

# DOCUMENTOS

## MEDIDAS UNILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL (\*)

Autor: *Rafael Cosín Ochaíta*  
Inspector de Hacienda del Estado  
Dirección General de Tributos

DOC. N.º 22/02

(\*) Ponencia del autor a la XLVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero.



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. SISTEMA ESPAÑOL DE DOBLE IMPOSICIÓN A NIVEL DE LA U. E. EN FUNCIÓN DE ELEMENTOS DE RENTA
  - 2.1. Dividendos
  - 2.2. Plusvalías
  - 2.3. Artículo 36. Ter. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios
3. RENTAS OBTENIDAS POR UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
4. DOBLE IMPOSICIÓN EN OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL
5. PROBLEMA DEL SISTEMA DE EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN RELACIÓN CON EL SISTEMA DE IMPUTACIÓN ESTIMATIVA EN EL IRPF
6. REFLEXIONES FINALES



## 1. INTRODUCCIÓN

A la hora de contemplar los cambios normativos de adaptación de la actual Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en la materia sobre medidas para evitar la doble imposición se llegó a la conclusión que, aunque deslavazado, el cuerpo normativo responde a los objetivos para los que fue concebido.

El cuerpo normativo relativo a esta materia presenta un aspecto deshilachado originado por las continuas reformas operadas desde la implantación de la Ley 43/1995. La reforma iniciada con la Ley 10/1996 (artículo 28) cambió el método de deducción por el sistema de imputación (artículos 29 y 30). Asimismo la modificación de la Ley 6/2000 incorporó los métodos de exención en los artículos 20 bis y 20 ter, cerrándose el cuerpo normativo que de esta forma ha ido respondiendo a distintos supuestos reales planteados a lo largo del tiempo. En definitiva tenemos un abanico de métodos (imputación, exención) que permite responder a múltiples situaciones planteadas por las sociedades, a nivel internacional. La carencia de red amplia de convenios de doble imposición con países con los que tenemos intercambios comerciales aconsejan mantener este abanico de métodos en el cuerpo normativo de la doble imposición. Una vez que se establezca una red de convenios suficientemente amplia que contemple situaciones de doble imposición de la empresa española en el exterior podrá la normativa interna restringir y simplificar los métodos para evitar la doble imposición.

En esta conferencia vamos a tratar las medidas unilaterales para evitar la doble imposición refiriéndonos en primer lugar de forma muy general a la situación del cuerpo normativo español respecto a los países del resto de la Comunidad Europea. Esta comparación por elementos de renta nos va a permitir, en el caso de las plusvalías, que describamos el cambio normativo operado en la Ley de Acompañamiento.

A continuación formularemos las soluciones de la doble imposición generadas en operaciones de reestructuración empresarial.

Finalmente desarrollaremos los problemas que provoca el sistema de exención del Impuesto sobre Sociedades de dividendos y plusvalías de fuente exterior respecto al sistema de imputación estimativa en el IRPF y sus posibles soluciones a partir de la próxima reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su integración con el Impuesto sobre Sociedades y por último efectuaremos unas reflexiones finales sobre el camino, que en materia de doble imposición, está emprendiendo la Unión Europea.

Decir que el régimen de las ETVE como método de la eliminación de la doble imposición internacional no va a ser objeto de mi intervención ya que será desarrollado por otro ponente.

## 2. SISTEMA ESPAÑOL DE DOBLE IMPOSICIÓN COMPARACIÓN A NIVEL DE LA U.E. EN FUNCIÓN DE ELEMENTOS DE RENTA

El sistema normativo español en materia de evitar doble imposición adolece si lo comparamos con los establecidos en el resto de los países de la Unión Europea de asimetría entre el tratamiento de los dividendos y plusvalías de origen exterior respecto a los de fuente interna.

## 2.1. Dividendos

En dividendos se establece un sistema de exención tanto los procedentes del exterior como los del interior. Con simetría en el método, en la mayoría de los sistemas fiscales de la Unión Europea.

En España se utiliza el sistema de exención para los procedentes de fuente extranjera, utilizándose la deducción para los de fuente interna, en la misma línea que Finlandia e Italia.

En la asimetría opuesta, es decir, exención para los dividendos interiores e imputación para los procedentes de fuente exterior, están las legislaciones de países como Grecia, Reino Unido e Irlanda.

Por otra parte respecto a los requisitos de participación mínima a efectos de aplicar la exención, casi todos los países lo tienen establecido en su normativa, suprimiéndolo para la exención de dividendos de fuente interna Austria, Reino Unido y Grecia así como Alemania que no lo exige tampoco para los de fuente exterior.

Finalmente el período mínimo de tenencia no se exige en la mayoría de los países sobre todo para los de fuente interna.

## 2.2. Plusvalías

Respecto al concepto de plusvalía de la transmisión de participaciones en filiales residentes y no residentes el cuerpo normativo español adolece de la misma *falta de simetría* respecto a la tributación de plusvalías derivadas de la enajenación de participaciones en filiales extranjeras respecto a filiales residentes. En todos los demás países, excepto Austria cuya asimetría es similar a la española, existe una *simetría total* de exención exigiéndose, en su caso, los mismos requisitos de participación y período de tenencia.

Actualmente se está estudiando en Suecia la propuesta de exención para plusvalías derivadas de la enajenación de acciones tanto en filiales residentes como en no residentes aplicándose a partir del 1 de enero de 2002.

Finalmente existen otros países que, si bien, no aplican una exención sí establecen un tratamiento especial.

Francia.—Se aplica un tipo reducido a las plusvalías derivadas de la enajenación de acciones o participaciones en entidades residentes y no residentes cuyo período de tenencia sea de, al menos 2 años (salvo que las acciones no constituyan una inversión financiera necesaria para el desarrollo del negocio de la entidad tenedora de las acciones).

Los tipos son	20,77	(2001)
	20,20	(2002)
y	19,63	(2003)

La plusvalía debe llevarse a una reserva no distribuible. Si se distribuye tributa por la diferencia entre el tipo general y el especial.

Grecia.—Exonera las plusvalías derivadas de la venta de acciones cotizadas siempre que se destinen a una reserva especial para compensar futuras minusvalías de venta de acciones cotizadas o no cotizadas. Se aplica un tipo especial del 20% de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de la participación en una sociedad de personas o en una S.L.

Italia.—Somete a un tipo reducido del 29% las ganancias derivadas de la venta de participaciones en filiales con un período de tenencia de 3 años y un porcentaje de participación del 25% o del 20% de los derechos de voto (5% y 2% si cotizan en Bolsa).

Pues bien para tratar de disminuir la asimetría española entre otras razones en el tratamiento de las plusvalías entre la exención total para participaciones extranjeras a partir del 5% y su gravamen con diferimiento del artículo 21 se ha sustituido dicho diferimiento por la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el artículo 36 ter incluida en la Ley de Acompañamiento.

Básicamente consiste en la tributación al tipo de gravamen en el momento de transmisión y la deducción del 17% en el momento de la reinversión de los importes de la transmisión.

### **2.3. Artículo 36. Ter. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**

La diferencia de tributación de los beneficios extraordinarios es que, frente al sistema actual de diferimiento del artículo 21 de la Ley 43/1995, se arbitra en la Ley de Acompañamiento un sistema de tributación al 18% si la renta obtenida en la transmisión es objeto de reinversión en un plazo de un año anterior a la fecha de la transmisión o los 3 años posteriores. En definitiva, el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades integrará en su base imponible las rentas obtenidas en la transmisión (corregidos en el importe de la depreciación monetaria) en el período impositivo en que se realice la transmisión pudiéndose deducir el 17 % de dicha renta si efectúa la reinversión en los plazos mencionados. El momento de la deducción será el período impositivo en que se realice la transmisión (cuando exista reinversión anticipada 1 año) o cuando se ponga a su disposición, en el período impositivo, los bienes objeto de dicha reinversión.

Se contempla la posibilidad de deducción parcial sobre la total renta cuando se produzca la reinversión parcial de la renta obtenida por la transmisión.

Las principales diferencias entre los dos regímenes del artículo 21 y 36 ter, dejando aparte su propio sistema de diferimiento o de deducción son las siguientes:

— El sistema de diferimiento actual se refiere a los mismos elementos patrimoniales transmitidos que en el sistema de deducción, es decir, inmovilizado material, inmaterial y valores representativos no inferiores al 5% del capital social que se posean con un año de antelación.

En el sistema de deducción se rechazan los valores que no otorguen una participación en el capital social y por otro lado se introduce la novedad en la determinación del tiempo de posesión a través de considerar que se transmiten las más antiguas (Regla FIFO) y que el cómputo de la participación transmitida se refiere al período impositivo con lo que se clarifican legalmente cuestiones que en su aplicación han determinado contestaciones a consultas planteadas a la DGT.

— Igual consideración hay que realizar respecto a los elementos objeto de reinversión, sin embargo el régimen de deducción presenta los siguientes características diferenciadoras:

- En primer lugar existe *afectación* a actividades empresariales de los bienes y valores objeto de reinversión con lo que se eliminan las reinversiones indiscriminadas y fuera del ámbito empresarial contempladas en el anterior régimen.
- En segundo lugar se limitan los valores objeto de reinversión no sólo en su vertiente de afectación a actividades empresariales si no que además no se permite que el cumplimiento de reinversión se cumpla en valores que no otorguen una participación en el capital social, o que sean representativos de participaciones en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en paraísos fiscales.

— Respecto al plazo de reinversión se computa un año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición en el sistema de diferimiento mientras que en el de deducción es a partir exclusivamente de la puesta a disposición.

— Se establecen requisitos especiales en reinversión a través de fórmulas de arrendamiento financiero fijándose la fecha de reinversión la de celebración del contrato, el valor de reinversión el pago a contado y se condicionan los efectos de la reinversión al ejercicio de la opción.

— Respecto al mantenimiento de la reinversión, el plazo de 7 años después de cumplir el plazo de reinversión del sistema de diferimiento se reduce a 5 años o 3 años (bienes muebles) excepto que su vida útil sea inferior.

La no permanencia provoca integración en la base imponible de la parte pendiente (sistema diferimiento) o la pérdida de la deducción (sistema de deducción) excepto que el importe obtenido o el valor neto contable fuese inferior y sea objeto de reinversión.

— La solicitud de planes de reinversión, se limita en el sistema de deducción a los supuestos de que se pruebe que por sus características técnicas, la inversión debe efectuarse en un plazo superior al general. De esta forma se rechazan las posturas de falta de voluntad de reinversión que se amparaban en solicitud de planes de reinversión artificiosos.

Se añade el requisito formal durante el plazo de mantenimiento de hacer constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de reinversión.

De la base de deducción se eliminan provisiones de elementos o valores cuyas dotaciones fueron en su momento deducibles y las dotaciones a la amortización en el supuesto de libertad de amortización, ni la renta que ha generado deducción por doble imposición.

— Finalmente, dado que el sistema de deducción origina el efecto de que la Hacienda Pública recaude en el momento de la transmisión la cuota total del beneficio extraordinario para devolverse al contribuyente el 17% en el momento de la reinversión, razones de equidad aconsejan a que no se incluya esta deducción en el límite del artículo 37 y que no intervenga esta deducción en la base de cálculo de dicho límite.

### **3. RENTAS OBTENIDAS POR UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE**

Respecto al tratamiento fiscal de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, la postura de la normativa española está acorde con la mayoría de los sistemas fiscales de los países europeos. Se contemplan los métodos de exención e imputación para evitar la doble imposición, sujetándose, en el primer método, al cumplimiento de unos determinados requisitos, que en los países europeos no se exigen, sustituyéndose por la existencia de Convenio de Doble Imposición.

Las pérdidas obtenidas por el establecimiento permanente se permiten su deducción cuando se utiliza el sistema de imputación, excluyéndose en el sistema de exención en todas las legislaciones fiscales europeas, excepto en Holanda y España, en los que las pérdidas del establecimiento permanente se consideren deducibles cuando en ejercicios posteriores se obtengan beneficios, girando la exención únicamente respecto a la parte de la base imponible que excede de las pérdidas deducidas en ejercicios anteriores.

El problema se plantea en la concurrencia de normas temporales de reversión en el aprovechamiento de las pérdidas distintas en el caso de Holanda y España.

Como sabemos la transmisión de bases imponibles negativas pendientes de compensar en la entidad transmitente puedan ser compensadas en la entidad adquirente, con las limitaciones a la compensación de dichas bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 104.3 de la Ley 43/1995.

Por su parte, la entidad adquirente compensará dichas pérdidas lógicamente cuando obtenga beneficios.



El sistema de reversión holandés consiste en que las pérdidas del establecimiento permanente se fueron compensando en sede de la matriz conforme se generaron y a partir de la transmisión (operaciones de reestructuración) se obliga a revertir cuando el establecimiento permanente adquirente obtenga beneficios incluso posteriormente si se transmite o se liquida el establecimiento permanente.

En consecuencia a partir de la transmisión, la compensación en España se produce en el mismo tiempo que la reinversión en Holanda por lo que no se produce doble aprovechamiento fiscal de las pérdidas. Cuestión diferente es el aprovechamiento fiscal en momentos antes de la transmisión. De acuerdo con el principio de reciprocidad, como elemento comparativo, el aprovechamiento de las pérdidas antes de la transmisión se produce a lo largo de su generación en el sistema holandés y en el momento de dicha transmisión en el sistema español (Artículo 106). Debe entenderse que existe durante ese período anterior a la transmisión un doble aprovechamiento de las pérdidas, provocado por el anticipo en su compensación de la matriz holandesa.

#### **4. DOBLE IMPOSICIÓN EN OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL**

Nos vamos a referir a la normativa que contempla supuestos de doble imposición en operaciones de reestructuración empresarial.

Estas situaciones se producen cuando en una operación previa de reestructuración tributa a nivel de los socios en la persona o entidad que transmitió la participación a la entidad adquirente y en la medida que volverá a tributar en esta última entidad a través de una nueva transmisión o bien a través de manifestarse en forma de beneficios. Estos supuestos se plantean:

*Primero.* En operaciones de reestructuración en que existen participaciones en el capital de la entidad transmitente y en la entidad adquirente (Artículo 103).

*Segundo.* En operaciones de aportaciones no dinerarias de ramas de actividad, de participaciones en el capital de otras entidades como canje de valores así como aportaciones no dinerarias especiales (Artículo 100, 101 y 108) que están amparadas en la misma norma de valoración (Artículo 109).

1. Artículo 103. El régimen fiscal de este artículo, aunque está incluido dentro de las operaciones de reestructuración de empresas responde más a una finalidad de evitar la doble imposición provocada por la tributación de la diferencia entre precio de adquisición y el valor teórico a nivel del socio que la transmitió volviendo a tributar como beneficios en la entidad adquirente. Como sabemos la diferencia se imputará a los bienes y derechos adquiridos y la parte no imputada constituirá un Fondo de comercio amortizable, deducible por décimas partes de su importe.

Contemplado como medida para evitar la doble imposición se comprenden las cautelas establecidas en el apartado 3 respecto a que las personas o entidades transmitentes hayan tributado en España o en un Estado miembro de la Unión Europea.

En este sentido se ha analizado por la DGT el artículo 103 llegándose a la conclusión que determinadas operaciones realizadas por personas o entidades, o no han tributado por la totalidad o bien mediante estructuras empresariales no han tributado. Por este motivo se ha modificado el artículo 103 no solamente a efectos de equiparar el período de amortización del fondo de Comercio Financiero (Artículo 12.5) y del Fondo de Comercio General (Artículo 11.4).

Estas modificaciones son:



En primer lugar, será deducible el Fondo de Comercio cuando se adquiera la participación a personas físicas residentes o a una entidad vinculada cuando ésta adquirió la participación previamente a las personas físicas. En consecuencia se refiere a cualquier persona física (no sólo a las vinculadas con la entidad adquirente).

En segundo lugar, se exige a estas personas físicas que prueben que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (y no que más del 50% del incremento de patrimonio obtenido).

Finalmente, cuando se cumplan los requisitos de tributación efectiva en sede de las entidades o personas físicas no residentes o personas físicas residentes así como que la entidad adquirente no se encuentre, respecto a la que la adquirió la participación, en algunos de los supuestos del artículo 42 del Código de Comercio, la valoración de la imputación de la diferencia citada a los bienes y derechos amortizables tendrá efectos fiscales. En definitiva será deducible su amortización y conservarán valor a efectos fiscales, lo cual es lógico ya que una norma que pretende evitar una situación de doble imposición respecto a las entidades o personas transmitentes no puede provocar una futura situación de doble imposición que se generará cuando se transmitan dichos elementos, cuya amortización gira sobre valores actualizados, para que conserve el valor inicial a efectos de dicha transmisión.

2. En operaciones de aportaciones no dinerarias de ramas de actividad, de participaciones en el capital de otras entidades, como el canje de valores, así como aportaciones no dinerarias especiales, se establece la misma *norma de valoración* de los elementos aportados y de la participación recibida en contraprestación de la aportación. Esta norma como ya se sabe consiste en la congelación de valor de los elementos aportados (mismo valor que tenían en las personas o entidades aportantes) y en simetría la participación en el capital de la sociedad adquirente recibida tendrá el mismo valor que tenían los elementos aportados.

En definitiva, y de acuerdo con la regla de valoración la misma renta aflora en dos sujetos pasivos diferentes, si transmiten los elementos y participaciones recibidas:

- Los sujetos que realizan la aportación si transmiten la participación recibida.
- La sociedad que recibe la aportación si transmite los elementos recibidos.

Como sabemos el artículo 109 contienen medidas para evitar la doble imposición contemplándose en el apartado 1 la situación que se produce cuando la sociedad adquirente contabiliza los elementos aportados a valor histórico mientras que en el segundo apartado se contempla cuando se contabiliza a valor normal de mercado.

Pues bien, cerrado el tema de doble imposición por la redacción dada al artículo 109 por la Ley 4/2000 no existe ninguna razón que justificase la diferencia de trato entre las personas físicas respecto a las entidades jurídicas relativas a las aportaciones de acciones representativas de al menos un 5% en el capital social con 1 año de antigüedad, a las segundas se permitía cualquier tipo de aportación.

En la Ley de Medidas se contempla la equiparación de trato entre personas físicas y entidades jurídicas, en el artículo 108 de la LIS.

## **5. PROBLEMA DEL SISTEMA DE EXENCION EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN RELACION CON EL SISTEMA DE IMPUTACION ESTIMATIVA EN EL IRPF**

Como hemos podido observar, el marco normativo vigente con las adaptaciones contempladas en la Ley de Acompañamiento posee características armonizadoras respecto a los países de la Unión Europea.

Ahora bien, la coexistencia de múltiples sistemas de exención imputación y el régimen de las ETV en el Impuesto sobre Sociedades puede provocar que la eliminación de la doble imposición se pueda volver en contra de la Hacienda Pública española como resultado de la integración en la base imponible del socio persona física.

Así dividendos de fuente exterior que no han sido integrados en la base imponible de las entidades, bien por su exención (20 bis) o bien por el régimen especial de la ETV, cuando forman parte de los dividendos que distribuyan estas entidades en su integración en la base imponible del socio persona física pueden acogerse al sistema de imputación estimativa cuando los mismos no han sido sometidos total o parcialmente al Impuesto sobre Sociedades.

En la legislación vigente se contempla un conjunto de exclusiones de la aplicación de la imputación estimativa para los socios personas físicas en lo relativo a los beneficios distribuidos con cargo a rentas exentas.

El artículo 131.1.b) excluye la aplicación de la deducción cuando el perceptor sea un contribuyente del IRPF, permitiendo la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en el artículo 67 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, respecto a los impuestos pagados en el extranjero por la ETV y que se corresponden con las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos.

Por otra parte el apartado 3 del artículo 20 bis al contemplar la exención de dividendos y plusvalías de fuente externa, excluye de su aplicación a las rentas obtenidas por sociedades transparentes.

La facilidad normativa o permisibilidad para autoexcluirse a una entidad del régimen de transparencia fiscal por la realización de actividades empresariales permite que rentas de fuente exterior sometidas a exención en el Impuesto sobre Sociedades puedan integrarse masivamente en beneficios distribuidos por dichas entidades a las que se aplicará el sistema de imputación estimativa en el IRPF.

Frente a estas situaciones de posibles desimposiciones, a pesar de las cautelas normativas expuestas, diversos autores señalan como solución la introducción de un impuesto compensatorio. Consideramos que estas situaciones podrían solucionarse restringiendo el derecho de deducibilidad por doble imposición de dividendos en la parte integrada de los mismos que se corresponden con rentas exentas, aunque este sistema tiene el inconveniente de su dificultad en su aplicación práctica y en su control, pudiéndose crear redistribuciones artificiosas de las rentas exentas en los dividendos a repartir.

Otra posible solución sería permitir la imputación estimativa en función del porcentaje que representen las rentas exentas extranjeras respecto al total de rentas obtenidas por la entidad que reparte el beneficio. Como puede observarse existen una multiplicidad de soluciones a aplicar con el denominador común de que las mismas pasan necesariamente por el método de integración empleado entre el Impuesto sobre Sociedades y el IRPF.

Aunque, este tema corresponde desarrollarlo con más conocimientos al Subdirector General del IRPF me van a permitir que establezca unas reflexiones sobre la forma de integración.

Las posibles formas de integración tienen singular importancia debido a que de nada sirve un cuerpo normativo en el Impuesto sobre Sociedades que elimine totalmente la doble imposición en su ámbito si la tributación finalista en el socio persona física no corrige desimposiciones o acentúa la doble tributación o crea nuevos supuestos de doble tributación.

Tenemos que referirnos como temas de integración del Impuesto sobre Sociedades e IRPF al:

- Sistema de tributación de dividendos y plusvalías.
- Régimen de Transparencia fiscal.
- Régimen de sociedades de mera tenencia y cartera de valores.
- Tributación de las sociedades civiles e irregulares.



### 1. Sistema de tributación de dividendos y plusvalías.

Respecto al tratamiento de las plusvalías creemos que con la modificación del régimen actual de diferimiento y su sustitución por el de deducción se corrige, unificando el tratamiento de las mismas con una tributación al 18% tanto en un impuesto como en otro.

Respecto a los dividendos el problema es mayor y dependerá del sistema de tributación que se adopte para las rentas de capital: sistema dual (Dual income tax) sistema individual y separado sometido a tarifa progresiva (sistema del Reino Unido), sistema de imputación estimativa (actualización coeficiente vigente 1,52) o el de exención parcial (50% dividendos: Sistema alemán).

### 2. Régimen de transparencia fiscal.

Su supresión tantas veces anunciada permitirá una mayor clarificación en la integración en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF eliminando sistemas interpuestos que dan origen a las restricciones en los métodos de exención (artículo 20 bis) grupos de sociedades, etc.

### 3. Régimen de sociedades de mera tenencia y cartera de valores.

El régimen de atribución o el que se establezca para sociedades de mera tenencia o sociedades de cartera así como el régimen para sociedades civiles e irregulares implicará necesariamente un desarrollo normativo que facilite la eliminación de la doble imposición y elimine supuestos de desimposición.

## 6. REFLEXIONES FINALES

La Comisión en su Comunicación de 23 de octubre de 2001 sobre un mercado interno sin obstáculos fiscales pone de manifiesto los obstáculos de la fiscalidad en 15 países diferentes en la actividad económica transfronteriza en el Mercado Único y los posibles remedios. Se mencionan unas áreas de actuación prioritarias como son:

- La normalización en las prácticas sobre precios de transferencia.
- La eliminación de los excesos de tributación en los flujos de ingresos transfronterizos.
- La existencia de doble tributación en la compensación transfronteriza de pérdidas.
- Los excesos de tributación en las operaciones de reestructuraciones transfronterizas.
- La unificación de los modelos de Convenios para evitar la doble imposición.
- Los distintos beneficios a los inversores domésticos.
- La existencia de 15 sistemas fiscales diferentes.

Como medida a largo plazo, solución estratégica, plantea la Comisión únicamente la posible vía de lograr la base imponible consolidada a nivel europeo a través del Estatuto Jurídico-fiscal de la Empresa Europea. Se inclina porque la empresa transeuropea compute las rentas de todo el grupo de acuerdo con unas únicas normas y que pueda consolidar sus cuentas fiscalmente, pudiendo aplicar cada Estado su tipo impositivo. Posteriormente se deberá regular la fórmula de reparto de esta base imponible consolidada entre los distintos Estados afectados.

Como opciones para lograr la Base Imponible Consolidada, la Comisión menciona:

- Tributación en el Estado de residencia.
- Base imponible consolidada única.
- Impuesto sobre Sociedades de la Unión Europea.
- Base imponible armonizada.

1. Home State Taxation

De las opciones referidas, la primera, el Home Tax no requiere armonizar las normas sobre la base imponible sino que implica *reconocer las normas del Estado de la matriz*.

2. Base imponible consolidada común.

Consiste en armonizar las normas de determinación de la base imponible en cada Estado miembro, para que exista una única forma de cálculo de la misma. Posteriormente, podría regularse a nivel europeo la forma de consolidar esas bases uniformemente calculadas.

3 Impuesto sobre Beneficios Europeo.

Se trata de un impuesto europeo recaudado y gestionado por una autoridad central europea o por cada Administración con un Comité que controle su aplicación e interpretación. Se aplicaría sobre las rentas consolidadas del grupo transnacional que opte por su aplicación. La determinación del beneficio se haría conforme a normas europeas y la recaudación formaría parte del presupuesto europeo o se repartiría entre los Estados afectados.

4. Base imponible armonizada.

Se inspira en el sistema canadiense y estadounidense. En primer lugar se calculan *las rentas totales de una multinacional en la Unión Europea*. En segundo lugar se *localizan y distribuyen los ingresos* conforme a una fórmula de reparto previamente establecida, basada en las ventas, salarios, patrimonio en cada Estado, etc. En tercer lugar, en cada Estado en que esté establecida una filial o un establecimiento permanente, *se gravará su proporción de renta correspondiente al reparto, al tipo que determine*.

Este régimen requiere un acuerdo previo sobre la definición de *ingreso contable*, su relación con la *base imponible* y la *fórmula de reparto*. Se debe estudiar la institución centralizada que esté encargada de determinar el beneficio existente en cada Estado.



**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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaíta.