

EL OBJETO IMPONIBLE COMO CRITERIO DE LOCALIZACIÓN DEL COSTE TRIBUTARIO

Miguel Angel Pérez Benedito
Profesor de la Universidad de Valencia

Jorge Tomás Alonso Senent
Economista

Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión
(Valencia – Noviembre 2000)

1. INTRODUCCIÓN

La obligación de contribuir por parte de las empresas al sostenimiento de las cargas del Estado viene siempre recogida en textos constitucionales. Esta contribución toma la forma de tributo o impuesto y el problema asociado es determinar cual debe ser su tratamiento dentro del ámbito empresarial con objeto de valorar adecuadamente el coste de producción de las mercancías que produce y/o comercializa.

Esta comunicación pretende dirigir la atención hacia la utilización de un criterio genérico que permita la localización e imputación del coste tributario al producto que se fabrica o comercializa, basándose en la estructura genérica de los impuestos y desde ella asignar su coste a la materia o recurso económico sujeto al impuesto por la utilización o consumo del mismo en el proceso productivo. Dada la diversidad de los impuestos no se trata de hacer un estudio de caso por caso, nosotros nos hemos inclinado por la generalidad de la estructura de los tributos para, en su caso, poder descender al estudio y análisis del caso concreto sobre la base de una orientación general y así determinar sus excepciones.

2. ANTECEDENTES.

Cuando una empresa actúa en un mercado, los productos que vende o servicios que realiza siempre deben estar dotados de utilidad con objeto de sobrevivir en el mismo y esta propiedad le permite elaborar estrategias de crecimiento o de mantenimiento para sobrevivir en el espacio económico en el que ejerce su actividad (Bueno, 1987; AECA, 1990 a: 15-20; 1990 b: 28). Desde nuestra perspectiva, la empresa se convierte en agente económico que genera valor al concentrar en el producto que vende o servicio que presta, la transformación de los recursos económicos que adquiere y utiliza en el ejercicio de su actividad.

Surge en este momento la necesidad de medir y valorar el conjunto de la actuación de la empresa, esto es, su resultado, que comprende desde la incorporación de los recursos económicos en el patrimonio empresarial hasta la elaboración del producto que enajena o prestación del servicio que realiza, no sólo desde una vertiente interna sino también desde una externa, dando información a todos los agentes que actúan en ese mercado. La expresión de tal actuación se plasma en los denominados estados financieros.¹ No obstante, quienes dirigen una empresa también demandan información sobre la actuación de la misma, esto es, explicación respecto de la aplicación de los recursos que la empresa adquiere del mercado en términos de rendimiento, eficacia y eficiencia². La Contabilidad de Gestión facilita estos datos de naturaleza interna sobre la marcha o el funcionamiento del negocio y, desde su perspectiva, considera que la actividad económica de la empresa está formada por una corriente

¹ El proceso de captación, tratamiento y elaboración de la información contable esta sujeto a un elemento de referencia común en el ámbito contable denominado *Marco conceptual*. Gabas (1991) recoge la visión general del mismo según diversos posicionamientos de los organismos internacionales de contabilidad. AECA (1999) actualiza la visión del mismo y en trabajos recientes debidos a Rodríguez (2000) y Tua (2000) se analizan aspectos relativos a la nueva versión.

² Las características de la información contable y la finalidad de la Contabilidad de Gestión es tratada por AECA (1990 b: 23 y 15-20; 1992: 55-57), Marriott y Chandler (1993: 3-6) y Mallo (1994:489-491, 517-518).

económica, movimiento de bienes y servicios de acuerdo con su objeto mercantil, y una corriente financiera, derivada de aquella, consistente en el movimiento de efectivos, centrandó su preocupación en la primera de ellas. (Cañibano y Bueno, 1983; AECA, 1992).

La corriente económica es la que genera las transacciones internas en la empresa, aquella que comprende desde el consumo de los factores del proceso productivo hasta la colocación del producto terminado o servicio que presta en el mercado. En este sentido, se considera que los factores, clasificados en circulantes y fijos, son recursos económicos susceptibles de medición y valoración de acuerdo con un objetivo de coste, aquel que satisface las necesidades de información en la Contabilidad de Gestión (AECA, 1992:16, 31 y 39). El consumo de los factores, de acuerdo con el objetivo de coste establecido en la empresa, permite clasificar los costes en directos e indirectos, fijos y variables y de producción o del periodo (AECA, 1992: 75).

La normalización contable realizada en 1978 (BOE 27/09/78) por el Ministerio de Hacienda no discrepa en exceso de la interpretación dada en el párrafo anterior. Así, considera que un factor es *“cada uno de los recursos económicos de los medios de producción naturales o previamente elaborados que son utilizados en la función de transformación económica, sea esta industrial, comercial o financiera”*. En esa misma normalización son clasificados de circulante y de capital e indica que *“el destino de todo factor es el de convertirse en una entrada (input) del proceso de transformación”* de acuerdo con el modelo de costes establecido en aquella normalización. Sin embargo, el apartado 3 <<Coste de producción >> de la norma 14 <<Existencias>> del Plan General de Contabilidad (BOE 27/12/1990) y la reciente resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC, 2000) que la desarrolla, sólo admite la distinción entre costes directos e indirectos pese a que en la anterior normalización de 1978 admitía la distinción entre variables y fijos. En consecuencia, la presentación del valor de los productos terminados en las cuentas anuales sólo admite la asignación de coste directos e indirectos aunque la necesidad de información de los usuarios internos tenga otras finalidades que no puede dejar de considerar los aspectos ya indicados en apartados anteriores. De esta forma, un factor puede ser considerado en tres dimensiones o clases de costes no excluyentes entre sí y será el objetivo de costes perseguido el que determine su tratamiento para satisfacer la necesidad de información de los usuarios internos.

Cuando una empresa actúa en un mercado está sujeta a determinadas limitaciones que le impone el agente que lo regula para asegurar su funcionamiento (AECA, 1990b: 56). Cuando se persigue el interés general de los ciudadanos de un país o nación, ese agente es el Gobierno de los estados y es quien implanta el sistema fiscal adecuado al cumplimiento de sus objetivos de política económica (Sainz, 1985; Bassols, 1989). Garde (2000) distingue 6 modelos de sistemas impositivos entre los que describe el nórdico, UE/medio, francés y el europeo central, basados todos ellos en tres grandes rúbricas: los impuestos directos, impuestos indirectos y cotizaciones sociales. Nuestro propósito es si, de acuerdo con el concepto de recurso económico que venimos utilizando, cabe la posibilidad de catalogar la carga impositiva que satisface una empresa por ejercer su actividad en un mercado determinado como factor y, en tal caso, su clase y, al margen del estudio de cada caso o tributo, considerar la existencia de algún elemento común que permita y facilite su tratamiento como coste en cualquier modelo de aplicación.

3. LA CONSIDERACIÓN DE LOS IMPUESTOS COMO FACTOR

Para ser considerada como lícita la actividad económica que desarrolla una empresa en un mercado, se debe acomodar aquella al cumplimiento de la normativa legal que lo regula (Brosa, 1989). La sujeción a la norma legal incluye contribuir al sostenimiento de mercado o del país que impulsa o consiente, al mismo tiempo, tal actividad a través de un instrumento de política económica denominado impuesto³. El conjunto de los impuestos recibe el nombre de <<sistema tributario>> y

³ Esta característica se encuentra recogida de forma expresa en la Exposición de motivos de la Ley del IRPF donde en el apartado 2º del capítulo I se indica “Como ha señalado el Tribunal Constitucional, el Impuesto sobre la Renta de las

sirven para financiar los gastos o necesidades de las personas que viven en un país de acuerdo con una estructura organizativa que le es propia. (de Esteban,1977, Segura y Rodríguez, 1998).

Nuestro dilema se produce cuando contemplando el concepto de factor, por un lado, y la satisfacción de unos impuestos por desarrollar una actividad, bajo cualquier forma jurídica empresarial y que los contables denominados entidad, por otro lado, se puede considerar o calificar a estos instrumentos de la política económica como factores de coste en la Contabilidad de Gestión.

Los objetivos de información que se persiguen en la Contabilidad de Costes permiten que los recursos empleados sean agrupados de acuerdo con su naturaleza y, de esta forma, se pueden identificar los factores que intervienen en un proceso productivo. Cuando hablamos del << Coste de los tributos>> estamos satisfaciendo la necesidad de información de un elemento que, por imperativo legal, es necesario considerar en la realización de la actividad económica, tanto por lo que puede afectar a las transacciones internas como externas. (AECA, 1992: 43; Mallo, 1994: 73).

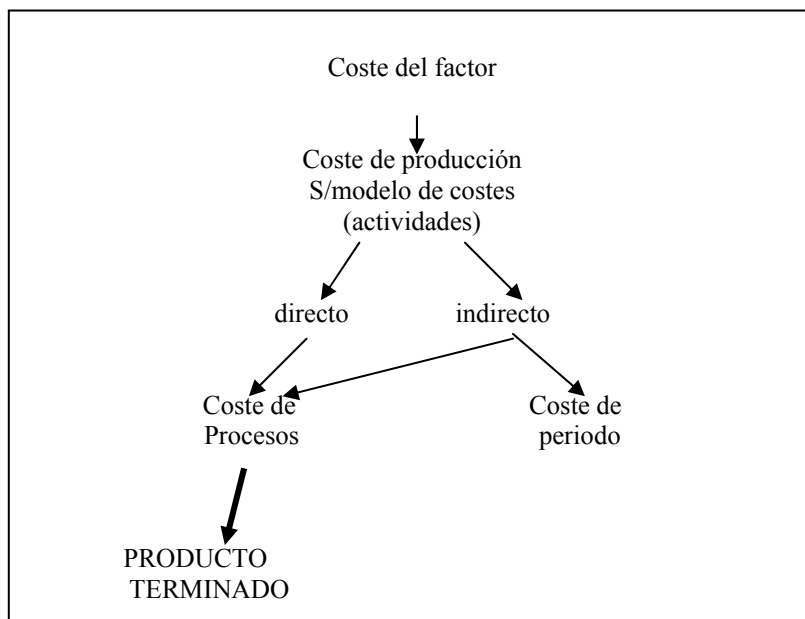
La consideración de los impuestos -instrumentos de política económica- como factor supone la vinculación de los mismos al ámbito interno de la empresa ya sean dentro del proceso productivo ya sea como componentes del coste de actividades que repercuten en el Resultado Interno, como los costes comerciales o administrativos. De esta forma, a efectos de la Contabilidad de Gestión, el contador de costes puede diferenciar la carga impositiva generada por las transacciones internas de aquella otra que está asociada a la actividad empresarial, como la producida por la corriente financiera y el movimiento de activos y pasivos, ajenos a la actividad productiva de la empresa, y obtener el verdadero resultado interno diferenciándolo de aquel que recoge la globalidad de la actuación, la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Hemos de recordar que un factor puede ser clasificado como coste variable o fijo, directo o indirecto y de producción o del periodo y que de esta triple consideración también gozan los tributos, salvo que de manera expresa se regule la aplicación de una única clasificación como se ha realizado en el caso español por el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC, 2000) que atiende a la segunda de ellas. Aun así, dependiendo del tipo de actividad que realice la empresa, será considerado directo o indirecto y esta distinción tiene consecuencia en la relación del factor <<tributo>> con el producto terminado o del servicio producido (AECA, 1992: 48-50; Mallo, 1994:487-488).

Como cualquier otro factor, el coste tributario no tiene por qué tener el mismo significado en una empresa de servicios que en una empresa industrial e incluso tratándose de un mismo tipo de empresa, su diferente organización puede determinar la localización de los tributos de diferente forma e incluso su imputación, según el modelo de costes que se utilice. (AECA, 1994).

Para el caso español la legislación vigente diferencia entre costes directos e indirectos. En consecuencia, el criterio de la asignación de los costes de los factores a los centros y desde éstos al producto alcanza cierta importancia, dado que se trata de una actuación subjetiva del contador de costes, esto es, no reglada por la legislación, pero sujeta al diseño del modelo contable para la contabilidad de costes adoptado por la empresa, donde el elemento <<Control>> le sirve de guía para satisfacer las necesidades de información de los usuarios que incluye el coste de los productos terminados así como el valor o coste de la producción inventariada en la presentación de las cuentas anuales o de cualquier información financiera. (AECA, 1992: 12-13).

Personas Físicas constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario. Se trata de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributaria, encuentran su más adecuada proyección. Es por ello que este Impuesto es el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y de solidaridad que la Constitución propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho, dada su generalidad, como demuestra el hecho de que en sus declaraciones anuales resultan afectados 31 millones de españoles, y su capacidad recaudatoria”.



Para AECA (1994:13) “se conceptúan como costes directos aquellos que pueden ser asignados de forma directa a la unidad de producto o a la línea de producción obtenida. Por su parte, los costes indirectos serán aquellos que no pueden ser imputados directamente a los outputs obtenidos, esto es, no existe una relación específica entre el input (factor de coste) y el output (producto o servicio)”. La normalización contable de la Contabilidad analítica realizada en 1978 (BOE 22/09/78) define a los costes directos como “aquellos que se vinculan a la actividad del proceso de transformación de los productos, bien a través de las relaciones factor-proceso o proceso-producto. Esta vinculación a centros o a productos se realizará sin necesidad de aplicar método de reparto alguno. En cambio, los costes indirectos se vinculan al tiempo al período económico, por lo que su imputación a centros o productos tendrá que hacerse con determinado método de reparto.” De acuerdo con lo expuesto, tiene que existir una relación directa del factor con el proceso de producción para intervenir en la formación del valor del producto - objetivo de coste -, esto es, debe existir una relación causa-efecto para que el factor pueda ser considerado coste directo o indirecto y en esta última clase de costes debe de existir un criterio de reparto entre la secciones que intervienen en la actividad productiva.

En tales circunstancias, el coste de los tributos como cualquier otro factor, puede ser clasificado en sus tres aspectos pero para ser considerado como coste de producto debe de formar parte del proceso de transformación. Esta participación, de acuerdo con el marco legislativo español, consiste en realizar un hecho imponible y satisfacer la cuota tributaria que cuantifica su valor.

El hecho imponible contiene el supuesto de hecho o actuación sujeta al impuesto que lleva incorporada una valoración, la denominada base imponible, sobre la que aplicando un tipo de gravamen o porcentaje se obtiene la cuota o cuantía a ingresar que constituye el coste del tributo. Esta cuantía puede reducirse a través de la aplicación de deducciones, bonificaciones o exenciones ya sea en la cuota o en la base imponible. Este esquema es de general aplicación para cualquier impuesto que sirva par financiar las actuaciones propias de cada una de las organizaciones territoriales en las que se divide el Estado que, en el caso de España, son Estado, Comunidades Autónomas, Provincias y Municipios⁴

El esquema descrito no comprende el objeto imponible ya que es introducido en el contexto impositivo de diversas formas bien sea en la exposición de motivos de las Leyes, justificando al

⁴ La Ley que contiene los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario español es Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el 31 de diciembre.

existencia del mismo, bien sea en los fundamentos jurídicos de las sentencias de los Tribunales. Ejemplos de lo indicado pueden ser:

- La exposición de motivos de las siguientes leyes: Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio (BOE 7/6/91) donde se considera que este impuesto es *“un tributo cuyo hecho imponible recae sobre la titularidad de bienes y derechos, objeto impositivo perfectamente separable del hecho familiar, tanto desde el punto de vista de su delimitación como desde el de la determinación de la capacidad contributiva”*; Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de los no Residentes y Normas Tributarias (BOE 10/12/98), donde se indica que los impuestos generales que gravan la renta *“el objeto imponible suele centrarse en la renta neta obtenida”*; Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (BOE 28/12/95) recoge en el apartado I párrafo tercero de la exposición de motivos que *“el objeto imponible del Impuesto sobre sociedades es la renta obtenida por las entidades jurídicas”*
- En el mismo sentido, la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas vigente, recoge el objeto imponible en su exposición de motivos y es definido en el artículo 2 <<Objeto del impuesto>> de la Ley.
- En los Antecedentes de la Sentencia 164/1994, de 26 de mayo del Pleno del Tribunal Constitucional en los conflictos positivos de competencia sobre la lotería primitiva (BOE 25/06/94), como fundamentación jurídica se argumenta que *“Es posible separar, afirma, tres posibles esferas de actuación de los poderes públicos en relación con la materia genérica del juego: . b) el establecimiento de tributos que tienen al juego como objeto imponible”* y también en los Antecedentes de la Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre de 1992 del Pleno del citado tribunal (BOE 19/01/93) en materia de inconstitucionalidad de la legislación que regula las competencias de las administraciones locales en el que se debate al ajuste a la inflación del valor inicial de la bases imponible del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos se recoge como fundamento jurídico que el *“objeto de la imposición es la plusvalía o aumento del valor de los terrenos a consecuencia, básicamente, de la acción urbanizadora”*.

Para Albiñana (1979: 433) no puede confundirse el hecho imponible con el objeto imponible, aunque el legislador puede hacer coincidir ambos conceptos, pero *“el hecho imponible debe entenderse vinculado al objeto imponible por cuanto este último sirve para configurar el tributo”*. Si el artículo 31.1 de la Constitución Española establece que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”* para el citado autor (1986: 64) *“El objeto imponible es la definición legal de la capacidad económica a gravar, y de aquí que deba estar presente en su ley reguladora si la capacidad económica, como parecer obvio, es el nervio y alimento del impuesto justo”*. Como se puede observar la utilización del <<objeto imponible>> es una de las columnas que justifican la existencia de un tributo a partir del cual se configura todo él y que en las recientes regulaciones de impuestos aparece claramente diferenciado en las normas que los regulan. Si bien el hecho imponible define la actuación que, en caso de realizarse, es sujeta a tributación, el objeto imponible es la sustancia o materia incluida en aquel que da sentido a su cuantificación y permite llegar a obtener la cuota o coste del tributo. Utilizando un símil para expresar mejor el concepto de objeto imponible, cuando hablamos de transacción económica nos referimos a un hecho que consiste en la traslación de un objeto del tráfico mercantil, la transacción es el hecho imponible como el objeto del tráfico mercantil es al objeto imponible.

De acuerdo con este esquema, el objeto imponible del tributo vinculado al proceso de transacciones internas puede determinar que el coste de ese tributo sea considerado como coste directo e indirecto o, en su defecto, como del periodo. Entendemos que no debe tener el mismo tratamiento por la Contabilidad de Gestión un impuesto que afecta a toda la actividad económica que aquel que afecte a aspectos concretos de la actividad empresarial o a elementos patrimoniales que nada tiene que

ver con el proceso de producción de la empresa. El criterio de imputación de los tributos al coste del producto o portador de costes, debe basarse en su relación directa o indirecta al proceso productivo de acuerdo con un criterio generalista, de la misma forma que el gasto de personal de una Sección de Comercialización no es aplicada al coste del producto, aunque forme parte de su precio de realización. La vinculación del coste tributario al proceso productivo, entendemos que debe obtenerse desde el objeto imponible que, en definitiva, contiene o no el factor de producción o recurso económico que lo vincula al proceso de transformación de manera directa o indirecta. No sólo como indica AECA (1996: 48) existe un coste de tributo derivada de la naturaleza del tributo, que obedece a una clasificación de éste, y del “*hecho objeto de gravamen*”, que manifiesta la realización de una acción sujeta a gravamen, sino más bien de la materialización de toda la instrumentalización jurídica de los impuestos que descansa en sus respectivos objetos imponibles ya que son éstos, en definitiva, los instrumentos que configuran cada tributo justificando su existencia en el sistema tributario, como ya hemos recogido en los párrafos anteriores.

Recordemos que a la empresa, como sujeto económico, le interesan aspectos no solamente relacionados con la formación del coste sino también con el valor de realización de los productos con objeto de planificar su estrategia en el mercado y dotar de viabilidad al proyecto empresarial en que consiste. La Contabilidad de Gestión es la encargada de facilitar la información que materialice la realidad del proyecto empresarial y toma, entre otras, hipótesis que dan sentido a la aplicación de los principios contables y normas de valoración que orienten los criterios de medición y valoración aplicables a cualquier proyecto de inversión. La significación que el tratamiento del coste tributario alcanza en algunos mercados o actividades son aspectos que, en nuestra opinión, no deben dejar de ser tratados en el campo de la Contabilidad de Gestión y, por ello, la necesidad de dar una respuesta no partidista, dependiendo de cada caso concreto o tributo, sino más bien encontrando aspectos de general aplicación que sirvan de orientación para tratar este tipo de costes y, si ello es posible, independientemente de la legislación tributaria de los países donde actúa la empresa.

4. LA VALORACIÓN DEL COSTE TRIBUTARIO Y EL PERIODO DE DEVENGO IMPOSITIVO.

El periodo de devengo del impuesto es el periodo de realización del hecho imponible. Dependiendo del tipo o clase de impuesto, el periodo de devengo puede ser el día en el que se produce el hecho imponible o un periodo más largo durante el cual se realiza. Cumplido el periodo de devengo se inicia el periodo de ingreso de la cuota tributaria, esto es, momento que genera la obligación del pago del impuesto por el sujeto contable que ha realizado el hecho imponible.

El momento de pago del impuesto puede no coincidir con el cierre de la contabilidad, incluso puede producirse durante el periodo contable o después de la formulación de las cuentas anuales a los accionistas o terceros interesados. Aunque en principio, pueda considerarse una dificultad la falta de coincidencia del periodo contable con el periodo de pago, por aplicación del principio de prudencia puede obviarse esta dificultad de información en los estados financieros utilizando las provisiones necesarias (AECA, 1996:22). Sin embargo, la Contabilidad de Gestión debe de presentar información sobre el coste de producto incluyendo todos los factores de producción y, además, tiene que facilitar el valor de realización de los *output* y el resultado interno que la actividad económica produce. Si atendemos al momento de pago del impuesto para cuantificar su coste se pueden producir las siguientes situaciones:

- a) Se pueden cobrar tributos, a través de la colocación de la producción en el mercado, que todavía no se han pagado y provocar beneficios resultantes superiores una vez efectuado el pago del tributo.
- b) Debido a la incertidumbre en el desarrollo de la actividad económica pueden producirse pagos de impuestos que dependen de la misma y cobrar o recuperar el coste del tributo por menor importe por el que se produce el pago.

De esta arbitrariedad puede deducirse que la clasificación del factor tributo como coste de producción o del periodo determina su forma de recuperación y condiciona las decisiones a tomar respecto de las necesidades de financiación de la empresa para cubrirse en pago de los tributos. Esta característica esta relacionada con el criterio que debe utilizarse en la localización del coste de tributos que, como venimos exponiendo, deber ser el objeto imponible, materia o soporte del hecho imponible, lo que permite calificar al tributo como coste de producción o como coste del periodo, variable o fijo y directo o indirecto.

5. CONCLUSIONES

La localización de las empresas en los mercados esta sujeta a unos requisitos de viabilidad que no pueden dejar de considerar los aspectos o requisitos legales para el desarrollo de la actividad empresarial (AECA: 1989:20-21). La Contabilidad de gestión, que persigue dar información relevante para la toma de decisiones y tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, debe considerar los aspectos legales que inciden en la realización de la actividad empresarial y determinar su efecto en el ejercicio de la actividad.

Estos gastos propios de la legislación general son o pueden considerarse ajenos a la propia actividad pero condicionan su rendimiento y, en este sentido, es necesario dar una respuesta para su tratamiento desde la Contabilidad de Gestión para determinar si procede o no tomarlo como elemento competitivo en el desarrollo de estrategias empresariales.

Una de las variables tanto a escala regional como en el ámbito internacional, y que tienen cada vez más importancia en la localización de las empresas, es el importe del coste tributario que tal hecho conlleva, ya que estos costes vienen impuestos por la legislación del país en el que se ejerce la actividad y no son generados por ésta cuando la empresa da cumplimiento al objeto mercantil que justifica su existencia. Por otra parte los sujetos económicos que generan valor en un mercado, a efectos competitivos, deben de saber cual es su riesgo en la fijación, precisamente, del valor de los productos que comercializa frente a la competencia con objeto, al menos, de determinar la capacidad de supervivencia de la entidad en un entorno determinado.

En el caso de los tributos, cuando se trata de empresas de producción no se puede olvidar que estamos ante sujetos económicos que generan valor y, en tal sentido, debe de explicarse como o bajo que condiciones se genera ese valor atribuido al producto terminado. A estos costes, que viene impuestos por la legislación y no generados por la empresa para cubrir las necesidades del mero ejercicio o desarrollo de su actividad, es necesario darles un tratamiento específico que de seguridad en la formación de precios de un mercado e información a los usuarios internos responsables de la toma de decisiones, bajo hipótesis de general aceptación y que, en este trabajo, se considera que debe ser el objeto imponible el elemento orientador en la imputación de los costes tributarios al coste de los productos.

En nuestro caso, los tributos son pagos que se realizan por imperativo legal para sostener las actuaciones de los Estados dirigidas al bienestar de los ciudadanos de acuerdo con el mandato constitucional, como es el caso de España. Por ello es tarea a considerar como van a repercutir las cargas tributarias en las actividades empresariales ya que no podemos olvidar que las empresas, además de su función de generar valor, también cumplen una función social y hay que saber cuanto se puede exigir por el Estado y cuanto y como se puede soportar por los agentes económicos los tributos que aquel necesita para cubrir sus objetivos o, si se quiere, determinar cual va a ser compromiso social de la empresa en la sociedad que actúa cuando soporta una carga tributaria que aquella le impone.

BIBLIOGRAFÍA

Albiñana García-Quintana, C.:

- [1979] *Derecho financiero y tributario*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 429-436.
- [1986] *Sistema tributario español y comparado*. Tecnos, Madrid, 63-67.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

- [1990a]: *El marco de la contabilidad de gestión*. Documentos de Principios de la Contabilidad de Gestión. Núm. 1, AECA, Madrid pp.17-20.
- [1990b]: *La contabilidad de gestión como instrumento de control*. Documentos de Principios de la Contabilidad de Gestión. Núm. 2, AECA, Madrid.
- [1990]: *La contabilidad de costes: conceptos y metodología básicos*. Documentos de Principios de la Contabilidad de Gestión. Núm. 3, AECA, Madrid.
- [1999]: Marco conceptual para la información financiera. Documento de Principios Contables Núm. 2, AECA, Madrid.
- [1994]: *Costes indirectos de producción: Localización, imputación y control*. Documentos de Principios de la Contabilidad de Gestión. Núm. 7, AECA, Madrid.
- [1996]: *Gastos*. Documento de Principios Contables Núm. 17, AECA, Madrid.

Bassols Coma, M. [1989]: *La planificación y la intervención pública en la economía*. Incluido en *La empresa en la Constitución española*. Aranzadi, Pamplona: 137-167.

Brosa Ballesteros, P [1989]: *El estatuto de la empresa*. Incluido en *La empresa en la Constitución española*. Aranzadi, Pamplona: 65-103.

Bueno Campos, E.[1987]: *Dirección estratégica de la empresa*. Ed. Pirámide. Madrid.

Cañibano Calvo, L y Bueno Campos, E.[1983]: *Autofinanciación y tesorería en la empresa: El cash flow*. Pirámide, Madrid: 15-39.

De Esteban, J.[1977]: *Constituciones españolas y extranjeras*.Taurus, Madrid: 19-41.

Gabas Tribo, F.[1991]: *El marco conceptual de la contabilidad financiera*. Monografía 17 de AECA. AECA, Madrid.

Garde Roca, J.A.: "Por qué crecen los impuestos?". *Expansión* 21 de enero de 2000: 70.

Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) [2000]: *Resolución de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción*. (BOE 13 junio 2000).

Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio. (BOE 7/6/91).

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, (BOE 31/12/63).

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOE 10/12/98).

Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de los no Residentes y Normas Tributarias (BOE 10/12/98).

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (BOE 28/12/95).

Mallo, C., Mir, F., Requena, J.M. y Serra, V.[1994]: *Contabilidad de Gestión*. Ariel, Barcelona.

Rodríguez Bolívar, M.P. [2000]: *Marco conceptual de AECA: análisis de las características cualitativas de la información financiera*. Boletín número 51 de AECA, Madrid, Dic,'99 – Mar.'00: 88-92.

Sainz de Bujanda, F [1985]: *Sistema de derecho financiero*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid: 412-434.

Segura, J y Rodríguez Braun, C [1998]: *La economía en sus textos*. Taurus, Madrid: 171-188.

Tribunal Constitucional:

- Sentencia 164/1994, de 26 de mayo del Pleno del Tribunal Constitucional en los conflictos positivos de competencia 1156/1985, 682/1985, 754/1988 y 1227/1988, promovidos por el Consejo ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, el Gobierno Valenciano y el Gobierno de Canarias, en relación con el Real Decreto 1360/1985, de 1 de agosto, la Resolución de 20 de Enero de 1988, de la Dirección General del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas. (BOE 25/06/94).
- Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre de 1992 del Pleno del Tribunal Constitucional en las cuestiones de inconstitucionalidad 1062/1988 y 2191/1990 (acumuladas), en relación con el

artículo 4 del Real Decreto-Ley 15/1978, de 7 de julio, y el art. 355, apartado 5, del Texto Refundido del Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril. (BOE 19/01/93).

Tua Pereda, J. [2000]: *El marco conceptual: ¿los mismos perros con diferentes collares?*. Boletín número 52 de AECA, Madrid, Abril - Julio 2000: 2-10.