

DOCUMENTOS

EVOLUCIÓN DE LA ARMONIZACIÓN COMUNITARIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN MATERIA CONTABLE Y FISCAL

Autores: *Elena Fernández Rodríguez*^(a)

Universidad de Oviedo

Santiago Álvarez García^(b)

Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo

DOC. N.º 17/02

(a) Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad. Avda. del Cristo, s/n. 33006 Oviedo. (mefernan@correo.uniovi.es)

(b) Subdirección General de Estudios Presupuestarios y de Gasto Público. Avda. Cardenal Herrera Oria, 378. 28035 Madrid. (santiago.alvarez@ief.minhac.es)



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 111-02-002-0
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. FUNDAMENTOS DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES
3. EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN (1953-1990)
4. LAS DIRECTIVAS APROBADAS EN 1990
5. LAS PROPUESTAS POSTERIORES: DEL INFORME RUDING (1992) AL INFORME SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS EN EL MERCADO INTERIOR (2001)
6. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE EN MATERIE DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
7. CONCLUSIONES

ANEXO

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUCCIÓN

Una parte del programa de construcción de un mercado único en la Unión Europea (UE) es la armonización del derecho de sociedades¹. A este respecto, existe una referencia especial en el artículo 54² del Tratado de Roma (en adelante TCCE) de 25 de marzo de 1957: “El Consejo y la Comisión ejercerán las funciones que les atribuyen las disposiciones precedentes, en particular, coordinando, en la medida necesaria y con objeto de hacerlas equivalentes, las garantías exigidas en los Estados miembros a las sociedades definidas en el párrafo segundo del artículo 48, para proteger los intereses de socios y terceros”³.

Como ha puesto de manifiesto Lutter⁴, la idea de proceder a la armonización del derecho societario tiene su origen en el temor a que “se repitiera en Europa un fenómeno similar al que se produjo en Estados Unidos durante la primera mitad de este siglo y que se conoce como *the race to the bottom*: con el propósito de atraer las sociedades a sus territorios, algunos Estados configuraron sus legislaciones tributarias ‘a gusto del cliente’, es decir, ‘a gusto de la empresa’, pero a costa de los intereses de acreedores y socios minoritarios”.

Es evidente que este problema de competencia legislativa, que como se observa afecta a la totalidad del derecho de sociedades, se plantea con especial crudeza en el campo de la imposición sobre los beneficios societarios.

En este sentido, cabe señalar que el estudio de la armonización existente en la UE en materia de impuesto sobre beneficios pasa por analizar tanto las normas contables como fiscales, puesto que en este tema existe una fuerte interconexión entre la contabilidad y la fiscalidad. De hecho, si sólo se lograra homogeneizar lo relativo a una de las dos disciplinas para el tema que nos ocupa seguirían existiendo problemas a la hora de realizar comparaciones intracomunitarias.

Por ello, la importante preocupación existente en el momento actual por armonizar la normativa contable como aspecto fundamental para que el mercado funcione de manera eficiente ha de ir necesariamente unida a la armonización fiscal, sin la cual las decisiones de las personas, tanto físicas como jurídicas, pueden verse condicionadas. A este respecto, se debe señalar que el avance logrado por la UE en materia contable es superior al fiscal, donde si bien los esfuerzos han sido muy importantes, como demuestra el gran volumen de informes y propuestas de Directivas, los logros alcanzados han sido escasos.

Así, en unos momentos en los que la UE se ha planteado como objetivo implantar para el año 2005 unas normas contables comunes comunitarias, en concreto, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emanadas del International Accounting Standards Board (IASB), se hace imprescindible plantear la necesidad del logro de la doble armonización en materia de Impuesto sobre Sociedades (IS), puesto que si no este campo todavía quedará lejos de la verdadera homogeneización. Así, Cea García⁵ manifiesta que la implantación de prácticas contables coincidentes a nivel internacional para el IS no garantiza la homogeneidad en cuanto a la cuantificación de las distintas partidas fiscales, puesto que éstas dependen de las particularidades de los diferentes sistemas tributarios nacionales. Sin embargo, Hüsing⁶ matiza que si todos los países de la UE llevaran sus registros contables siguiendo las NIC, se tendría una buena base para armonizar desde la óptica fiscal.

¹ Lutter (2002), p. 40.

² Actualmente artículo 44.2.G.

³ En el Cuadro 1 del Anexo se recogen las disposiciones adoptadas (Directivas y Reglamentos), para cumplir este precepto.

⁴ Lutter, op. cit., p. 47.

⁵ Cea (2000), p. 13.

⁶ Hüsing (1999).



En virtud de todo lo expuesto, se considera se sumo interés hacer un análisis del grado de armonización existente a nivel comunitario para este impuesto, tanto desde la óptica contable como fiscal. Para ello, en primer lugar se abordan los aspectos fiscales, donde existe una gran abundancia de documentos, por lo que resulta imprescindible hacer un recorrido histórico por todos ellos al objeto de comprender mejor la situación vigente. De igual modo, se contempla el estado actual y las perspectivas de futuro existentes al respecto. A continuación, se recoge la evolución experimentada por la disciplina contable hasta llegar a nuestros días, así como su previsible discurrir futuro. Por último, se recogen a modo de síntesis las principales conclusiones alcanzadas tras la realización del trabajo.

2. FUNDAMENTOS DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

La armonización fiscal es uno de los elementos de la aproximación de las legislaciones nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea (UE) para el logro de los objetivos políticos y económicos que ésta tiene planteada. Así contemplada, la armonización fiscal consiste en la homogeneización de los sistemas fiscales nacionales con el objetivo de eliminar las distorsiones tributarias que impiden la consecución del mercado interior común⁷.

Este concepto de armonización fiscal tiene, desde nuestro punto de vista, dos implicaciones de gran importancia:

- La primera es que no conduce a una unificación de los sistemas fiscales nacionales, sino a un acercamiento gradual de los mismos, conservando los distintos países un grado importante de independencia a la hora de establecer los parámetros básicos de su sistema tributario.
- La segunda es el carácter instrumental del proceso armonizador; no es un objetivo en sí mismo, sino un instrumento para conseguir los objetivos comunes de la consecución de un mercado único.

La propia Comisión Europea fijó en función de estos parámetros el alcance que debía tener el proceso armonizador: “la armonización fiscal perseguida por las Comunidades –entendida como una aproximación de las legislaciones y no su unificación– debe llevar a la creación de un espacio comunitario sin fronteras interiores, en el que puedan libremente circular personas, mercancías, servicios y capitales (...). La política fiscal comunitaria no pretende recaudar impuestos comunitarios. Su verdadero objetivo es crear un Mercado interior operativo”⁸.

Esta concepción de la armonización fiscal conduce a que el proceso haya avanzado muy lentamente desde la creación de la Comunidad Económica Europea (CEE) en 1.957 y a que su amplitud y objetivos hayan estado conectados siempre a las dimensiones del proyecto de integración europea que se pretendía conseguir⁹.

No debe por tanto resultar sorprendente que en el artículo 99 del TCCE, en que se asienta el proceso de armonización fiscal, se encargue a la Comisión el examen de “la mejor forma en que resulte posible armonizar las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos indirectos”. Esta referencia a los impuestos indirectos es especialmente pertinente en una Comunidad que se limitaba a ser un área de libre comercio y una unión aduanera, lo que explica que tengan que

⁷ Aparicio (1996), p. 36.

⁸ Comisión Europea (1991).

⁹ Arizaga y Álvarez (1996), p. 71.

transcurrir más de 30 años, hasta el Consejo ECOFIN de 23 de julio de 1990, para que se aprueben las primeras Directivas sobre armonización de la imposición directa.

El Tratado de Roma fundamenta la armonización fiscal en los artículos 9¹⁰ y del 12 al 36¹¹, dedicados a las normas aduaneras y de efecto equivalente¹²; los artículos 95 a 99¹³, en los que se contienen propiamente las disposiciones fiscales, centradas en el principio de igualdad de trato a los productos nacionales e importados y en el de no discriminación; y el artículo 220¹⁴, referido a la abolición de la doble imposición en el territorio comunitario.

La ausencia de cualquier referencia explícita a la necesidad de proceder a la armonización de la imposición directa, en general, y la fiscalidad de las sociedades, en particular, no implica que el TCCE no imponga una serie de restricciones a las legislaciones nacionales sobre estas materias. Como señala Pelecha Zozaya¹⁵ “los tributos internos directos de los Estados miembros sólo serán incompatibles con el Derecho comunitario si se constata que su aplicación comporta o puede comportar la vulneración indirecta de lo establecido en algún artículo del Tratado CE”. En este sentido resulta particularmente relevante el artículo 10 del TCCE¹⁶ que establece que “los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad”.

Es necesario, entonces, analizar cuáles son los objetivos de la UE que pueden verse afectados por los tributos directos nacionales.

Así, en primer lugar, como precepto fundamental, el artículo 12¹⁷ del TCCE prohíbe la discriminación: “En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad”. Este principio, como ya se ha señalado, es recogido entre los preceptos fiscales que prohíben las medidas fiscales discriminatorias que obstaculicen la libre competencia.

A continuación, se deben contemplar los artículos del Tratado que recogen las libertades básicas en que se fundamenta la UE, consagradas en el artículo 13 del Acta Única Europea¹⁸ en el que se establece que “El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada según las disposiciones del presente Tratado”: libre circulación de personas (artículo 18¹⁹), de mercancías (artículo 23²⁰ y siguientes), de servicios (artículo 49²¹) y de capitales (artículo 56²²).

En tercer lugar, se situaría el principio de libertad de establecimiento que consagra el artículo 43²³, por el que se prohíben “las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro”.

¹⁰ Actualmente, artículo 23, en la versión consolidada tras las modificaciones introducidas por el Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997.

¹¹ Actualmente, artículos 25 al 30.

¹² Que consagran la libre circulación de mercancías por el territorio comunitario e instauran un arancel exterior común.

¹³ Actualmente, artículos 90 a 93.

¹⁴ Actualmente, artículo 293.

¹⁵ Pelecha (1994), p. 81.

¹⁶ Antiguo artículo 5.

¹⁷ Antiguo artículo 6.

¹⁸ Firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 y en La Haya el 28 de febrero de 1986 (DOCE L169, de 29 de junio de 1987).

¹⁹ Antiguo artículo 8 A.

²⁰ Antiguo artículo 9.

²¹ Antiguo artículo 59.

²² Antiguo artículo 73 b.

²³ Antiguo artículo 52.



Estos preceptos han sido invocados repetidamente ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que ha tenido que pronunciarse en varias ocasiones sobre la existencia de discriminación en el caso de la tributación de no residentes, pronunciamientos que se han realizado en aplicación de los principios de no discriminación en función de la nacionalidad y de libertad de establecimiento²⁴. Estos pronunciamientos tienen una importancia capital, hasta el punto de que se puede afirmar que “dada la falta de normas tendentes directamente a garantizar el desarrollo de una armonización fiscal directa, la labor interpretativa del Tribunal de Luxemburgo, en relación con la fiscalidad directa, ha tenido una función de integración negativa, en el sentido de que no trata de desarrollar un mandato comunitario que obligue a evolucionar en un determinado sentido, sino que trata de reducir progresivamente el crecimiento de las políticas estatales autónomas que puedan influir en cualquier política común y afectar al mismo tiempo a la prohibición de discriminación fiscal”²⁵.

3. EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN (1953-1990)

A partir del mandato contenido en el artículo 99²⁶ del Tratado: “El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14”, la Comisión encargó dos estudios.

El primero, en 1953, sobre la incidencia de los distintos sistemas nacionales sobre el Mercado Común, denominado Informe Tinbergen.

Al Informe Tinbergen siguió, en 1962, el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comisión de las Comunidades Europeas²⁷, conocido como Informe Neumark²⁸. En este Informe²⁹ se plantea un ambicioso programa de armonización fiscal en tres etapas, en las que se debería proceder a:

En la primera etapa:

- A) Sustituir todos los Impuestos múltiples en cascada por un Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- B) Unificar las normas de desgravación aplicables en los Impuestos sobre Consumos Específicos.
- C) Armonizar la imposición sobre dividendos e intereses.
- D) Establecer un Convenio Multilateral para evitar la doble imposición.
- E) Preparar la reforma de los Impuestos sobre Sociedades nacionales, para adoptar un impuesto general de tipo único, con un gravamen incrementado sobre los beneficios no distribuidos.

²⁴ Calderón y Martín (2001), pp. 657-750, abordan en profundidad los efectos de la jurisprudencia comunitaria sobre la imposición directa.

²⁵ Cerdón y Gutiérrez (2000), p. 154.

²⁶ Actualmente artículo 93.

²⁷ Creado el 5 de abril de 1960.

²⁸ En Aparicio (1995) y en Álvarez y Uriol (2000) se analizan las propuestas efectuadas en estos Informes sobre la armonización de la imposición indirecta. En lo referente a las propuestas de armonización de la imposición directa, vid. Aparicio, Álvarez y Arizaga (2000), pp. 70-89. Asimismo, en Aparicio (1999) hay un magnífico análisis de la evolución de la armonización de la imposición sobre sociedades.

²⁹ Páginas 164 a 167 de la edición española de 1965.

- F) Adoptar las medidas preparatorias necesarias para la adopción por todos los países de un gravamen sintético global sobre la renta, homogeneizando las deducciones y reducciones personales.
- G) Preparar la creación de un fondo de financiación común de la CE alimentado con los recursos procedentes de la tarifa exterior común.

En la segunda etapa:

- A) Entraría en vigor, una vez armonizado, el Impuesto sobre Sociedades.
- B) Se armonizaría el Impuesto sobre la Renta.
- C) Se procedería a armonizar los Impuestos sobre Consumos Específicos, eliminando aquellas figuras impositivas de escaso potencial recaudatorio que no fueran utilizadas en todos los países.
- D) Se concluiría el Convenio Multilateral para evitar la doble imposición.
- E) Se analizaría la armonización de los impuestos sobre la riqueza, como tributos complementarios del impuesto personal sobre la renta.
- F) Se analizaría la necesidad de proceder a la armonización de los impuestos sobre sucesiones.
- G) Se estudiaría la necesidad de proceder a la armonización del IVA.

En la tercera fase:

- A) Se adoptarían las medidas armonizadoras pendientes de las etapas anteriores.
- B) Se crearía un sistema de intercambio de datos para asegurar un control fiscal eficaz.
- C) Se crearía un sistema de compensación financiera entre países.
- D) Se crearía un tribunal especial a nivel comunitario para resolver los litigios que no fuera posible solventar entre países.

Adicionalmente se reconoce que, en el momento en que se proceda a liberalizar los movimientos de capital, será necesario suprimir los impuestos que los graven y que puedan acarrear distorsiones.

Estas propuestas armonizadoras son tan ambiciosas que, conscientes de la dificultad de su aplicación, ni siquiera los autores del Informe se atrevieron a fijar un calendario para su puesta en práctica.

El Informe Neumark, complementado por el Informe Deringer, de 12 de julio de 1963, que recomendó el establecimiento del IVA mediante un sistema único en todos los países, reconociendo la posibilidad de establecer un impuesto complementario sobre el comercio al por menor, sirvió para que se iniciara la armonización de los impuestos indirectos. El 11 de abril de 1967 se aprobaron las dos primeras Directivas en las que se establecen las características y el proceso para la implantación del IVA. Posteriormente, el 17 de julio de 1969 se aprobó la Directiva relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, estableciendo normas comunes para la tributación de las denominadas "aportaciones a las sociedades" y cuyo objetivo es eliminar los supuestos de discriminación, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de capitales³⁰. En cuanto a los impuestos sobre consumos específicos, los Informes Deringer y Roche de 1963 completaron las propuestas del Informe Neumark y las primeras medidas armonizadoras se adoptaron en 1972 tras la elaboración por parte de la Comisión de un programa en esta materia.

En el campo que nos ocupa, armonización de la imposición sobre sociedades, los Informes Segré, de 1966, Van den Tempel, de 1969, y Werner, de 1970, ponen su acento en la necesidad

³⁰ Ver Álvarez y Uriol, op. cit.



de impedir que las diferencias existentes entre las legislaciones en materia de fiscalidad directa de los países comunitarios incidiesen negativamente sobre la libre circulación de capitales³¹. El Informe Van den Tempel³² realiza un análisis profundo de las implicaciones internacionales del gravamen de los beneficios de las sociedades y de los métodos posibles para atenuar los efectos de la doble imposición de dividendos, propugnando un gravamen absolutamente autónomo del beneficio obtenido por la sociedad y el distribuido por ésta a sus socios³³. En el denominado “Informe Werner”, Comunicación al Consejo y a la Comisión concerniente a la realización por etapas de la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad, se establece en el campo de los impuestos directos la necesidad de “armonizar ciertos tipos de impuestos que son susceptibles de tener una influencia directa sobre los movimientos de capitales en el interior de la Comunidad. En especial, del régimen fiscal aplicable a los intereses procedentes de valores mobiliarios de renta fija y a los dividendos. Así mismo será necesario abordar activamente la armonización de la estructura de los impuestos sobre sociedades”³⁴.

Fruto de estos estudios son una serie de propuestas de Directivas presentadas por la Comisión:

- La concerniente al régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades de Estados miembros diferentes, presentada el 15 de enero de 1969³⁵.
- La relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales ubicadas en estados miembros diferentes, de 16 de enero de 1969³⁶.
- La concerniente a la armonización de los sistemas del Impuesto sobre Sociedades y de retención en origen, de 1 de agosto de 1975³⁷.
En esta propuesta de Directiva se plantea por primera vez la adopción de un tipo impositivo común en el IS en todos los países, comprendido entre el 45% y el 55%, un régimen común de retención en la fuente sobre los dividendos distribuidos del 25%, y una fórmula de integración parcial de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades, de acuerdo con un sistema de imputación con crédito fiscal³⁸.
- La relativa a la eliminación de las dobles imposiciones en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas (procedimiento arbitral), de 29 de noviembre de 1976³⁹.
- La de extensión a los organismos de inversión colectiva de la Directiva de 1975 sobre armonización de los sistemas del Impuesto sobre Sociedades y los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos, de 1978⁴⁰, con la que se trata de evitar que las inversiones efectuadas a través de estas entidades se vean penalizadas frente a las inversiones directas.

Los objetivos de estas propuestas⁴¹ son mejorar la neutralidad en la toma de decisiones económicas, favorecer la competitividad de las empresas y eliminar las dobles imposiciones.

³¹ Pelecha, op. cit., p. 63.

³² Van den Tempel (1971).

³³ Esteve (1996), p. 50.

³⁴ Informe Werner (1970), p. 20. Esta recomendación fue literalmente adoptada en la Resolución del Consejo de 22 de marzo de 1971 [DOCE C 28/1 de 27 de marzo], sobre la creación de la Unión Económica y Monetaria.

³⁵ COM(69) 5 final [DOCE C 39, de 22 de marzo].

³⁶ DOCE C 39, de 22 de marzo.

³⁷ DOCE C 253, de 5 de noviembre.

³⁸ Corona (1992), pp. 50-51. Propuesta de integración que se aparta de las recomendaciones del Informe Van den Tempel.

³⁹ DOCE C 301, de 21 de diciembre.

⁴⁰ DOCE C 184, de 2 de agosto.

⁴¹ Carbajo (1992), p. 39.

Entre todas estas propuestas de Directivas que no llegaron a buen término, se aprueba en 1977 la primera Directiva sobre fiscalidad directa que, sin embargo, no se orienta hacia el logro de la armonización fiscal. Es la Directiva 77/779/CEE, de 19 de diciembre de 1977⁴², sobre asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos⁴³.

En 1980 se presentó el Informe de la Comisión al Consejo sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad, denominado "Informe Burke"⁴⁴.

El Informe Burke vuelve a insistir en el carácter instrumental de la armonización fiscal para el logro de un mercado común con libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales, así como para garantizar la libre competencia⁴⁵.

Dos aspectos destacados de este Informe son, por una lado, la constatación de que, a falta de medidas armonizadoras, se está produciendo una aproximación espontánea de las legislaciones fiscales nacionales, y por otro, la vinculación entre las medidas a adoptar y los objetivos de la Comunidad⁴⁶.

En el campo de la imposición societaria⁴⁷, dos son los aspectos en los que se realiza una mayor incidencia:

- El primero, relacionado con la libre circulación de capitales en el territorio comunitario, es el relativo a la necesidad de armonizar la tributación de intereses y dividendos. Para ello se propone la aprobación de la propuesta de Directiva concerniente a la armonización de los sistemas del Impuesto sobre Sociedades y de retención en origen, de 1 de agosto de 1975, y la aproximación de los tipos impositivos de los diferentes países⁴⁸.
- El segundo, ligado a la necesidad de garantizar la libre competencia, es el relacionado con las distorsiones provocadas por las distintas normas de determinación de la base imponible y la concesión de incentivos fiscales. En este campo, la Comisión destaca la necesidad de "llegar a una base normal del impuesto, aproximando las reglas aplicables normalmente a amortizaciones, valoración de activos fijos e inventarios, variaciones patrimoniales y compensación de pérdidas"⁴⁹.

A partir de estas consideraciones, la Comisión adopta dos iniciativas que, de nuevo, no llegaron a culminar con éxito.

La primera es la propuesta de Directiva referente a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros respecto al régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas, de 11 de septiembre de 1984⁵⁰, la cual fue modificada por otra proposición aprobada el 19 de junio de 1985⁵¹.

⁴² DOCE L 336/15, de 27 de diciembre.

⁴³ Posteriormente, la Directiva 79/1070/CEE [DOCE L 331, de 27 de diciembre de 1979], amplió su campo de aplicación, incluyendo la imposición indirecta.

⁴⁴ Informe adoptado el 26 de marzo de 1980 y publicado en el Suplemento 1/80 del Boletín de las Comunidades Europeas.

⁴⁵ Esteve, op. cit., p. 58.

⁴⁶ Esteve, op. cit., p. 60.

⁴⁷ Dado el tema de nuestro trabajo, solamente analizamos en el mismo lo referente a la imposición societaria. Las repercusiones de la libertad de movimientos de personas físicas y capitales sobre la imposición sobre la renta de las personas físicas, y las medidas armonizadoras propuestas para éste impuesto pueden consultarse en Álvarez y Arizaga (1999) y en Álvarez y González (1999).

⁴⁸ Esteve, op. cit., p. 60, y Corona, op.cit., p. 50.

⁴⁹ Corona, op.cit., p. 50.

⁵⁰ COM (84) 404 final, DOCE C 235, de 20 de septiembre.

⁵¹ COM (85) 319 final, DOCE C 170, de 9 de julio.



Esta propuesta de Directiva tuvo su origen en la comunicación de la Comisión al Consejo de las Comunidades Europeas, de 28 de abril de 1982, “Medidas fiscales y financieras de fomento a la inversión”, en la que se recomienda que todos los países adopten el sistema de compensación de pérdidas más favorable de los vigentes en ese momento en la UE⁵². En ella se contempla la posibilidad de que las pérdidas de un ejercicio se compensen con los beneficios de ejercicios posteriores (sin límite temporal) o con los de ejercicios anteriores mediante la devolución del impuesto pagado (con el límite de dos años)⁵³.

La segunda, que ni siquiera llegaría a publicarse de forma oficial, fue el Anteproyecto de Propuesta de Directiva de la Comisión sobre la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles, de marzo de 1988. Contiene normas sobre amortizaciones (se asume la necesidad de que exista una identidad entre las amortizaciones contables y fiscales), valoración de existencias (con un criterio muy flexible, se admite cualquier método válido para reflejar la realidad) y variaciones patrimoniales (se recomienda no permitir tratamientos diferenciales para las ganancias a largo plazo y la aplicación de exenciones –o, alternativamente, diferimientos en la tributación– por la reinversión de las plusvalías obtenidas en la enajenación de elementos de inmovilizado material)⁵⁴.

En 1985, el Libro Blanco sobre la consecución del mercado interior⁵⁵ señalaba que, para la consecución de las denominadas cuatro libertades sobre las que se pretende asentar la Unión Europea, libertad de circulación de personas, de mercancías, de servicios y de capitales, era necesaria la supresión de tres tipos de barreras en el interior del espacio comunitario: las físicas, las técnicas y las fiscales.

Es de resaltar⁵⁶ que la Tercera Parte del Libro Blanco, dedicada a la eliminación de barreras fiscales, se refiere únicamente a la armonización de los Impuestos sobre el Consumo, IVA e Impuestos Especiales⁵⁷. La imposición directa se aborda en la Segunda Parte, sobre la eliminación de fronteras técnicas, en “los capítulos III (Libre circulación de trabajadores), donde se analiza la imposición sobre la renta de los trabajadores residentes en otro Estado miembro, y VI (Establecimiento de condiciones que puedan facilitar la cooperación industrial), donde se esboza la armonización de la fiscalidad sobre las empresas⁵⁸. Con el objeto de reforzar la cooperación empresarial, el Libro Blanco considera necesaria la aprobación de las propuestas de Directivas relativas al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo entre sociedades de diferentes Estados miembros; al régimen fiscal común aplicable a las matrices y filiales de diferentes Estados miembros; a la eliminación de la doble imposición en el caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas; y a la compensación de pérdidas de las empresas⁵⁹.

Para cumplir los objetivos enunciados de facilitar la cooperación entre las empresas en el ámbito Comunitario, se aprobó el Reglamento 2137/85, de 25 de julio, relativo al establecimiento de una agrupación europea de interés económico⁶⁰, en el que se obliga a los Estados miembros a aplicar su derecho fiscal nacional a los beneficios obtenidos por la agrupación. Esta fue la segunda disposición aprobada en materia de fiscalidad directa⁶¹.

⁵² Corona, op.cit., p. 58.

⁵³ Corona, op.cit., p. 58.

⁵⁴ Corona, op.cit., p. 59 y Rozas (1981).

⁵⁵ COM (85) 310 final. Aprobado en el Consejo Europeo de Milán de 28 y 29 de junio de 1985.

⁵⁶ Se ha seguido en este punto el *Estudio sobre el Libro Blanco del Mercado Interior*, elaborado por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda en 1987.

⁵⁷ Ministerio de Hacienda (1987), p. 2.

⁵⁸ Ministerio de Hacienda, op. cit., pp. 1-2.

⁵⁹ Ministerio de Hacienda, op. cit., pp. 20-27.

⁶⁰ DOCE L 199, de 31 de julio.

⁶¹ Esteve, op. cit., p. 65.

4. LAS DIRECTIVAS APROBADAS EN 1990

El año 1990 supone un hito en la evolución de la armonización de la imposición directa en la UE, ya que en él se aprueban las primeras Directivas en esta materia⁶².

Este impulso al proceso de armonización se inicia con la Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo sobre la fiscalidad de las empresas, de abril de 1990⁶³, en la que se sugiere que “respetando el principio de subsidiariedad, todas las iniciativas se definieran a través de un proceso consultivo con los Estados miembros”⁶⁴.

Sobre esta base, se aprueban tres medidas propuestas por la Comisión:

- La Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros⁶⁵.
- La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes⁶⁶.
- El Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas⁶⁷.

Otras dos medidas propuestas por la Comisión en diciembre de 1990, las cuales no han sido aprobadas, que tenían también su origen en la Comunicación de abril, son:

- La propuesta de Directiva concerniente a la compensación transfronteriza de pérdidas⁶⁸, en la que se proponía el establecimiento de un régimen por el que las empresas asumieran las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situadas en otros Estados miembros.
- La propuesta de Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros diferentes⁶⁹, dirigida a “permitir que las operaciones entre sociedades de Estados miembros diferentes se realicen en condiciones de un mercado interior sin barreras fiscales”⁷⁰, mediante la supresión de la retención en origen sobre estas operaciones⁷¹.

Los elementos principales de las normas aprobadas en el año 1990 son:

⁶² Como ya se ha señalado, las disposiciones sobre imposición directa aprobadas anteriormente no tenían carácter armonizador.

⁶³ SEC (90) 601 final.

⁶⁴ Comisión Europea (2001), p. 4.

⁶⁵ DOCE L 225, de 20 de agosto. Incorporada al ordenamiento español por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas y recogida en los artículos 97-111 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁶⁶ DOCE L 225, de 20 de agosto. Incorporada al ordenamiento español por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas y recogida en los artículos 20 bis y 30 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 13, letra g, de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre Renta de no residentes y normas tributarias.

⁶⁷ DOCE L 225, de 20 de agosto. Entró en vigor el 1 de enero de 1995, tras su ratificación por todos los países miembros.

⁶⁸ COM (90) 595 [DOCE C 53, de 28 de febrero de 1991].

⁶⁹ COM (90) 595 [DOCE C 53, de 28 de febrero de 1991].

⁷⁰ Esteve, op. cit., p. 85.

⁷¹ Esta propuesta sería retomada en la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, COM (1998) 67 final [DOCE C 123, de 22 de abril].

- A) La Directiva 90/434/CEE establece un mecanismo básico consistente en la exención de las plusvalías que se realicen en la operación y el posterior mantenimiento de los valores fiscales históricos a efectos del futuro cómputo de amortizaciones y plusvalías en su enajenación. De esta manera la tributación de las plusvalías correspondientes a los bienes aportados se difiere hasta el momento de su realización. El bien quedará vinculado al establecimiento de la sociedad beneficiaria situado en el Estado miembro de la sociedad transmitente.
- B) La Directiva 90/435/CEE, que se aplica a las distribuciones de beneficios (excepto en el caso de liquidación de la filial) desde las filiales a su matriz, prohíbe al Estado de residencia de las filiales la aplicación de imposición en la fuente sobre los dividendos que esta reparta a su matriz comunitaria. Para eliminar la doble imposición de los dividendos propone dos sistemas alternativos a emplear por parte del Estado de residencia de la matriz:
- Declarar la exención de los dividendos percibidos.
 - Declarar la sujeción de los dividendos percibidos, permitiendo la posterior deducción del impuesto sobre beneficios satisfecho por la filial que distribuyó el dividendo.
- C) El Convenio 90/436/CEE contempla la utilización de precios de transferencia entre empresas asociadas, que en el caso español es corregido mediante la normativa de operaciones vinculadas que conlleva la aplicación de precios de mercado mediante un ajuste bilateral en ambas sociedades.
- El Convenio ha previsto, para los casos en que se incurra en doble imposición por la aplicación de esta normativa, un procedimiento en dos etapas:
- En la primera se trata de resolver el problema unilateralmente por cada administración tributaria o de forma amistosa por convenio entre los Estados afectados.
 - En la segunda fase se formaría una comisión de arbitraje para dirimir el problema.

5. LAS PROPUESTAS POSTERIORES: DEL INFORME RUDING⁷² (1992) AL INFORME SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS EN EL MERCADO INTERIOR⁷³ (2001)

El Informe Ruding, en palabras de la propia Comisión Europea⁷⁴, constituye un estudio completo de los Impuestos sobre Sociedades en la UE, en el que se examina la relación entre los mismos y el funcionamiento del mercado interior. En concreto, la Comisión Europea encargó al Comité de expertos presidido por Onno Ruding el estudio de tres cuestiones fundamentales⁷⁵:

- Las diferencias existentes en la imposición societaria de los países de la Comunidad que fuesen susceptibles de ocasionar distorsiones importantes en el funcionamiento del mercado interior, especialmente en los campos de la inversión y la competencia.

⁷² “Informe del Comité de Expertos Independientes sobre la Imposición de Sociedades”. El Resumen del mismo fue publicado en Hacienda Pública Española, Monografía 2/1992, pp. 220-258.

⁷³ COM (2001) 582 final.

⁷⁴ COM (2001) 582 final, p. 4.

⁷⁵ Corona, op. cit., p. 59.

- La posibilidad de que estas distorsiones fueran eliminadas por las propias fuerzas del mercado a través de la competencia fiscal entre los Estados miembros, sin que fuese necesaria la adopción de medidas por parte de la Comunidad.
- Las medidas que tendría que adoptar la Comunidad para eliminar las distorsiones.

Respecto a la primera de estas cuestiones, el Informe considera que los factores más distorsionantes son los métodos para atenuar la doble imposición de las rentas transfronterizas y las retenciones en la fuente sobre los dividendos, en tanto que discriminan entre inversiones nacionales y extranjeras⁷⁶.

En lo que se refiere al segundo aspecto, es decir, la eliminación de estas diferencias por medio de la competencia fiscal entre los diferentes países, se constata que ésta ha conducido a una convergencia de los impuestos hacia los niveles más bajos de imposición, aunque subsisten discrepancias importantes⁷⁷.

A pesar de esa convergencia, en respuesta a la tercera cuestión, el Comité considera que las distorsiones fundamentales no pueden ser eliminadas sin una política armonizadora por parte de la Comunidad. Sin embargo, recomienda que “los esfuerzos armonizadores deben ser los mínimos necesarios para evitar las discriminaciones y distorsiones más importantes, ante la enorme dificultad que supone conseguir la aprobación de medidas armonizadoras”⁷⁸.

Entre las principales recomendaciones del Informe se encuentra la armonización de los tipos impositivos, en una banda situada entre el 30% y el 40%, la adopción de un sistema común de compensación de pérdidas, la homogeneización de los sistemas de amortización y de valoración de inventarios, así como un tratamiento favorable a la reinversión de las ganancias de capital. También recomienda la introducción de medidas de atenuación de la doble imposición económica y la aplicación del método de exención para atenuar la doble imposición internacional. Por último, recomienda ampliar el alcance de la Directiva 90/435, de matrices y filiales, reduciendo sustancialmente el umbral de participación en capital requerido (25%) y extendiendo su cobertura a todas las empresas sujetas al IS⁷⁹.

La Comisión solamente recogió una parte de las propuestas del Informe Ruding⁸⁰. Por ejemplo, no avanza en la vía de armonizar los tipos impositivos; sin embargo, acoge favorablemente las propuestas relativas a la tributación de los intereses así como a la extensión y mejora del tratamiento de las matrices y filiales. De este modo recupera la ya citada propuesta de Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros diferentes⁸¹, y presenta sendas propuestas de Directivas modificando las Directivas 90/434 y 90/435⁸², que finalmente no serán aprobadas.

A continuación, en 1994, la Comisión presenta dos Recomendaciones, cuyo carácter no es vinculante, para el establecimiento de una fiscalidad favorable para las pequeñas y medianas empresas.

La primera es la Recomendación 94/390/CE, de 25 de mayo, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas⁸³, en la que se solicita a los Estados miembros que adopten las

⁷⁶ Corona, op. cit., p. 60.

⁷⁷ Corona, op. cit., p. 60. Este autor resalta que, a pesar de esta convergencia hacia niveles bajos de imposición, la recaudación del Impuesto ha tendido a crecer en proporción al Producto Interior Bruto desde 1965, por lo que no se ha producido una “atrofia fiscal”.

⁷⁸ Corona, op. cit., p. 60.

⁷⁹ Corona, op. cit., p. 61.

⁸⁰ El pronunciamiento de la Comisión se recoge en la “Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo con motivo de la presentación de conclusiones del comité de expertos independientes bajo la presidencia del Sr. Ruding sobre orientaciones de fiscalidad empresarial en el marco del perfeccionamiento del mercado interior de 26-6-2002”. SEC (92) 1118 final.

⁸¹ DOCE C 53 de 28 de febrero de 1991.

⁸² COM (93) 293 final [DOCE C 225 de 20 de agosto de 1993].

⁸³ DOCE L 177, de 9 de julio.



medidas necesarias para corregir los efectos de la progresividad del Impuesto sobre la Renta, que grava a las empresas individuales y a las sociedades personalistas, sobre los beneficios reinvertidos, limitando la carga fiscal aplicable a un tipo comparable al del IS.

La segunda es la Recomendación 94/1069/CE, de 7 de diciembre, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas⁸⁴. En ella se invita a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para facilitar la transmisión de las pequeñas y medianas empresas con el fin de garantizar su supervivencia. Estas medidas se concretan en el campo de la fiscalidad en⁸⁵:

- A) Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un periodo mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro;
- B) Ofrecer a los herederos la posibilidad de escalonar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses;
- C) Velar porque en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario.

La Comunicación de la Comisión de 20 de febrero de 1996⁸⁶, titulada “La Fiscalidad en la Unión Europea”, significa el reconocimiento de los obstáculos a la coordinación fiscal: “La coordinación fiscal a nivel europeo se ha visto frenada por dos grandes obstáculos: las normas para la adopción de decisiones y la falta de una perspectiva global que permita ver los inconvenientes económicos y sociales que supone la no adopción de decisiones”⁸⁷.

En opinión de la Comisión “los repetidos fracasos en materia de coordinación fiscal han contribuido sustancialmente no sólo a mantener distorsiones en el mercado único, sino también —de forma menos visible— a generar desempleo e, incluso, a facilitar la erosión de la base imponible. La aparente defensa de la soberanía fiscal nacional ha llevado gradualmente a una pérdida real de la misma por parte de cada uno de los Estados miembros en beneficio de los mercados, a través de la erosión de la base imponible, especialmente de aquellos de sus componentes que disfrutaban de una mayor movilidad. Para contrarrestar este fenómeno, los diversos Estados miembros se han visto obligados, en mayor o menor medida, a gravar excesivamente el trabajo, lo que resulta contraproducente para el empleo y la distribución de la renta”⁸⁸.

A raíz del Informe Ruding, en la reunión del Consejo ECOFIN, celebrada en Verona los días 13 y 14 de abril de 1996, se decide la creación de un Grupo de Política Fiscal (Grupo Monti), integrado por representantes de los Ministros de Finanzas de los Estados miembros y presidido por el Comisario de Fiscalidad Mario Monti⁸⁹. A este grupo se encarga analizar las exigencias que sobre la tributación directa plantea el correcto funcionamiento del mercado único⁹⁰.

Estas actuaciones se van a traducir en un impulso al proceso de armonización, que culmina con la aprobación del denominado “paquete fiscal” o “paquete Monti”, de diciembre de 1997, que está llamado a tener una gran influencia en el futuro diseño de los impuestos en el ámbito de la UE⁹¹.

⁸⁴ DOCE L 385, de 31 de diciembre.

⁸⁵ Artículo 6 de la Recomendación.

⁸⁶ SEC (96) 487 final.

⁸⁷ SEC (96) 487 final, p. 10.

⁸⁸ SEC (96) 487 final, p. 10.

⁸⁹ Rubio y Barruso, (2002), p. 9.

⁹⁰ SEC (96) 487 final, p. 12.

⁹¹ Rubio y Barruso, op. cit., p. 6.

Tres son las Comunicaciones presentadas por la Comisión en el camino hacia la formulación del paquete fiscal⁹²:

- La Comunicación, de 22 de octubre de 1996, “La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”⁹³.
- La Comunicación, de 1 de octubre de 1997, “Hacia la coordinación de la fiscalidad en la Unión Europea, paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa”⁹⁴.
- La Comunicación, de 5 de noviembre de 1997, “Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea”⁹⁵, que contiene propiamente el paquete fiscal.

El Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios europeos considera que “el entorno más favorable para las empresas es aquel en que los sistemas tributarios son los más sencillos, justos y eficaces posible”⁹⁶. Para ello considera positiva la tendencia, experimentada en los últimos años, de establecer sistemas con una base de imposición amplia y tipos impositivos generalmente bajos, preferible a la concesión generalizada de exenciones o deducciones fiscales.

De cara al futuro, considera prioritario:

- Suprimir las medidas fiscales que desincentiven los flujos transfronterizos de ingresos, para lo que es necesario regular los pagos de intereses y cánones entre empresas⁹⁷.
- Adoptar medidas encaminadas a restringir o eliminar la competencia desleal en el ámbito de la fiscalidad empresarial⁹⁸.

Sin embargo, no se considera necesario “establecer, en las circunstancias actuales, tipos o bases mínimos para el IS, aun cuando el objetivo global fuese garantizar un grado mínimo de imposición efectiva dentro de la Unión”⁹⁹.

De la Reunión del Consejo ECOFIN, celebrada en septiembre de 1997 en Mondorf-Les-Bains, se deriva un mandato a la Comisión para que presente las medidas concretas que deben incluirse en el paquete fiscal. Como ya se ha señalado, la Comisión respondió a este mandato con las Comunicaciones presentadas el 1 de octubre y el 5 de noviembre, aprobadas en la Reunión del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997¹⁰⁰.

El paquete fiscal propuesto por la Comisión está formado por tres medidas¹⁰¹:

- Un Código de Conducta en la fiscalidad de las empresas, que trata de evitar o eliminar aquellas medidas perniciosas con incidencia en la localización de las actividades empresariales. Este Código constituye un acuerdo político entre los países miembros de la UE, por el que deciden desterrar las medidas fiscales susceptibles de producir competencia desleal¹⁰².

⁹² En Rubio y Barruso, op. cit., p. 9, se analiza la evolución de este proceso.

⁹³ COM (96) 546 final.

⁹⁴ COM (97) 495 final.

⁹⁵ COM (97) 564 final.

⁹⁶ COM (96) 546 final, p. 6.

⁹⁷ COM (96) 546 final, p. 7.

⁹⁸ COM (96) 546 final, pp. 7-8.

⁹⁹ COM (96) 546 final, p. 9.

¹⁰⁰ DOCE C2, de 6 de enero de 1998.

¹⁰¹ Rubio y Barruso, op. cit., p. 8.

¹⁰² Patterson y Martínez (2000), p. 9.



En concreto, el Código cubre todas las medidas introducidas en los Impuestos sobre Sociedades que son susceptibles de afectar de manera significativa a la localización de las actividades empresariales en el territorio de la Comunidad. En este sentido, para determinar si una medida se considera perjudicial se utilizan los siguientes parámetros:

- Si las ventajas fiscales se otorgan solamente a residentes o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes.
- Si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afecten a la base fiscal nacional.
- Si las ventajas se otorgan aun cuando no exista actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas.
- Si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a principios internacionalmente reconocidos.
- Si las medidas fiscales carecen de transparencia y si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menor rigor y sin transparencia.

El Código contempla dos tipos de medidas en relación con las prácticas que se consideren perjudiciales: una práctica “standstill”, por la que los Estados miembros se comprometen a no introducir nuevas medidas consideradas perjudiciales; y una práctica “rollback”, por la que se comprometen a revisar las legislaciones fiscales de acuerdo con los principios del Código, eliminando las medidas perjudiciales existentes¹⁰³.

La determinación de las medidas perjudiciales se tradujo en la creación de un Grupo de Trabajo, el 9 de marzo de 1998, integrado por un representante de cada uno de los Estados miembros y de la Comisión Europea, presidido por la Ministra del Tesoro Británica Dawn Primarolo, que elaboró el llamado “Informe Primarolo”. Dos avances del Informe fueron presentados en las Reuniones del Consejo ECOFIN, celebradas el 1 de diciembre de 1998 y el 25 de mayo de 1999; el Informe final se presentó en la Reunión del Consejo ECOFIN, celebrada en Helsinki el 29 de noviembre de 1999.

El Informe Primarolo analizó 271 medidas llevadas a cabo por los países miembros de la UE, concluyendo que 66 de ellas eran perjudiciales¹⁰⁴.

- Una Directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad¹⁰⁵, que trata de evitar la pérdida de ingresos fiscales que están soportando algunos países como consecuencia de la defiscalización a raíz de la competencia fiscal existente.
- Una Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros¹⁰⁶, para evitar la doble imposición existente en relación con las operaciones efectuadas

¹⁰³ Los Estados miembros disponen hasta el 30 de diciembre de 2002 para eliminar las medidas consideradas perjudiciales.

¹⁰⁴ Patterson y Martínez, op. cit., p. 12-13.

¹⁰⁵ Esta propuesta de Directiva fue presentada por la Comisión el 4 de junio de 1998, COM (1998) 295 final [DOCE C 212 de 8 de julio]. Posteriormente, a raíz de las conclusiones de los Consejos Europeos de Helsinki (10 y 11 de diciembre de 1999) y Santa María de Fera (19 y 20 de junio de 2000), y del Consejo ECOFIN celebrado en Bruselas el 26 y 27 de noviembre de 2000, fue sustituida por una nueva propuesta, “Propuesta de Directiva del Consejo, de 18 de julio de 2001, destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad”, COM (2001) 400 final.

¹⁰⁶ Esta propuesta de Directiva fue presentada por la Comisión el 6 de marzo de 1998. COM (1998) 67 final [DOCE C 123, de 22 de abril].

entre empresas relacionadas, estableciendo la exención en origen sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas asociadas.

Respecto a este paquete fiscal, es necesario resaltar dos cuestiones fundamentales¹⁰⁷:

- Las tres medidas propuestas constituyen un auténtico paquete, es decir, ninguna entrará en vigor sino se aprueban las tres por unanimidad de los Estados miembros.
- La aprobación de las mismas está condicionada a la adopción de su contenido por parte de otros países terceros, para evitar una salida de capital de la UE hacia otros mercados.

Finalmente, en el año 2001 se aprueban las Comunicaciones de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social “Política fiscal en la Unión Europea. Prioridades para los próximos años”¹⁰⁸ y “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”¹⁰⁹. En estos documentos se considera necesario avanzar hacia un sistema común de imposición sobre sociedades, que permita a las empresas con actividades transfronterizas calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas, y establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales (eliminando de esta manera los posibles efectos fiscales en las transacciones puramente internas dentro del mismo grupo)¹¹⁰.

Se plantea así la aprobación de soluciones globales ambiciosas “tales como ofrecer a las sociedades la opción de un conjunto único de normas sobre las que se rija la base imponible de las sociedades para las actividades que realicen en toda la UE. Si se adopta un enfoque basado en el reconocimiento mutuo, por ejemplo, el enfoque de la tributación en función de las normas del país de residencia (la denominada “Imposición en el Estado de Origen”), podrían servir las normas nacionales existentes; de lo contrario, habría que establecer nuevas normas comunes para el ámbito de la UE. Los agentes económicos están a favor de este tipo de solución paneuropea más global para la eliminación de los obstáculos fiscales transfronterizos. Sería un paso de mucho alcance y muy ambicioso, que afectaría a cuestiones fundamentales de la política fiscal de la UE; entre otras cosas, aumentaría la importancia económica global de los tipos de los Impuestos sobre Sociedades. Además, este sistema adquiriría una nueva dimensión con la ampliación de la UE”¹¹¹.

La Comunicación “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”¹¹² considera que “solamente una base imponible consolidada del IS para las actividades empresariales a escala comunitaria podrá:

- Reducir sensiblemente los costes de cumplimiento derivados de la coexistencia de 15 sistemas fiscales en el mercado interior.
- Acabar en la UE con los problemas de fijación de precios de transferencia.
- Permitir la compensación y consolidación global de los beneficios y pérdidas a escala comunitaria.
- Simplificar muchas operaciones internacionales de reestructuración.
- Reducir, sin interferir en el tratamiento fiscal de las personas físicas, algunas de las complejidades derivadas de la coexistencia de los planteamientos clásicos y los de exención en la tributación internacional.

¹⁰⁷ Rubio y Barruso, op. cit., p. 8.

¹⁰⁸ COM (2001) 260 final, de 23 de mayo.

¹⁰⁹ COM (2001) 582 final, de 23 de octubre. Tiene su origen en el “Estudio de los servicios de la Comisión sobre la fiscalidad de las empresas en el mercado interior”, SEC (2001) 1681.

¹¹⁰ COM (2001) 582 final, p. 18.

¹¹¹ COM (2001) 260 final, p. 18.

¹¹² COM (2001) 582 final, p. 18.

- Evitar numerosos casos de doble imposición.
- Acabar con muchas situaciones y restricciones discriminatorias”.

Esta propuesta de base imponible consolidada no interfiere en la soberanía de los Estados miembros a la hora de fijar los tipos impositivos del IS; “estos aplicarían su tipo impositivo nacional a la parte de la base imponible global que les corresponda específicamente, calculada por medio de un sistema de reparto aprobado de común acuerdo”¹¹³.

Otras propuestas realizadas por la Comisión son:

- Formular una serie de directrices sobre las sentencias principales del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas¹¹⁴.
- Extender y modificar la Directiva sobre sociedades matrices y filiales así como la Directiva sobre fusiones¹¹⁵.
- Elaborar una nueva Directiva sobre compensaciones transfronterizas de pérdidas¹¹⁶.
- Convocar un foro conjunto sobre precios de transferencia¹¹⁷.
- Elaborar una Comunicación sobre la necesidad de adaptar ciertas disposiciones de los convenios de doble imposición basados en el modelo de la OCDE para cumplir los principios del Tratado, como primer paso hacia la posible elaboración de un convenio fiscal modelo UE¹¹⁸.
- Asegurar que la legislación comunitaria actual sobre la tributación de sociedades pueda aplicarse a las empresas constituidas bajo el Estatuto de la Sociedad europea, a partir de 2004¹¹⁹.

6. LA ARMONIZACIÓN CONTABLE EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el proceso de armonización de la UE el avance en contabilidad es mucho más notable que en fiscalidad –sobre todo directa–, porque las Directivas Comunitarias del Derecho de Sociedades han tenido un claro reflejo en la normativa contable de los países miembros¹²⁰.

En concreto, a los efectos del IS la Cuarta Directiva¹²¹, de 25 de julio de 1978, relativa a las Cuentas Anuales de determinadas formas societarias, ha sido decisiva. Ahora bien, antes de llegar a su texto definitivo fue objeto de diversas revisiones y discusiones que, por su interés, se comentan brevemente.

¹¹³ COM (2001) 582 final, p. 18.

¹¹⁴ COM (2001) 582 final, p. 14.

¹¹⁵ COM (2001) 582 final, p. 14.

¹¹⁶ COM (2001) 582 final, p. 15.

¹¹⁷ COM (2001) 582 final, p. 16.

¹¹⁸ COM (2001) 582 final, p. 17.

¹¹⁹ COM (2001) 582 final, p. 122.

¹²⁰ Llorente (1993), p. D-1217.

¹²¹ Directiva 78/660/CEE, la cual ha sido modificada parcialmente por la Directiva 2001/65/CE.

Desde el principio se ha asumido la posibilidad de encontrar discrepancias entre el tratamiento contable de determinados hechos y transacciones en las Cuentas Anuales con respecto a su consideración fiscal, lo que origina diferencias permanentes y/o diferencias temporales, llevando a su vez estas últimas a la aparición de la denominada tributación diferida o efecto impositivo.

Pues bien, este concepto de imposición diferida fue introducido por el Comité Elmendorff mediante la elaboración de un documento de trabajo en 1968 que sirvió de base en la discusión de la Cuarta Directiva, el cual estableció en un primer momento la opción de recoger, bien únicamente la deuda tributaria, bien ésta ajustada por la tributación diferida. No obstante, en una revisión posterior se eliminó la posibilidad de elección, indicando que junto al gasto por impuesto debía recogerse el efecto impositivo.

Así, la propuesta de esta Directiva en 1971 indicaba la necesidad de informar de la cantidad a pagar por IS en el año y, separadamente, de los importes ligados a la tributación diferida a satisfacer en el futuro, los cuales se presentarían en el Balance de Situación.

Sin embargo, durante la discusión de la Cuarta Directiva por parte del Consejo, entre 1975 y 1976, se retomó la posibilidad de elegir la consignación de dicha tributación diferida, permitiendo su reconocimiento tanto en el Balance de Situación como en la Memoria. En caso de escoger esta segunda opción, se requiere el uso de una cuenta específica y algún método de cálculo para determinar la cantidad que se deriva de las diferencias entre gasto contable y deuda tributaria.

A este respecto, es preciso indicar que la Cuarta Directiva no regula demasiado, puesto que permite tanto el método de capitalización como el de la deuda y, además, aunque parece que se decanta por el reconocimiento total de las diferencias, también admite el parcial porque cuando las empresas reflejan en la Memoria aquellas diferencias que no contabilizan en el Balance de Situación están realizando una mezcla de las dos opciones permitidas por la Directiva¹²², esto es, su reflejo en el Balance o en el Anexo.

Por tanto, los países miembros tienen libertad para adoptar la solución que consideren más conveniente a la hora de determinar la deuda tributaria al no delimitar la normativa comunitaria ninguna alternativa concreta. Esta cuestión ha suscitado críticas, no sólo sobre la Cuarta Directiva, sino también sobre la Séptima¹²³, dedicada a las Cuentas Consolidadas, si bien es cierto que ambas han supuesto un gran impulso para la comparabilidad de la información contable dentro del marco comunitario¹²⁴. No obstante, las distintas opciones han llevado a diferentes posturas dentro de los Estados miembros, por lo que en los últimos años existe una preocupación por armonizar en mayor medida la normativa contable.

A este respecto, cabe destacar que en dicho proceso de armonización el IASB juega un papel decisivo, lo que se ratifica mediante el acuerdo firmado con la International Organization of Securities Commissions (IOSCO) y la invitación hecha a la UE para convertirse en miembro de su grupo consultivo. De hecho, García-Olmedo Domínguez¹²⁵ manifiesta que “las esperanzas de una efectiva uniformidad contable están depositadas en el IASB porque ningún país tiene una normativa contable con méritos suficientes para que sirva de modelo para el mundo entero”.

Además, en el caso de la UE existe el compromiso de acatar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emanadas del IASB, en desarrollos contables futuros¹²⁶, por lo que el desarrollo de la normativa contable de la UE debe tener en cuenta necesariamente las NIC¹²⁷.

¹²² Van Hulle y Van Der Tas (2001), p. 830.

¹²³ Directiva 83/349/CEE.

¹²⁴ Llorente, op. cit., p. D-1214.

¹²⁵ García-Olmedo (1998), p. 35.

¹²⁶ COM (1995) 508 final.

¹²⁷ Túa (1999), p. 42.



El Consejo Europeo de Lisboa, celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2000, puso de manifiesto la necesidad de acelerar la realización del mercado interior de los servicios financieros, estableciendo como fecha límite el año 2005 para aplicar el Plan de acción sobre esta materia. Para ello, una de las medidas prioritarias es la necesidad de aumentar la comparabilidad de los estados financieros de las sociedades, empleando unas normas comunes de información financiera, tanto para beneficiar a las propias entidades como a los inversores.

Por tanto, la UE entiende que debe exigirse a las empresas con cotización oficial la aplicación de un único grupo de normas contables internacionales para la elaboración de sus estados financieros consolidados. Con esta medida se pretende garantizar también un alto grado de transparencia y comparabilidad de la información financiera de todas las empresas de la Unión con cotización oficial, condición indispensable para que un mercado integrado de capitales funcione de manera eficaz, fluida y eficiente.

De acuerdo con esta filosofía, el 13 de junio de 2000 la Comisión publicó la comunicación: "La Estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: el camino a seguir"¹²⁸, en la que se propone que todas las empresas de la UE con cotización oficial elaboren sus estados financieros consolidados de conformidad con un único grupo de normas de contabilidad, es decir, las NIC, estableciéndose como límite para ello el año 2005. Además, aconseja a los Estados miembros que fomenten, o incluso exijan, el uso de estas normas en el caso de las cuentas individuales.

A consecuencia de estos planteamientos surge una "Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad"¹²⁹, cuya finalidad es el establecimiento de unas reglas para "la adopción y aplicación en la Comunidad de las NIC con la finalidad de mejorar el funcionamiento del mercado interior y garantizar el funcionamiento fluido y eficiente del mercado de capitales en la UE"¹³⁰.

Las anteriores consideraciones de carácter general en el ámbito de la UE respecto a la asunción de las NIC tienen una gran trascendencia para el tema que se está abordando, puesto que la vigente NIC 12, dedicada al impuesto sobre beneficios, puede suponer la norma a seguir por parte de ciertas empresas, en principio no demasiadas pero sí muy importantes por la trascendencia que tienen. Además, los diferentes Estados miembros pueden decidir que la NIC 12 sea de aplicación generalizada para todo tipo de empresas y estados financieros¹³¹.

En cuanto a las repercusiones de pasar a contabilizar el IS según esta norma, cabe señalar que si bien cuantitativamente son escasas no ocurre lo mismo desde el punto de vista práctico, dado que conlleva un cambio en el método de cálculo del efecto impositivo. En concreto, la NIC 12 se basa en el Balance de Situación en lugar de en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, por lo que se deben comparar activos y pasivos "contables" y "fiscales" en lugar de gastos e ingresos "contables" y "fiscales". Tal aspecto, se traduce en una mayor complejidad a la hora de determinar tanto el gasto como el pago por impuesto sobre beneficios, pero fundamentalmente se complica la determinación de las cuentas de balance que deben recoger los derechos u obligaciones contraídos con el Fisco a consecuencia de las diferencias de índole temporal existentes entre la contabilidad y la fiscalidad, las cuales, por cierto, se pasarían a llamar diferencias "temporarias"¹³² en vez de "temporales".

¹²⁸ COM (2000) 359 final.

¹²⁹ COM (2001) 0080 final.

¹³⁰ Este Reglamento ha sido aprobado el 6 de junio de 2002.

¹³¹ A este respecto en la UE el Comité de Contacto (1997) publicó el Documento titulado "Análisis de la conformidad de la NIC 12 y las Directivas Contables Comunitarias", donde establece que dicha NIC es compatible con la legislación sobre cuentas en casi todos sus aspectos.

¹³² Acepción tomada de García-Olmedo (1997), p. 666, y que otros autores también han seguido. El cambio de denominación es para distinguir si las diferencias de carácter temporal surgen de la aplicación del método basado en el balance o, por el contrario, del método tradicional apoyado en el estados de resultados.

7. CONCLUSIONES

Una vez realizado el trabajo se presentan, a modo de síntesis, las principales conclusiones alcanzadas:

- La consecución de un verdadero mercado interior operativo pasa por una armonización del derecho de sociedades que permita a las empresas europeas operar en los distintos países que forman la UE como en un único mercado. Dos piezas fundamentales de esta homogeneización legislativa son las referentes a las materias contable y fiscal, las cuales deberían caminar unidas por su importante interconexión en la determinación de la imposición de beneficios, si bien la realidad es bien distinta.
- En el plano contable se han producido importantes avances de cara a la armonización a partir de la aprobación de la Cuarta Directiva y que culminarán con la implantación de las NIC en el horizonte del año 2005. Tal es así, que ya se han producido los cambios pertinentes en las Directivas que regulan la elaboración de las Cuentas Anuales, al objeto de incorporar en ellas los criterios valorativos previstos en las NIC, y recientemente se ha aprobado el Reglamento que regula la aplicación de dichas normas. No obstante, el requerimiento de aplicar las NIC sólo es para las sociedades cotizadas que formulan cuentas consolidadas, dejando potestad a los Estados miembros para que amplíen esta obligación al resto de supuestos, esto es, no cotizadas y Cuentas Anuales individuales.
- Dentro de la armonización de la imposición societaria subsisten profundas diferencias entre las normativas fiscales de los distintos Estados miembros¹³³, cuyo futuro depende en gran medida de la aprobación a lo largo de los próximos meses del “paquete fiscal”. Lo que parece evidente es que, dadas las dimensiones alcanzadas por el proceso de integración europea, es urgente la adopción de medidas que permitan, no solamente erradicar la doble imposición societaria en el interior de la UE y las prácticas de competencia desleal, sino también favorecer la internacionalización de las sociedades europeas estableciendo normas comunes de determinación de la base imponible a los efectos del IS, así como criterios claros del reparto de la tributación entre los distintos países en que operen.

En definitiva, el proceso de armonización, tanto contable como fiscal, en materia de impuesto sobre beneficios está pasando por un momento de gran relevancia, pues en próximas fechas se pueden producir cambios trascendentales en ambos campos, los cuales previsiblemente van a contribuir de manera importante al acercamiento deseado.

¹³³ Un análisis de algunas de las diferencias más trascendentes se encuentra en Álvarez y Romero (2002).

ANEXO

CUADRO 1
NORMAS ADOPTADAS EN MATERIA DE DERECHO DE SOCIEDADES

Medida	Materia
Directiva 68/151/CEE	Regula la publicidad y la validez de los compromisos de las sociedades y la nulidad de estos.
Directiva 77/91/CEE	Regula la constitución, así como el mantenimiento y modificación del capital de las sociedades anónimas.
Directiva 78/855/CEE	Relativa a las fusiones internas.
Directiva 78/660/CEE	Relativa a las cuentas anuales.
Directiva 79/279/CEE	Sobre admisión a cotización.
Directiva 82/891/CEE	Sobre la escisión de sociedades.
Directiva 83/349/CEE	Regula las cuentas consolidadas.
Directiva 84/253/CEE	Regula la autorización de las personas encargadas del control legal de los documentos contables.
Reglamento CEE 2137/85	Relativo a la constitución de la agrupación europea de interés económico.
Directiva 88/627/CEE	Sobre transparencia.
Directiva 89/592/CEE	Sobre información privilegiada.
Directiva 89/666/CEE	Relativa a la publicidad de las sucursales constituidas en un Estado miembro por determinadas formas de sociedades sometidas al Derecho de otro Estado.
Directiva 89/667/CEE	Sobre la sociedad limitada unipersonal.
Directiva 90/605/CEE	Introduce en el ámbito de aplicación de las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 84/253/CEE a las sociedades comanditarias en las que el socio colectivo es una sociedad limitada.

CUADRO 2
MEDIDAS APROBADAS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

Medida	Materia
Directiva 77/779/CEE ¹³⁴	Sobre asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los Impuestos Directos ¹³⁵ .
Reglamento 2/37/85 ¹³⁶	Relativo al establecimiento de la agrupación europea de interés económico.
Directiva 90/434/CEE	Relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre Sociedades de diferentes Estados miembros.
Directiva 90/435/CEE	Relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.
Convenio 90/436/CEE	Relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas.
Recomendación 94/390/CE	Relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas.
Recomendación 94/1069/CE	Sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas.

¹³⁴ No tiene carácter armonizador.

¹³⁵ Extendido su campo de aplicación a la Imposición Indirecta por la Directiva 79/1070/CEE.

¹³⁶ No tiene carácter armonizador.



CUADRO 3
PRINCIPALES NORMAS ADOPTADAS EN MATERIA CONTABLE

Medida	Materia
Directiva 68/151/CEE	Regula la publicidad y la validez de los compromisos de las sociedades y la nulidad de estos
Directiva 77/91/CEE	Regula la constitución, así como el mantenimiento y modificación del capital de las sociedades anónimas.
Directiva 78/855/CEE	Relativa a las fusiones
Directiva 78/660/CEE	Relativa a las Cuentas Anuales.
Directiva 82/891/CEE	Sobre la escisión de sociedades
Directiva 83/349/CEE	Regula las cuentas consolidadas.
Directiva 84/253/CEE	Regula la autorización de las personas encargadas del control legal de los documentos contables.
Reglamento CEE 2137/85	Relativo a la constitución de la agrupación europea de interés económico.
Directiva 86/635/CEE	Relativa a las Cuentas Anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras.
Directiva 89/666/CEE	Relativa a la publicidad de las sucursales constituidas en un Estado miembro por determinadas formas de sociedades sometidas al Derecho de otro Estado.
Directiva 2001/65/CE	Modifica parcialmente las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE, en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las Cuentas Anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras.
Reglamento aprobado el 6/6/2002 ¹³⁷	Relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

CUADRO 4
PRINCIPALES PROPUESTAS REALIZADAS EN MATERIA DE ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA

Fecha	Propuesta
Enero 1969	Propuesta de Directiva concerniente al régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades de Estados miembros diferentes.
Enero 1969	Propuesta de Directiva concerniente al Régimen Fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales ubicadas en Estados miembros diferentes.
Agosto 1975	Propuesta de Directiva concerniente a la armonización de los sistemas del Impuesto sobre Sociedades y de retención en origen.
Noviembre 1976	Propuesta de Directiva concerniente a la eliminación de las dobles imposiciones en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas (procedimiento arbitral).
Agosto 1978	Propuesta de Directiva de extensión a los organismos de inversión colectiva de la Propuesta de Directiva de 1-8-1975 concerniente a la armonización de los sistemas del Impuesto sobre Sociedades y de retención en origen.
Septiembre 1984 y Junio 1985	Propuesta de Directiva referente a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros respecto al régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas.
Marzo 1988	Anteproyecto de Propuesta de Directiva de la Comisión sobre la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles.
Diciembre 1990	Propuesta de Directiva relativa a la compensación transfronteriza de pérdidas.
Diciembre 1990	Propuesta de Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros diferentes.
Agosto 1993	Propuestas de Directivas modificando la Directiva 90/434 y la Directiva 90/435.

¹³⁷ Pendiente de publicación en el DOCE en el momento de redactarse este trabajo.

CUADRO 5
PROPUESTAS EN DISCUSIÓN RELATIVAS A LA ARMONIZACIÓN DE LA
IMPOSICIÓN SOBRE SOCIEDADES

Fecha	Propuesta
Comunicación de 22-10-96 COM (96) 546 final	"La fiscalidad en la UE: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios".
Comunicación de 1-10-1997 COM (97)495 final	"Hacia la coordinación fiscal en la UE, paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa". Suprimir las medidas fiscales que desincentiven los flujos transfronterizos de ingresos. Adoptar medidas encaminadas a restringir o eliminar la competencia desleal en el ámbito de la fiscalidad empresarial.
Comunicación de 5-11-1997 COM (97) 564 final	"Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa". "Paquete fiscal": – Código de conducta en la fiscalidad de las empresas (Informe Primarolo de 29-11-99). – Directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva en los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la UE. COM (98) 295 final. COM (2001) 400 final. – Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de Estados miembros diferentes. COM (1998) 67 final. Eliminación de las medidas introducidas en los Impuestos sobre Sociedades susceptibles de afectar a la localización de las actividades empresariales dentro de la UE.
Comunicación de 23-5-2001 COM (2001)260	"Política fiscal en la UE. Prioridades para los próximos años".
Comunicación de 23-10-2001 COM (2001)582	"Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales". Plantean avanzar hacia un sistema común del Impuesto sobre Sociedades.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁLVAREZ GARCÍA, S., y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I. (1999): "Moneda Única Europea, libertad de movimientos y fiscalidad sobre el capital", en VV.AA.: *La introducción de la Moneda Única Europea en España*. Ministerio de Justicia, Madrid
- ÁLVAREZ GARCÍA, S., y ARIZAGA JUNQUERA, C. (1999): "Libertad de movimientos de capitales y Unión Monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios", en VV.AA.: *La Constitución Española en el Ordenamiento Comunitario Europeo (III)*. Ministerio de Justicia, Madrid.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S., y URIOL EGIDO, C. (2000): "La armonización de la Imposición indirecta en la Unión Europea", en VV.AA.: *Homenaje a Ricardo Pedreira Pérez*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S., y ROMERO JORDÁN, D. (2002): "Líneas de reforma del Impuesto sobre Sociedades en el contexto de la Unión Europea", Instituto de Estudios Fiscales, *Documento de Trabajo* 13/02, Madrid.
- APARICIO PÉREZ, A. (1995): "La integración fiscal europea", en VV.AA.: *Constitución Española y Ordenamiento Comunitario Europeo (I)*, vol. 2. Ministerio de Justicia, Madrid.
- (1996): "La aplicación del derecho comunitario europeo en materia de fiscalidad en España", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 132, enero.
- (1999): "La armonización fiscal y el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 174.
- APARICIO PÉREZ, A.; ÁLVAREZ GARCÍA, S., y ARIZAGA JUNQUERA, C. (2000): *La fiscalidad en la Unión Europea*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.
- ARIZAGA JUNQUERA, C., y ÁLVAREZ GARCÍA, S. (1.996): "La influencia del Derecho Tributario Europeo en la legislación española sobre Impuestos Especiales". *Noticias de la Unión Europea*, núm. 134, marzo.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2001): "La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad". En CORDÓN EZQUERRO, T. (Coordinador): *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid.
- CARBAJO VASCO, D. (1992): "Evolución y perspectivas de la armonización fiscal de los Impuestos Directos en la Comunidad Económica Europea", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 85.
- CEA GARCÍA, J. L. (2000): "La regulación contable española y el modelo normativo IASC: Un debate sobre su adaptación", *Partida Doble*, núm. 116, noviembre.
- COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1991): *Armonización fiscal ¿por qué?*. Bruselas.
- CORDÓN EZQUERRO, T., y GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2000): "La libertad de movimiento en factores productivos en la Unión Europea. Los principios de libre establecimiento y no discriminación", *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, núm. 5/2000.

- CORONA RAMÓN, J. F. (1992): “Evolución de la armonización fiscal comunitaria en materia del Impuesto sobre Sociedades”, *Hacienda Pública Española*, Monografía 2/92.
- ESTEVE, M.ª L. (1996): *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Tirant lo Blanch, Valencia.
- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (1997): “Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios”, *Técnica Contable*, núm. 586.
- (1998): “El IASC revisa la contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, *Boletín AECA*, núm. 46, marzo-junio.
- HÜSING, S. (1999): “Does Net Income Determination at International Accounting Standard Support The European Harmonization of Tax on Earning Systems?”, *22nd annual conference of the European Accounting Association*, Bordeaux, Francia, May.
- INFORME NEUMARK (1961): *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea*. Edición Española de la comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965.
- INFORME RUDING (1992): *Comunicación de la Comisión al consejo sobre orientaciones en materia de Fiscalidad de las Empresas*. Recogido en *Hacienda Pública Española*, Monografía 2/92.
- INFORME WERNER (1970): *Rapport au Conseil et a la Commission concernant la réalisation par etapes de L’ Union Economique et Monetaire dans la Communauté*. Comisión Europea, Bruselas.
- LLORENTE SANZ, M. S. (1993): “Regulación del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional. Propuesta de modificaciones”, *Actualidad Tributaria*, núm. 38.
- LUTTER, M. (2002): “Concepciones, éxitos y tareas futuras de la armonización europea del Derecho de sociedades”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 210.
- MINISTERIO DE HACIENDA (1987): *Aspectos fiscales del Libro Blanco del Mercado Interior*. III volúmenes. Publicación de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- PATTERSON, B., y MARTÍNEZ SERRANO, A. (2000): “Tax co-ordination in the European Union”, *Economic Affairs Series*, Working Paper 12/2000, Parlamento Europeo.
- PELECHA ZOZAYA, F. (1994): *Hacienda Pública y Derecho Comunitario. Tomo II: La Hacienda Pública Comunitaria*. Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (1989): “Armonización de la base imponible de los Impuestos sobre Beneficios societarios en la CEE”, *Impuestos*, núm. 1/1989.
- RUBIO GUERRERO, J. J., y BARRUSO CASTILLO, B. (2002): “El futuro de la imposición directa en la Unión Europea”, *IX Encuentro de Economía Pública*, Vigo, febrero.
- TUA PEREDA, J. (1999): “¿Hacia el triunfo definitivo de las NIC?: Influencia sobre las normas contables españolas”, *Partida Doble*, núm. 105, noviembre.
- VAN DEN TEMPEL (1971): “El Impuesto sobre sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la Comunidad Económica Europea” (Informe Van Den Tempel), recogido en la Sección de Documentos de *Hacienda Pública Española*, núm. 9/71.
- VAN HULLE, K., Y VAN DER TAS, L. G. (2001): “European Union. Individual Accounts”, en Ordelheide, D. (Ed.): *Transnational Accounting (TRANSACC)*, vol. 1, Palgrave Publishers, New York, (2.ª ed.).

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.