uso con el fin de aumentar los ingresos públicos, que no deja de ser el objetivo principal de su instauración. Nos referimos a la liberación de cualquier acción de comprobación a los obligados tributarios que fuesen gravados con arreglo a las normas de un convenio -o sistema de evaluación global- por los conceptos tributarios y los períodos en los que se aplicasen los mismos. Creemos que en este sentido ALBIÑANA da con la tecla exponiendo uno de los motivos por los que se implantaron estos métodos objetivos al afirmar que: «...en el ámbito administrativo se advertía un cierto malestar por el funcionamiento de los servicios de inspección tributaria, sin tener en cuenta se les había colado en una difícil tesitura, pues habían de aceptar la falta de contabilidad y documentación justificativa por motivos extratributarios (régimen de mercado y precios), de un lado, y habían de considerar el ordenamiento jurídico en vigor [...] de otro...»[67].

2. El Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas

En primer lugar, conviene poner de relieve que, únicamente se emplearían siete artículos para regular a esta emergente figura -del 69 al 75- en la Ley de 26 de diciembre de 1957, y, el resto de los conceptos que no resultasen objeto de modificación, seguirían estando regulados por lo previsto para la Tarifa tercera de la

Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, a tenor del Texto Refundido de 1922.

La variación de mayor transcendencia al respecto la encontramos en la determinación de la base liquidable, pese a que prima facie podía seguirse cuantificando a través de lo establecido para la Tarifa tercera. No obstante, se implantaría una importante limitación que consistía en la sustitución del tipo de gravamen previsto con anterioridad -progresivo- a un nuevo tipo proporcional que se fijaba, con carácter general, en un 30%. Pues bien, la cuota líquida del tributo podría cuantificarse empleando el método de estimación directa, pero estableciéndose una salvedad; concretamente se instauraba un «efecto suelo». Esto es, la cuota líquida calculada a través del método primigenio no podría ser inferior a la determinada con arraigo al sistema previsto para el cálculo de la cuota por beneficios del Impuesto Industrial, computándose de forma separada y atendiendo a la tipología de los beneficios, bien derivasen de una actividad industrial o de una comercial.

En relación con esto, resulta necesario analizar el método destinado a la determinación de la cuota por beneficios prevista para esta última figura impositiva, que encontraba su cobijo en el artículo 57 de la Ley. En particular, estaban establecidos dos métodos de estimación. Por un lado, la evaluación global de bases imponibles, que estaría determinada por medio de estudios económicos para cada actividad mercantil o industrial, como si de una estimación objetiva se tratase; y por otro, la evaluación individual, emanando ésta única y exclusivamente de la contabilidad que encontraba su influjo en el Código de Comercio y, en su defecto, por la estimación efectuada por Jurados Fiscales.

Todas estas peculiaridades otorgadas, recibirían elevadas críticas debido a que la regulación anterior se entendía diseñada con una acusada perfección técnica[68] y, sin embargo, el método recién implantado no siempre respondería a la realidad de la actividad empresarial, incumpléndose de facto principios de eficiencia, capacidad económica o justicia tributaria. Con esto, se alzaprímaba el carácter real del impuesto, ignorando en gran

medida el legislador su naturaleza personal cuando resultaban de aplicación métodos objetivos[69].

V. Conclusiones

Pese a las trabas insoslayables que caracterizaban a los sistemas tributarios latinos, que hacían descansar buena parte de la carga tributaria en impuestos sobre el consumo cuantificados por signos externos, dotando así de cierta rigidez al sistema, creemos que la Reforma de MON-SANTILLÁN contiene una elevada relevancia. Aunque en ella no se implantó con éxito la imposición societaria, resultó ciertamente necesaria para poner los cimientos de la fiscalidad moderna.

No será pues hasta la introducción, en el año 1900, de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y, en concreto, de su tercera Tarifa, cuando nos encontremos con la semilla del actual Impuesto sobre Sociedades. Tras ciertas modificaciones y perfilamientos que iría experimentando esta figura -no siempre en la dirección correcta-, finalmente se refundiría en el Impuesto sobre las Rentas de Sociedades y Entidades Jurídicas en el año 1957.

Un importante aspecto para destacar será que cada modificación relativa a la fiscalidad empresarial emanó directamente de una reforma tributaria de corte general. Esta característica no hace sino poner de manifiesto la pretensión por parte del legislador y de los gobiernos de ir adecuando el sistema fiscal a la situación económica y social no siempre favorable que atravesaba el país. Por ello, se intentaba ir puliendo y perfeccionando la tributación o, dicho de otro modo, hacerla más eficiente a efectos recaudatorios, lo que no siempre llevaba aparejado el afianzamiento de principios básicos como el de capacidad económica, igualdad o seguridad jurídica, llegando incluso a producirse retrocesos en su cumplimiento tras la introducción de reestructuraciones. De hecho, puede resultar curioso que, durante el período comprendido entre 1922 y 1957, el tipo de gravamen previsto para la tercera Tarifa tuviera la consideración de progresivo, adquiriendo *a posteriori* una proporcionalidad que llega hasta nuestros días.

Sea como fuere, podemos concluir que, cada reforma realizada supuso un necesario eslabón en la cadena que, desde el año 1845, se iría creando con la

imposición societaria.

Referencias:

- [1] CAMARERO BULLÓN, C., El debate de la única contribución: catastrar las Castillas, Tabapress, Madrid, 1993, p. 7.
- [2] MORENO LÁZARO, J., El fraude en el pago de la Contribución Industrial y de Comercio en España: el caso de los harineros, 1845-1907, en Investigaciones de Historia Económica-Economic History Research, 15, 2019, p. 166.
- [3] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal en España, Gaudiana de Publicaciones, Madrid, 1974, p. 129.
- [4] COMÍN COMÍN, F., Hacienda y economía en la España contemporánea (1800-1936), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989, p. 38.
- [5] FUENTES QUINTANA, E., Las reformas tributarias en España: teoría, historia y propuestas, Crítica, Barcelona, 1990, pp. 353 y ss.
- [6] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 139.
- [7] ALLI ARANGUREN, J. C., La reforma fiscal de Mon – Santillán y su repercusión en Navarra, Revista Jurídica de Navarra, julio-diciembre, núm. 20, 1995, p. 49.
- [8] Vid. MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D., La reforma de la imposición sobre la renta: un informe de 1976, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 36; PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la ‘Reforma Tributaria Silenciosa’ de Flores de Lemus, Anales del Derecho. Universidad de Murcia, núm. 15, 1997, p. 132.
- [9] En este sentido se manifiestan ALLI ARANGUREN, J. C., La reforma fiscal... op. cit., p. 48; MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y Política en el primer tercio del siglo XX. Las reformas tributarias, XI Encuentro de Economía Pública: Los retos de la descentralización fiscal ante la globalización, 2015, p. 1; y FUENTES QUINTANA, E., Los principios del reparto de la carga tributaria en España, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 41, 1961, p. 174; COMÍN COMÍN, F., Hacienda y economía... op. cit., p. 42.
- [10] ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., La reforma tributaria de 1845: estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 115.

[11] Vid. ALLI ARANGUREN, J. C., La reforma fiscal... op. cit., p. 48; FUENTES QUINTANA, E., Los principios del reparto... op. cit., p. 174.

[12] COMÍN COMÍN, F., Hacienda y economía... op. cit., p. 41.

[13] PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema ... op. cit., p. 136.

[14] COMÍN COMÍN, F., Hacienda y economía... op. cit., p. 42.

[15] SANZ GADEA, E., Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), Manual del impuesto sobre sociedades, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, p. 45.

[16] Presupuestos Generales de España de gastos e ingresos para el año de 1845. Consultado en https://books.google.es/books?id=8_1O48T1fNEC&hl=es&pg=PA1#v=onepage&q&f=false

https://books.google.es/books?id=8_1O48T1fNEC&hl=es&pg=PA1#v=onepage&q&f=false

[17] ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., La reforma... op. cit., p. 115.

[18] En sentido de lo que el propio Santillán expone: «los hacendistas españoles de 1845 se declararon partidarios del método francés que consistía en la suma de dos derechos, uno fijo y otro proporcional desechando el método inglés que recaía sobre las utilidades de la industria y el comercio directamente». SANTILLÁN, R., Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos en España y de su Administración desde 1845 hasta 1854, añadidos con notas de sus

aplicaciones y efectos hasta 1863, Imprenta de Antonio Pérez Dubrull, Biblioteca del Banco de España, Madrid, 1888. Consultado en: <https://repositorio.bde.es/handle/123456789/4265>.

[19] VALLEJO POUSADA, R., Reforma y contrarreforma tributaria en 1845 - 1852, Revista de Historia Económica = Journal of Iberian and Latin American Economic History, año núm. 19, núm.1, 2001, p. 70.

[20] ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., La reforma... op. cit., p. 118.

[21] MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y Política en el primer tercio... op. cit., p. 2.

[22] Vid. ESTAPÉ RODRIGUEZ, F., La reforma tributaria... op. cit., p. 115; PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema... op. cit., p. 133.

[23] MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y Política en el primer tercio ...op. cit., p. 4.

[24] Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., pp. 132-134.; PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema... op. cit., p. 129.

[25] CALVO ORTEGA, R., La reforma tributaria de Fernández Villaverde, Ediciones Cinca, Madrid, 2014, p. 278.

[26] En este sentido FUENTES QUINTANA afirma que los conceptos objeto de imposición en la reforma de VILLAVERDE ya existían previamente, en FUENTES QUINTANA, E., Los principios del reparto... op. cit., p. 217.

[27] CARBAJO VASCO, D., Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas (1900-1976), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, p. 11.

[28] En Reino Unido estaba previsto un *Income Tax* desde finales del siglo XVIII. Vid. LAGARES, M., Prólogo, en SANCHEZ PEDROCHE, J. A. (Ed.), Comentarios a la Ley del impuesto sobre sociedades y su normativa reglamentaria, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 38. Por otra parte, en Alemania estaría instaurado el *Einkommensteuer*, en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 139.

[29] BELTRÁN FLOREZ, L., Evolución histórica del sistema tributario español, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núms. 65/66, 1966, pp. 1143 y 1144.

[30] CALVO ORTEGA, R., La reforma tributaria... op. cit., p. 278.

[31] En este sentido se manifiesta SOLE VILLALONGA, G., La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pp. 181 y 182.

[32] Una campaña parlamentaria. Discursos pronunciados por el excelentísimo señor Don RAYMUNDO FERNANDEZ VILLAVARDE, Ministro de Hacienda, sobre el presupuesto de 1900. Publican esta obra varios senadores y diputados. Sucesores de Rivadeneyra, Madrid. 1900, pp. 18 y 19. Citado en SOLE VILLALONGA, G., La reforma fiscal... op. cit., p. 183.

[33] Ley estableciendo la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria. Consultado en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1900-1968>.

[34] MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y Política en el primer tercio... op. cit., p. 4.

[35] Concretamente sería la fusión de tres tributos previos: el impuesto de sueldos y asignaciones, el impuesto sobre los honorarios de los registradores de la propiedad y los epígrafes de la contribución industrial que gravaban los rendimientos del trabajo. Vid. PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema... op. cit., p. 141.

[36] CALVO ORTEGA, R., La reforma tributaria... op. cit., pp. 96 y 97.

[37] Hablamos aquí del impuesto establecido sobre la deuda pública y ciertos epígrafes de la contribución industrial que gravaban los rendimientos de capital. Vid. PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema... op. cit., p. 142.

[38] CALVO ORTEGA, R., La reforma tributaria... op. cit., p. 108.

[39] COMÍN COMÍN, F., Hacienda y economía... op. cit., p. 49.

[40] Para un análisis en profundidad al respecto, consúltese CALVO ORTEGA, R., La reforma tributaria... op. cit., pp. 114-116; SOLE VILLALONGA, G., La reforma fiscal... op. cit., pp. 177-180.

[41] CALVO ORTEGA, R., La reforma tributaria... op. cit., p. 116.

[42] PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema... op. cit., p. 142.

[43] MAGRANER MORENO, F. J., Naturaleza, en SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (Dir.), Comentarios... op. cit., p. 58. En sentido de lo recogido en el preámbulo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades publicado en el Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre.

[44] SANZ GADEA, E., Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), Manual... op. cit., p. 45.

[45] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 138.

[46] MONFORT AGUILAR, E., La Norma ISO Contable como técnica de aproximación entre la Normativa Contable y la Normativa Tributaria [Tesis de doctorado no publicada], Universidad de Barcelona, 1997, p. 146.

[47] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 141.

[48] SANZ GADEA, E., Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), Manual... op. cit., p. 46.

[49] MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y Política en el primer tercio... op. cit., p. 11.

[50] COLL FRECHINA, LL., La Determinación de la Base Imponible en el Impuesto sobre Sociedades, Cedecs, Barcelona, 1997, p. 21.

[51] SANZ GADEA, E., Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), Manual... op. cit., p. 46.

[52] SANZ GADEA, E., Historia del impuesto sobre sociedades. Perspectiva de evolución, en RUBIO GUERRERO, J. J. (Dir.), Manual... op. cit., p. 46.

[53] COLL FRECHINA, LL., La Determinación... op. cit., p. 21.

[54] En concreto entre el período 1916-1919 se crearon en el ámbito nacional en torno a las 12.400 sociedades. Vid. MONFORT AGUILAR, E., La Norma ISO Contable... op. cit., p. 146.

[55] GOTA LOSADA, A., Tratado del Impuesto de Sociedades, Tomo I, Banco Exterior de España, Madrid, 1988, p. 265.

[56] Resulta necesario poner de relieve que el Texto Refundido de 1922 con el que se regulaba aún mantenía su vigencia.

[57] Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958 - 1959, y reformas tributarias, publicada en el BOE del 27 de diciembre

de 1957.

[58] En concreto, el artículo 69 de la citada ley de 26 de diciembre de 1957 rezaba: «*a partir de la promulgación de esta Ley, la Tarifa tercera de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria constituirá un impuesto con sustantividad propia denominado Impuesto sobre las rentas de Sociedades y entidades jurídicas, abreviadamente Impuesto sobre Sociedades, que desde dicha fecha se exigirá con arreglo a las normas contenidas en los preceptos reguladores de aquella Contribución salvo en la parte modificada en la presente Ley...*».

[59] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, M., La nueva Ley de reforma tributaria de 1957, Revista de Derecho Mercantil XXV 68., 1958, p. 375.

[60] COLL FRECHINA, LL., La Determinación... op. cit., p. 23.

[61] COMIN COMIN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria de 1957 en las Cortes Franquistas, Investigaciones de Historia Económica, vol. 8, núm. 3, 2012, p. 157.

[62] COMIN COMIN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria... op. cit., p. 157.

[63] COLL FRECHINA, LL., La Determinación... op. cit., p. 23.

[64] COMIN COMIN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria... op. cit., p. 160.

[65] BARRIO DE FRUTOS, J., El régimen de evaluación global en el impuesto industrial cuota de beneficios, Ediciones Deusto, Bilbao, 1968, p. 14.

[66] COMIN COMIN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria... op. cit., p. 160.

[67] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 141.

[68] FUENTES QUINTANA, E. / ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Sistema fiscal español y comparado, II. Sistema tributario español, Evolución histórica, Madrid, 1961, p. 96.

[69] ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El sistema fiscal... op. cit., p. 141.

Bibliografía:

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., El Sistema fiscal en España. Biblioteca Universitaria Guadiana, 1974.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, M., La nueva Ley de Reforma tributaria de 1957, Revista De Derecho Mercantil, núm. 25, 1958.

ALLI ARANGUREN, J. C., La reforma fiscal de Mon-

Santillán y su repercusión en Navarra, Revista Jurídica De Navarra, núm. 20, 1995.

BARRIO DE FRUTOS, J., El Régimen de evaluación global en el impuesto industrial cuota de beneficios, Deusto, 1968.

BELTRÁN FLOREZ, L., Evolución histórica del sistema tributario español, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núms. 65-66, 1966.

CALVO ORTEGA, R., La reforma tributaria de Fernández Villaverde, Cinca, 2014.

CAMARERO BULLÓN, C., El Debate de la Única Contribución: catastrar las Castillas, 1749, Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, 1993.

CARBAJO VASCO, D., Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas (1900-1976), Instituto de Estudios Fiscales, 1990.

COLL FRECHINA, L., La Determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades, Cedecs, 1997.

COMÍN COMÍN, F. / VALLEJO POUSADA, R., La reforma tributaria de 1957 en las Cortes franquistas, Investigaciones De Historia Económica, núm. 3, 2012.

COMÍN COMÍN, F., Hacienda y Economía en la España contemporánea: 1800-1936, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1989.

ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F., La Reforma tributaria de 1845: estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

FUENTES QUINTANA, E. / ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Sistema fiscal español y comparado, Facultad de CC.PP.EE. y CC., 1961.

FUENTES QUINTANA, E., Las reformas tributarias en España: teoría, historia y propuestas, Crítica, 1990.

FUENTES QUINTANA, E., Los principios del reparto de la carga tributaria en España, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1961.

GOTA LOSADA, A., Tratado del Impuesto de Sociedades, Banco Exterior de España, Servicio de Estudios Económicos, 1988.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D., La Reforma de la imposición sobre la renta, un informe de 1976, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

MARTORELL LINARES, M. A., Hacienda y política en el primer tercio del siglo XX: las reformas tributarias, La Evolución De La Hacienda Pública En Italia Y España (Siglos XVIII-XXI), Universidad de Alicante, Servicio de Publicaciones, 2015.

MONFORT AGUILAR, E., La Norma ISO Contable como técnica de aproximación entre la Normativa Contable y la Normativa Tributaria [Tesis de doctorado no publicada], Universidad de Barcelona, 1997.

MORENO LÁZARO, J., El fraude en el pago de la Contribución Industrial y de comercio en España: el caso de los harineros, 1845-1907, Investigaciones De Historia Económica, núm. 15, 2019.

PORTILLO NAVARRO, M. J., Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la 'Reforma Tributaria Silenciosa' de Flores de Lemus, Anales del Derecho. Universidad de Murcia, 1997.

RUBIO GUERRERO, J. J. / ÁLVAREZ MELCÓN, S., Manual del impuesto sobre sociedades, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. / BAS SORIA, J. / CAAMAÑO ANIDO, M. A. / GARCÍA NOVOA, C., Comentarios a la Ley del impuesto sobre sociedades y su normativa, Tirant lo Blanch, 2017.

SANTILLÁN, R., Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de impuestos en España y de su Administración desde 1845 hasta 1854, añadidos con notas de sus aplicaciones y efectos hasta 1863. Imprenta de PÉREZ DUBRULL, A., Biblioteca del Banco de España, 1888.

SOLE VILLALONGA, G., La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900. Editorial de Derecho Financiero, 1967.

VALLEJO POUSADA, R., Reforma y contrarreforma tributaria en 1845-1852, Revista De Historia Económica, 2001.

