

DOCUMENTOS

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL GRAVAMEN DEL BENEFICIO DE LA PYME EN OTROS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

Autora: Raquel Paredes Gómez
Departamento de Hacienda Pública y Sistema Fiscal
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 2/06

Dirección de contacto: Facultad de CC. Económicas y Empresariales (UCM),
Dpto. de Hacienda Pública y Sistema Fiscal. Campus de Somosaguas s/n.
28223-Pozuelo (Madrid). Teléfono: 91-394 24 30. Fax: 91-394 25 40.
e-mail: rparedes@ccee.ucm.es



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

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

ÍNDICE

1. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL

- 1.1. Impuestos que gravan la renta del empresario individual
- 1.2. Consideración de los rendimientos de actividades económicas en el conjunto de rentas individuales
- 1.3. Métodos de cálculo de la renta empresarial
- 1.4. Ganancias de capital de elementos afectos a las actividades económicas
- 1.5. Compensación de pérdidas de la actividad económica
- 1.6. Tipo de gravamen sobre los rendimientos de actividades económicas

2. TRIBUTACIÓN DE LA RENTA DE LA SOCIEDAD

- 2.1. Impuestos que gravan la renta de la sociedad
- 2.2. Métodos de cálculo de la renta empresarial
- 2.3. Tratamiento de las ganancias de capital
- 2.4. Compensación de pérdidas
- 2.5. Tipos de gravamen

3. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL GRAVAMEN DEL BENEFICIO DE LA PYME EN OTROS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

BIBLIOGRAFÍA

Teniendo en cuenta el importante papel que se les atribuye a las pequeñas y medianas empresas en términos de creación de empleo y estimulación del crecimiento, el análisis de su tributación resulta del máximo interés. En España, en los últimos años, se está discutiendo sobre la conveniencia de reformar la regulación del tratamiento fiscal del beneficio de la PYME. Como elemento orientador del contenido de la reforma sería conveniente disponer de información sobre normativa comparada en los países de nuestro entorno económico. Ello permitiría aprender de la experiencia internacional y de los mecanismos que en la práctica aplican otros países para la resolución de los problemas planteados en el plano doctrinal.

Esta conveniencia de conocer la experiencia de otros países es particularmente clara ante procesos de reforma de aquellos impuestos que gravan bases imponibles más móviles. Ocurre así, por ejemplo, en materia de tributación empresarial, dado el contexto de libre movilidad de capitales en la Unión Europea, y la posible movilidad de empresas entre países atendiendo a factores fiscales. En cualquier caso, y aunque ese escenario de libertad de movimientos no propicie movimientos significativos del capital físico entre países, los impuestos son uno más de los costes empresariales que influyen en el beneficio y en la capacidad de competir de la empresa. Por tanto, existen razones de competitividad que exigirían conocer la forma en que gravan el beneficio de las empresas los países de nuestro entorno económico más cercano con los que habremos de competir.

En una aproximación inicial, se constata que, de la misma forma que ocurre en España, es común en los países de nuestro entorno económico la existencia de dos impuestos que se reparten la tributación de la renta empresarial: el impuesto sobre la renta personal¹, que grava la renta del empresario individual persona física; y el impuesto de sociedades² que grava a las entidades con personalidad jurídica. No es el tamaño empresarial el factor determinante de la sujeción a uno u otro impuesto, sino la ausencia o presencia de personalidad jurídica. Por tanto, una pequeña o mediana empresa puede estar gravada por cualquiera de estos dos impuestos.

En este trabajo se van a describir las principales características del gravamen del beneficio de las empresas en otros países de la Unión Europea, distinguiendo entre empresario individual y societario. El objetivo será conocer la realidad internacional en esta materia para extraer alguna enseñanza de cara a un planteamiento de reforma de la imposición empresarial en España.

El ámbito espacial del análisis comprenderá a los catorce países de la Unión Europea que, junto con España, formaban el grupo de los quince antes de la ampliación a la Europa de los 25. Esta opción se justifica porque se trata de países más próximos a España en grado de desarrollo económico y con sistemas fiscales más avanzados.

En cuanto a los aspectos objeto de análisis se han seleccionado los considerados más relevantes. Por ejemplo, impuestos que gravan la renta empresarial y carácter estatal o local de los mismos; métodos de cuantificación de la base imponible; tratamiento fiscal de las ganancias de capital; criterios de compensación de pérdidas o tipos de gravamen.

La información tributaria que se ofrece se refiere al último año para el que ha sido posible obtener información homogénea para todos los países, que es el periodo impositivo 2005.

¹ IRPF, en adelante.

² IS, en adelante.



1. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL

1.1. Impuestos que gravan la renta del empresario individual

En todos los países analizados existe un impuesto estatal sobre la renta de las personas físicas que grava, entre otras, la renta del empresario individual. Pero además, en siete de los catorce países se aplican impuestos locales, regionales o religiosos o alguna otra forma de recargo sobre el impuesto estatal. En concreto, aplican impuestos o recargos de carácter local o regional: Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Italia, Luxemburgo y Suecia; e impuestos religiosos se exigen en Alemania, Dinamarca y Finlandia.

En algunos casos estos impuestos se articulan como recargos sobre la cuota del impuesto sobre la renta estatal. Tal es así en Alemania, para el impuesto religioso y el recargo de solidaridad; en Bélgica e Italia para los recargos municipal y regional; y en Luxemburgo para el impuesto solidario. En otros casos, se establecen sobre la misma base imponible que en el impuesto estatal se somete a tarifa progresiva, si bien suele practicarse algún ajuste (Dinamarca, Finlandia y Suecia). Por último, en Alemania, Italia y Luxemburgo gravan sólo la renta de todas o ciertas actividades económicas calculada según el impuesto sobre la renta estatal con ajustes.

En cuanto a los tipos de gravamen, se aplican en todos los casos tipos fijos con independencia de la cuantía de la renta, configurando impuestos de carácter formalmente proporcional. La única excepción está representada por el Impuesto empresarial municipal de Alemania que aplica una tarifa progresiva. Estos tipos de gravamen suelen ser variables según el municipio o región de residencia del contribuyente, aunque tal variabilidad no existe, por ejemplo, en el recargo de solidaridad alemán (5,5% del IR estatal), o en el impuesto solidario de Luxemburgo (2,5% del IR estatal).

CUADRO 1
OTROS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL

Países	Impuestos Locales	Impuestos Regionales	Impuestos Religiosos	Otros
ALEMANIA	Impuesto empresarial municipal	—	Impuesto religioso	Recargo de solidaridad
AUSTRIA	—	—	—	—
BÉLGICA	Recargo municipal	Recargo regional	—	—
DINAMARCA	Impuesto municipal	Impuesto cantonal	Impuesto religioso	—
FINLANDIA	Impuesto municipal	—	Impuesto religioso	—
FRANCIA	—	—	—	—
GRECIA	—	—	—	—
HOLANDA	—	—	—	—
IRLANDA	—	—	—	—
ITALIA	Recargo municipal	Impuesto regional sobre Actividades Productivas Recargo regional	—	—
LUXEMBURGO	Impuesto municipal empresarial	—	—	Contribución al Fondo de Empleo
PORTUGAL	—	—	—	—
REINO UNIDO	—	—	—	—
SUECIA	Impuesto municipal	—	—	—

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

CUADRO 2
OTROS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL.
PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS

Países	Impuestos	Base Imponible	Tipos Impositivos
ALEMANIA	Impuesto empresarial municipal (1)	Renta de la actividad económica según reglas del I.R. estatal con ajustes.	+ Determinado por el tipo federal y por un coeficiente multiplicador. -Tipo federal: Tarifa progresiva con 5 tramos. Tipos: entre 1 y 5% para renta de 48.000 € -Coeficiente multiplicador: Determinado por ayuntamientos (200%, salvo que se fije uno superior).
	Impuesto religioso	I.R. estatal	8 o 9%
	Recargo de solidaridad	I.R. estatal	5,5%
BÉLGICA	Recargo municipal	I.R. estatal	Entre 0 y 10%
	Recargo regional	I.R. estatal	1% (región de Bruselas)
DINAMARCA	Impuesto municipal	Renta personal + Ciertas rentas del capital (renta categorías 1 y 2) – Deducciones generales.	Entre 16,5 % y 23,2%
	Impuesto cantonal	Renta personal + Ciertas rentas del capital (renta categorías 1 y 2) – Deducciones generales.	Entre 11,4% y 12,5% (2)
	Impuesto religioso	Renta personal + Ciertas rentas del capital (renta categorías 1 y 2) – Deducciones generales.	Entre 0,43% y 1,5%
FINLANDIA	Impuesto municipal	Renta ganada según reglas I.R. estatal, con ajustes.	Entre 16 y 21% (media: 18,30%)
	Impuesto religioso	Renta ganada según reglas I.R. estatal, con ajustes.	Entre 1 y 2,25% (media: 1,3%)
ITALIA	Recargo municipal	I.R. estatal.	Hasta 0,5%.
	Impuesto regional sobre Actividades Productivas	Renta de la actividad económica según reglas I.R. estatal, con ajustes.	4,25%
	Recargo regional	I.R. estatal.	Entre 0,9% y 1,4%.
LUXEMBURGO	Impuesto empresarial municipal (3)	Renta de la actividad económica según reglas I.R. estatal, con ajustes.	Tipo básico del 3%, sobre el que se aplican coeficientes multiplicadores según municipios (ej. tipo efectivo en la ciudad de Luxemburgo: 7,5%).
	Impuesto solidario	I.R. estatal.	2,5%
SUECIA	Impuesto municipal (4)	Renta del trabajo y renta de actividades económicas, según reglas del I.R. estatal.	Variables según municipios. Media: 31,6%.

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

Notas:

(1) Este impuesto es aplicable a todas las empresas alemanas, independientemente de su forma legal, y es deducible como gasto del impuesto sobre la renta estatal.

(2) El tipo medio agregado de los impuestos municipal y cantonal es de un 33,3%.

(3) Este impuesto es aplicable a actividades empresariales desarrolladas por empresarios individuales y sociedades. No se aplica a profesionales y agricultores.

(4) Los contribuyentes con renta < 32.466,76 €, sólo son gravados por el impuesto municipal y no por el impuesto estatal.



1.2. Consideración de los rendimientos de actividades económicas en el conjunto de rentas individuales

En todos los países, el concepto de renta de actividad económica incluye la renta de cualquier tipo de negocios de carácter comercial, industrial, profesional o agrícola. Para analizar la consideración de esta renta en el conjunto de rentas individuales, vamos a describir los modelos de tributación de la renta personal. En el conjunto de países analizados podríamos distinguir tres modelos: global, cedular y dual (tabla 1).

TABLA 1
MODELOS DE TRIBUTACIÓN DE LA RENTA INDIVIDUAL

MODELO GLOBAL	Alemania Austria Bélgica Francia Grecia Italia Luxemburgo Portugal Irlanda Reino Unido
MODELO CEDULAR	Dinamarca Holanda
MODELO DUAL	Finlandia Suecia

Los países que aplican el *modelo global* o de renta extensiva clasifican la renta en distintas categorías, entre las cuales se encuentran las rentas de actividades económicas. El punto de partida desde una perspectiva teórica es que todas las fuentes de renta proporcionan la misma capacidad de pago. Por ello, una vez calculadas las distintas categorías, se deben integrar en una única magnitud y ser gravadas de la misma manera.

Sin embargo, este carácter sintético del impuesto que se justifica en el plano teórico, se quiebra en la realidad de todos los países que formalmente aplican un modelo global. Ello es debido a que se conceden tratamientos diferenciales para ciertas rentas como, por ejemplo, exenciones, criterios especiales de cálculo o aplicación de tipos especiales, que hacen que en la práctica no todas las rentas sean gravadas de la misma manera, alejándonos de un modelo global puro. En este sentido, podríamos decir que no existe una rígida separación entre los distintos modelos, con lo que podría ser una cuestión de grado el que un país esté clasificado en un modelo u otro.

En particular, las ganancias de capital son un tipo de renta que en todos los países reciben un tratamiento fiscal especial. Los países en que tal tratamiento especial es más patente, incluso desde un punto de vista jurídico, son Irlanda y Reino Unido, que aplican un impuesto específico sobre las ganancias de capital distinto al Impuesto general sobre la Renta que grava las restantes rentas del contribuyente³.

³ En los casos de Irlanda y Reino Unido, podríamos hablar de una cierta dualidad en el tratamiento fiscal de ganancias de capital y otras rentas. A pesar de ello los hemos incluido en el grupo de países que aplican un sistema global, porque en todos estos países se aplican reglas especiales para el gravamen de las ganancias de capital, aunque no lo articulan formalmente a través de un impuesto independiente sobre ganancias de capital. Además, actualmente el término "dual" está reservado para aquellos países que establecen una clara diferenciación en el tratamiento fiscal de rentas del trabajo y rentas de capital.

El *modelo cedular* clasifica la renta en distintas categorías que se calculan de forma separada, con criterios distintos, y sin que haya una agregación final de todas ellas en una única magnitud como ocurre en el modelo global. En general, no se permite la compensación entre distintas categorías y existe un gravamen diferenciado de cada una de ellas con tipos de gravamen distintos.

Los países que aplican un modelo cedular son Dinamarca y Holanda. En Dinamarca la renta se clasifica en cuatro categorías:

- 1) *Renta personal*, que incluye renta del trabajo y de actividades económicas.
- 2) *Renta del capital*, entre la que se incluyen:
 - Intereses.
 - Dividendos y ganancias de capital no incluidas en la categoría 3.
 - Renta imputada por vivienda propia.
 - Ganancias de capital de inmuebles.
- 3) *Renta de acciones*, que incluye:
 - Dividendos de sociedades residentes.
 - Dividendos de sociedades no residentes, salvo que provengan de paraísos fiscales.
 - Ganancias de capital por venta de acciones poseídas más de tres años.
- 4) *Renta de sociedades extranjeras controladas*.

La renta de las dos primeras categorías es agregada y, después de practicar las deducciones generales, es gravada por el “Impuesto sobre la Renta Nacional” según una tarifa progresiva, y por los impuestos municipal, cantonal y religioso según tipos fijos.

La renta de la tercera categoría es gravada únicamente por el “Impuesto sobre la Renta de Acciones” según una tarifa progresiva distinta a la aplicable a la renta de las dos primeras categorías. Por último, la renta de sociedades extranjeras controladas es sometida a un tipo fijo del 30%.

En cuanto a los rendimientos de actividades económicas, en Dinamarca existe un régimen especial por el que una parte de la renta de la actividad es gravada como renta del capital. Se estima un rendimiento del capital empleado en el negocio del 6% de los activos netos. La principal implicación es que esta renta estimada no está gravada por las contribuciones a la Seguridad Social.

En Holanda la renta es dividida en tres categorías:

- 1) *Renta ganada y renta de la vivienda habitual*. En este grupo se incluyen, entre otras, la renta del trabajo y la renta de actividades económicas.
- 2) *Ganancias de capital y otras rentas derivadas de una participación de control*.
- 3) *Renta del ahorro*, en que se incluyen todas las modalidades de renta del capital que no están incluidas en los grupos anteriores.

La renta de la primera categoría es gravada de acuerdo con una tarifa progresiva, mientras que las rentas de las otras dos fuentes es gravada a los tipos fijos del 25% y 30%, respectivamente.

El *modelo dual*, aplicado en Finlandia y Suecia, puede considerarse como un caso particular del sistema cedular en que hay una clara diferenciación entre dos categorías de renta: las rentas fundadas o rentas del capital, y las rentas ganadas o rentas activas.



En Finlandia, las rentas del capital incluyen cualquier rendimiento derivado de una inversión de capital, como intereses, dividendos, rentas de arrendamiento y ganancias de capital. Por su parte, las rentas de actividades económicas se desdoblán en dos partes: rentas del capital empleado en el negocio, que se gravan como rentas del capital, y rentas salariales, que se incluyen en la categoría de rentas ganadas. La parte de las rentas de actividades económicas que se integran en la categoría de renta del capital se calcula por un procedimiento estimativo como el 20% del valor neto del capital utilizado en la actividad al término del ejercicio fiscal anterior. El conjunto de rentas del capital se gravan únicamente por el impuesto sobre la renta estatal a un tipo fijo del 28%.

La renta ganada se define, por exclusión, como la renta no calificada como renta del capital. Incluye renta del trabajo y la parte de la renta de actividades económicas no gravada como renta del capital. Esta categoría de renta se somete a la tarifa progresiva del impuesto estatal y a los tipos proporcionales de los impuestos municipal y religioso.

En Suecia la renta se clasifica en tres categorías:

- 1) Renta del trabajo.
- 2) Renta de actividades económicas.
- 3) Renta del capital.

Se trata de un sistema dual porque, en general, las dos primeras categorías reciben un mismo tratamiento fiscal al ser gravadas por el impuesto estatal con una tarifa progresiva y por el impuesto municipal según tipos fijos. La renta del capital, en cambio, sólo está sometida al impuesto estatal a un tipo fijo del 30%.

Los rendimientos de actividades económicas se dividen entre rentas activas, en que hay una sustancial aplicación de factor trabajo, y rentas pasivas. Esta distinción es relevante para determinar las contribuciones a la Seguridad Social. Además, un porcentaje del capital invertido en el negocio por el contribuyente se consideran intereses y se gravan como renta del capital al tipo fijo del 30%.

El análisis precedente muestra que, en general, la renta de actividades económicas es asimilada a efectos de gravamen, a la renta del trabajo, siendo gravada según la tarifa progresiva estatal y según los tipos proporcionales de los impuestos locales en los países en que estos impuestos se aplican. Sólo en Finlandia, Dinamarca y Suecia, se tiene en cuenta el hecho económico real de que las rentas de actividades económicas proceden de una combinación de los factores productivos trabajo y capital, estimando la parte de rentas del capital incluida en los rendimientos de actividades económicas y gravándola según los tipos aplicables a las rentas del capital: un tipo fijo en Finlandia y Suecia, y la tarifa progresiva en Dinamarca.

1.3. Métodos de cálculo de la renta empresarial

En general, las rentas de todos los tipos de actividades económicas son gravadas de la misma manera, aunque la forma de cálculo puede ofrecer particularidades según el tamaño empresarial y el tipo de actividad. En concreto, las pequeñas empresas, los profesionales y sobre todo los agricultores pueden estar sometidos a reglas especiales.

La regla general para el cálculo de la renta consiste en partir de la información suministrada por los registros contables de la empresa, es decir, el método de estimación directa, de modo similar al Impuesto de Sociedades. En todos los países es posible aplicar el *método de renta neta*, por el que la base imponible se calcula como una diferencia entre los ingresos y gastos de la actividad, tal y como aparecen en los registros contables, corregidos por ajustes extracontables de signo positivo o negativo que incorporan el contenido de la normativa fiscal.

Además hay tres países que, aunque en determinados supuestos también admiten la aplicación del método de renta neta, aplican el *método de comparación de patrimonios netos* como

criterio general para el cálculo de la base imponible. Se trata de Alemania, Austria y Luxemburgo. La aplicación de este método requiere llevar una adecuada contabilidad. El beneficio fiscal se calcula, no a partir de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino a partir del balance de la entidad. En concreto, la base imponible es la diferencia entre el valor del patrimonio neto de la empresa al final del ejercicio y el patrimonio neto al final del ejercicio anterior. Esta diferencia se corrige con ajustes positivos o negativos de acuerdo con la normativa fiscal. Así se suman las retiradas de fondos por parte de los accionistas y se deducen las aportaciones de capital a la empresa durante el periodo.

Según la información disponible, en ocho de los catorce países analizados existe la posibilidad de aplicar algún sistema objetivo de cálculo de la renta de la actividad económica. Estos sistemas son de aplicación optativa, de tal modo que el contribuyente siempre tendrá derecho al método general de estimación directa.

La posibilidad de aplicar estos sistemas suele estar restringida a ciertas actividades de carácter agrícola (Alemania, Francia, Irlanda e Italia), o de carácter profesional (Austria y Bélgica), aunque hay casos en que también es aplicable a otras actividades comerciales y empresariales (Grecia y Portugal). Además, en general, la dimensión empresarial es un factor determinante de si es posible o no acogerse a estos métodos, de tal modo que sólo las pequeñas empresas pueden optar por ellos, si bien son muy variadas las variables y magnitudes concretas para definir el concepto de pequeña empresa.

En cuanto a la parte de la renta de una actividad económica que puede determinarse por métodos objetivos, podemos destacar los casos de Austria y Bélgica en que se aplica el método general de estimación directa basado en la renta neta, si bien ciertos gastos profesionales se calculan a tanto alzado. En los demás casos, la renta total de la actividad económica se calcula por un procedimiento objetivo basado en indicadores distintos: la renta media de las empresas de sector en el periodo o en periodos anteriores (Alemania e Irlanda); módulos a los que se les asigna un rendimiento neto (Francia); valores estimados según el tipo de actividad (Italia); o en la aplicación de coeficientes sobre compras o ventas (Grecia y Portugal).

Señalamos para terminar tres aspectos adicionales relacionados con el cálculo de la renta empresarial en el impuesto sobre la renta personal:

a) Criterio de imputación temporal.

El criterio general de imputación temporal es el de devengo, si bien suele admitirse el criterio de caja particularmente en aquellos casos en que son menores las obligaciones contables, como actividades de carácter profesional o agrícola de menor dimensión.

b) Restricciones a la deducibilidad de ciertos gastos.

En todos los países hay algún tipo de restricción a la deducibilidad de determinados gastos. El objetivo es evitar que se deduzcan como gastos empresariales gastos que responden al consumo privado del empresario. Entre ellos destacan:

- Gastos de carácter personal: Regalos y liberalidades.
- Gastos de desplazamiento al lugar de trabajo.
- Gastos asociados a vehículos.
- Gastos de representación.

c) Rentas de sociedades de personas.

En todos los casos, las sociedades personalistas no se consideran entidades separadas a efectos fiscales, sino que la renta en ellas generada se imputa a los socios y es gravada en su impuesto sobre la renta.



CUADRO 3
MÉTODOS DE CÁLCULO DE LA RENTA DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL

ALEMANIA	<p>+ Método general: Estimación directa. Comparación de patrimonios netos.</p> <p>+ Estimación directa. Renta neta. Aplicable a:</p> <ul style="list-style-type: none">- Renta profesional.- Renta agrícola, si no resulta obligatoria contabilidad. <p>+ Estimación objetiva:</p> <ul style="list-style-type: none">- Aplicable a pequeños empresarios agrícolas no obligados a llevar contabilidad:<ul style="list-style-type: none">• Volumen de ventas < 350.000 € anuales.• Valor de los terrenos agrícolas < 25.000 €• Beneficio < 30.000 € anuales.- Cálculo: En función de la media de los pequeños empresarios agrícolas.
AUSTRIA	<p>+ Método general: Estimación directa. Comparación de patrimonios netos.</p> <p>+ Estimación directa. Renta neta. Aplicable a:</p> <ul style="list-style-type: none">- Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad. En particular: pequeñas empresas y profesionales. <p>+ Cálculo objetivo de gastos (Método de renta neta simplificado):</p> <ul style="list-style-type: none">- Aplicable a renta de actividad comercial o profesional si ventas año anterior < 220.000 €- Deducción exclusiva de ciertos gastos (1) más una deducción a tanto alzado en concepto de otros gastos.- Cálculo deducción a tanto alzado: Porcentaje sobre las ventas que depende del tipo de actividad.
BÉLGICA	<p>+ Método general: Estimación directa. Renta neta.</p> <p>+ Cálculo objetivo de gastos: Deducción global a tanto alzado.</p> <ul style="list-style-type: none">- Aplicable a rentas profesionales.- Importe:<ul style="list-style-type: none">• Un porcentaje de la renta bruta después de la deducción de las cargas sociales.• El porcentaje depende del importe de la renta (decreciente con la renta).• Deducción máxima: 3.110 €
DINAMARCA	<p>+ Método general: Estimación directa. Renta neta.</p>
FINLANDIA	<p>+ Método general: Estimación directa. Renta neta.</p>
FRANCIA	<p>+ Método general: Estimación directa. Renta neta.</p> <p>+ Régimen simplificado. Aplicable si el volumen de ventas o ingresos no supera unos límites.</p> <p>+ Estimación objetiva:</p> <ul style="list-style-type: none">- Aplicable a renta agrícola si renta < 76.300 € durante 2 años consecutivos.- Cálculo: Sistema de módulos en que se asigna un rendimiento neto por unidad de módulo.
GRECIA	<p>+ Método general: Estimación directa. Renta neta.</p> <p>+ Estimación objetiva:</p> <ul style="list-style-type: none">- Aplicable cuando se aplica el sistema de contabilidad empresarial basado en el registro de compras.- Cálculo: Se aplican ciertos coeficientes, que varían según el tipo de negocio, a las compras totales.
HOLANDA	<p>- Método general: Estimación directa. Admitido cualquier método que esté de acuerdo con las prácticas generalmente aceptadas. En particular, renta neta.</p>
IRLANDA	<p>+ Método general: Estimación directa. Renta neta.</p> <p>+ Estimación objetiva:</p> <ul style="list-style-type: none">- Aplicable, bajo ciertas condiciones, a actividades agrícolas.- Cálculo: Basado en la media del beneficio de los 3 últimos años.

(Sigue)

(Continuación)

ITALIA	+ Método general: Estimación directa. Renta neta. + Estimación objetiva: – Aplicable a actividades agrícolas. – Cálculo: De acuerdo con una tabla de valores estimados que dependen del tipo de actividad.
LUXEMBURGO	+ Método general: Estimación directa. Comparación de patrimonios netos. + Estimación directa. Renta neta. Aplicable a contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.
PORTUGAL	+ Método general: Estimación directa. Renta neta. + Estimación objetiva. Método simplificado: – Aplicable a: (2) • Empresarios con ventas < 149.639,37 € • Profesionales con renta bruta de prestación de servicios < 99.759,58 € – Cálculo: Aplicación de parámetros técnicos para los distintos sectores de actividad (pendiente publicación). Cálculo actual: • 20% ventas de bienes (empresarios). • 65% de otras rentas (empresarios y profesionales). • Base imponible mínima = 3.125 €
REINO UNIDO	+ Método general: Estimación directa. Renta neta.
SUECIA	+ Método general: Estimación directa. Renta neta.

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

Notas: (1) Los gastos que pueden deducirse son: coste de ventas, materias primas, coste de bienes no terminados, salarios y seguridad social.

(2) No se aplica este régimen simplificado cuando resulta obligatorio aplicar estimación directa; cuando se recibe renta de entidades en atribución de rentas; o cuando sólo ocasionalmente se realizan actividades empresariales y profesionales.

1.4. Ganancias de capital de elementos afectos a las actividades económicas

La regla general es que las ganancias de capital derivadas de elementos afectos se incluyen en la renta empresarial y se gravan como renta ordinaria, si bien es cierto que en todos los casos existe alguna especialidad relacionada con el cálculo o sometimiento a gravamen de las ganancias de capital. Los tres países que constituyen una clara excepción a esta regla general son Francia, Irlanda y Reino Unido. En Francia, las ganancias de capital de las pequeñas empresas están, en general, exentas, no siendo deducibles las pérdidas de capital. Para las demás empresas se distingue entre ganancias a largo y corto plazo, según su periodo de generación sea o no mayor a 2 años. Las primeras son gravadas a un tipo reducido del 16% que, sumado a la contribución especial a la Seguridad Social del 11%, da lugar a un tipo efectivo del 27%. Las ganancias a corto plazo son gravadas como renta ordinaria, aunque existe la posibilidad de distribuirlas en un periodo de 3 años.

En Irlanda y Reino Unido, las ganancias de capital de activos empresariales son gravadas por el “Impuesto sobre Ganancias de Capital” y no por el “Impuesto sobre la Renta”, con lo que les afectan las reglas generales del Impuesto sobre Ganancias de Capital. Así, por ejemplo, gozan de determinadas exenciones y disfrutan de un mecanismo corrector de la inflación en forma de indicación en Irlanda y en forma de reducción escalonada de la ganancia en función del periodo de tenencia del activo en Reino Unido. En cuanto a los tipos de gravamen, en Irlanda se aplica un tipo fijo general del 20%, y en Reino Unido se acumulan con la renta y se gravan según el Impuesto sobre la Renta.

También resulta bastante general en todos los países analizados, que las ganancias derivadas de la transmisión del patrimonio empresarial o de una rama de actividad, o las derivadas del cese o liquidación total o parcial del negocio estén sometidas a alguna forma de tratamiento especial. Tal tratamiento puede articularse a través de tipos reducidos de gravamen, como ocurre por ejemplo en Alemania, Austria, Bélgica, Grecia y Luxemburgo; a través de determinadas reducciones o exenciones (por ejemplo, en Alemania, Austria, Finlandia, Holanda, Irlanda y Luxemburgo), o mediante



una periodificación del gravamen de la ganancia en varios años (ej. Austria y Holanda). En algunos casos, la aplicación de estas ventajas fiscales exige que el empresario tenga una cierta edad próxima a la jubilación o la condición de discapacitado, o que un descendiente continúe el ejercicio de la actividad.

En algunos países existe alguna forma de incentivo a la reinversión. Concretamente en países como Alemania, Austria, Bélgica, Francia y Reino Unido, se emplea la fórmula del diferimiento, según la cual se deduce la ganancia de capital del valor de adquisición del activo en que se materializa la reinversión. En Portugal, en cambio, se permite la exención. Hay variantes entre países en cuanto a las características de los activos transmitidos y adquiridos, y respecto al plazo de reinversión que puede ser previo o posterior a la transmisión y que oscila entre uno y tres años.

1.5. Compensación de pérdidas de la actividad económica

De entre los países analizados, existen cuatro en que las pérdidas de una categoría generadas en un periodo no pueden ser compensadas con rentas positivas de otras categorías del mismo periodo. Se trata de Bélgica, Finlandia, Holanda y Suecia. Esta regla general admite, sin embargo, alguna excepción. Por ejemplo, en Finlandia, el contribuyente puede solicitar que las pérdidas de una actividad económica sean deducibles de la renta del capital del mismo año; en Finlandia y Suecia, las rentas negativas del capital pueden ser deducidas indirectamente de la renta ganada a través de una reducción del impuesto a pagar por esta última categoría de renta; en Holanda, para las pérdidas de una participación de control se puede solicitar un crédito a deducir de la cuota de la renta del trabajo o de actividades económicas.

En los demás países la regla general es que las pérdidas de la actividad económica se pueden compensar con rentas positivas de otras fuentes. Esta regla admite numerosas excepciones. Así, hay algunas pérdidas que no se pueden deducir; y otras que sólo pueden deducirse de rentas de la misma fuente. Esta última restricción afecta particularmente a las disminuciones de patrimonio. Por ejemplo, en Irlanda y Reino Unido sólo pueden compensarse con ganancias patrimoniales del periodo. Cualquier exceso se traslada hacia delante sin límite para ser compensadas con plusvalías de periodos futuros. En Francia, se distingue entre minusvalías a corto y largo plazo. Las primeras son deducibles de los beneficios empresariales del ejercicio o de los 5 años siguientes; las segundas sólo se compensan con ganancias de capital a largo plazo del ejercicio o de los 10 años siguientes. En Portugal las minusvalías derivadas de la transmisión de inmuebles o títulos sólo se compensan con plusvalías de inmuebles o títulos del ejercicio o de los cinco y dos años siguientes, respectivamente.

Respecto de la posibilidad de compensar las pérdidas de un ejercicio con los beneficios de años anteriores o posteriores, el cuadro 4 muestra que la compensación hacia atrás sólo está permitida con un carácter más general en Alemania y Holanda, mientras que en Irlanda y Reino Unido está restringida a ciertas pérdidas generadas en los últimos meses de vida de la actividad o en los primeros años. La compensación hacia delante está permitida en todos los países, siendo nueve los países que no establecen límite temporal, aunque en algunos sí que establecen algún límite de carácter cuantitativo (Alemania y Austria). En los casos en que se limita temporalmente la compensación, el plazo es de 5 años (Francia, Grecia e Italia); 6 para Portugal y 10 años para Finlandia.

CUADRO 4
PLAZO DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS
DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL

	Compensación hacia delante	Compensación hacia atrás
ALEMANIA	Sin límite (1)	1 año (2)
AUSTRIA	Sin límite (3)	—
BÉLGICA	Sin límite	—
DINAMARCA	Sin límite	—

(Sigue)

(Continuación)

	Compensación hacia delante	Compensación hacia atrás
FINLANDIA	10 años (4)	—
FRANCIA	5 años	—
GRECIA	5 años	—
HOLANDA	Sin límite	3 años
IRLANDA	Sin límite (5)	3 años (6)
ITALIA	5 años	—
LUXEMBURGO	Sin límite (7)	—
PORTUGAL	6 años (8)	—
REINO UNIDO	Sin límite (9)	3 años (10)
SUECIA	Sin límite (11)	—

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

Notas: (1) Existe un límite cuantitativo de 1 millón € cada año. La pérdida en exceso se compensa con hasta el 60% de la renta neta restante.

(2) Existe un límite cuantitativo de 511.500 € y alguna restricción adicional.

(3) Existe un límite cuantitativo del 75% del beneficio de cada año. El exceso puede ser trasladado hacia delante indefinidamente.

No está permitida para pérdidas de actividades económicas calculadas según el método de caja (salvo si se trata de pérdidas generadas en los 3 primeros años), o cuando no se lleva adecuada contabilidad.

(4) Sólo se permite la compensación con rentas de la misma fuente.

(5) Compensables con beneficios de la misma actividad.

(6) Sólo aplicable a pérdidas generadas en los últimos 12 meses de la actividad.

(7) No permitida cuando para el cálculo del rendimiento de la actividad económica se aplica el método contable simplificado basado en el criterio de caja.

(8) Compensación de pérdidas de actividades económicas sólo con rentas de la misma fuente.

(9) Compensación sólo con rentas de la actividad económica.

(10) Sólo aplicable a:

- Pérdidas de los últimos 12 meses de la actividad. Compensables con beneficios del mismo negocio.
- Pérdidas de los 4 primeros años de la actividad. Compensables con cualquier tipo de renta.

(11) Compensables con rentas de la misma fuente, salvo para pérdidas de actividades empresariales en que el contribuyente es activo, que son deducibles de cualquier fuente de renta empresarial o del trabajo, con el límite de 10.873 € durante los 5 años iniciales de la actividad.

1.6. Tipo de gravamen sobre los rendimientos de actividades económicas

En todos los países analizados la renta de actividades económicas es gravada por la tarifa progresiva del impuesto sobre la renta estatal y por los tipos, generalmente fijos, de los impuestos locales, regionales o religiosos en los casos en que tales impuestos se aplican. Han de destacarse a este respecto las peculiaridades de Finlandia y Suecia. En estos países se aplica también una tarifa progresiva, pero sólo sobre la parte de la renta de la actividad económica que no se califica como renta del capital. La parte que es estimada renta del capital tributa a un tipo fijo (28% en Finlandia y 30% en Suecia), y no está sometida a los impuestos municipales ni religiosos. Por otro lado, han de destacarse los casos de Dinamarca y Suecia en que los rendimientos de actividades económicas que son retenidos en la actividad disfrutan de un tipo fijo del 30 y 28%, respectivamente.

Para conocer las características esenciales de las tarifas que se aplican en los distintos países se ha construido el cuadro 5. De él sólo podrá obtenerse una aproximación a la imposición nominal que soporta la renta, ya que la carga efectiva dependerá de la posible aplicación de deducciones en la cuota o en la base. Por otro lado, en ciertos casos los tipos nominales de la tarifa varían según las circunstancias familiares del contribuyente. En los casos en que esto ocurre se han tomado los tipos aplicables a individuos solteros sin cargas familiares.



CUADRO 5
TIPOS DE GRAVAMEN SOBRE RENTAS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE
EMPRESARIOS INDIVIDUALES. TARIFA ESTATAL

	Carácter	Número de tramos	Tipo marginal mínimo (%)	Tipo marginal máximo (%)	Renta mínima /Renta máx (€)
ALEMANIA (1)	Progresivo	4	15	42	7.664 - 52.151
AUSTRIA	Progresivo	5	23	50	10.000 – 51.000
BÉLGICA	Progresivo	5	25	50	0 – 30.840
DINAMARCA (2)	Progresivo	3 (3)	5,5	15	0 – 41.787,73
FINLANDIA (4)	Progresivo	5	10,5	33,5	12.000 – 59.600
FRANCIA	Progresivo	7	6,83	48,09	4.434 – 48.747
GRECIA	Progresivo	4	15	40	11.000 – 23.000
HOLANDA (5)	Progresivo	4	34,4	52	0 – 51.762
IRLANDA	Progresivo	2	20	42	0 – 29.400
ITALIA (6)	Progresivo	3	23	39	0 – 33.500
LUXEMBURGO	Progresivo	17	8	38	9.750 – 34.500
PORTUGAL	Progresivo	6	10,5	40	4.351 – 54.388
REINO UNIDO	Progresivo	3	10	40	0 – 46.991,97
SUECIA (7)	Progresivo	3	20	25	32.466,76 – 48.982,82

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

Notas: (1) Para el periodo impositivo 2006, los tipos mínimo y máximo eran de 16 y 45%, respectivamente.

(2) Estas son las características de la tarifa que se aplica en el “Impuesto Nacional sobre la renta” a la renta personal y a la renta del capital. La renta de acciones es gravada por el “Impuesto sobre la renta de acciones” según una tarifa progresiva distinta con dos tramos, siendo el tipo marginal mínimo del 28% y el tipo marginal máximo, aplicable a partir de 43.300 €, del 43%. La renta de sociedades extranjeras controladas es gravada a un tipo fijo del 30%.

Respecto de las rentas de actividades económicas, los beneficios retenidos en el negocio no son gravados por el “Impuesto sobre la Renta”, ni están sujetos a contribuciones a la Seguridad Social, sino que sufren un gravamen provisional del 30%. Cuando se distribuyen se someten al Impuesto sobre la Renta con un crédito fiscal del 30% previamente pagado.

(3) Las deducciones que se tienen en cuenta en cada tramo son distintas.

(4) Estas son las características de la tarifa progresiva que se aplica sobre la renta ganada (rendimiento del trabajo y la parte de rendimiento de actividades económicas que no es renta del capital). La renta del capital (que incluye una estimación de la renta del capital empleado en el negocio) se grava al tipo fijo del 28%.

(5) Estas son las características de la tarifa progresiva que se aplica sobre la renta de la primera categoría (renta del trabajo, de actividades económicas y de la vivienda habitual). La renta de la segunda categoría (ganancias de capital y otras rentas derivadas de participaciones de control) se grava a un tipo fijo del 25%; y la renta del ahorro a un tipo fijo del 30%.

En los dos primeros tramos de la tarifa progresiva, los tipos constan de dos elementos:

1) Impuesto sobre la renta (1,8% en el primer tramo y 9,3595% en el segundo tramo).

2) Cotizaciones a la Seguridad Social (32,6% en ambos tramos).

Por tanto, las rentas del primer y segundo tramo son gravadas a los tipos del 34,4% y del 41,95%.

(6) Además, la renta por encima de 100.000 € está gravada por un recargo de solidaridad del 4%.

(7) Estas son las características de la tarifa progresiva que se aplica sobre la renta del trabajo y la parte de la renta de actividades económicas que no es renta del capital. La renta del capital se grava a un tipo fijo del 30%.

Los beneficios retenidos en la actividad económica constituyen una reserva que tributa al tipo fijo del 28%. Cuando se distribuyen se someten al impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta el 28% pagado previamente.

Como ya hemos anticipado, la tarifa estatal del impuesto sobre la renta es en todos los países una tarifa progresiva. El número de tramos varía considerablemente de unos países a otros, oscilando entre los dos tramos de Irlanda y los 17 tramos de Luxemburgo. También existe una importante dispersión en los tipos marginales. El tipo mínimo oscila entre el 5,5% de Dinamarca y el 34,4% de Holanda que incluye las cotizaciones a la Seguridad Social; y el tipo máximo entre el 15% de Dinamarca y el 52% de Holanda. No obstante, el valor de los tipos marginales por sí sólo no es muy significativo, si no tenemos en cuenta la cuantía de la renta mínima y máxima sobre la cual operan.

En muchos países los tipos marginales mínimos comienzan a aplicarse desde la primera unidad monetaria de renta sometida a gravamen (Bélgica, Dinamarca, Holanda, Irlanda, Italia y Reino Unido), mientras que en otros existen mínimos exentos implícitos en las tarifas, que oscilan entre 4.351 € en Portugal y 32.466,76 de Suecia, si bien en este último caso, el mínimo exento tan alto queda compensado con un impuesto municipal con tipos en torno a un 31%. La renta a la cual opera el tipo marginal más alto también es muy distinta entre países. Oscila entre los 23.000 € de Grecia, y los 59.600 € de Finlandia.

Como ya se ha indicado, en algunos países, además de la tarifa progresiva del impuesto sobre la renta estatal, las rentas de actividades económicas también están sometidas a otros impuestos de carácter local, regional o religioso. Estos impuestos representan a veces una carga tributaria muy considerable. Podría resultar interesante conocer la carga fiscal global que soporta el contribuyente por el conjunto de impuestos que gravan la renta personal. A estos efectos, en el cuadro 6 se ha calculado el tipo impositivo global máximo sobre la renta de la actividad económica. Este tipo engloba el efecto de la tarifa progresiva del impuesto estatal, y los tipos generalmente proporcionales de otros impuestos sobre la renta de las personas físicas en los países en los que se aplican. Para la aplicación del impuesto estatal, se ha supuesto que el individuo se sitúa en el tramo más alto de rentas, con lo que se la aplicará el tipo marginal máximo de la tarifa. De esta forma se ha obtenido el tipo impositivo global “máximo” que podría recaer sobre la renta de la actividad económica.

CUADRO 6
TIPO IMPOSITIVO GLOBAL MÁXIMO SOBRE LA RENTA DE
ACTIVIDADES ECONÓMICAS DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL

ALEMANIA	53,09 (1)
AUSTRIA	50
BÉLGICA	53
DINAMARCA	49,3
FINLANDIA	53,1/28 (2)
FRANCIA	48,09
GRECIA	40
HOLANDA	52
IRLANDA	42
ITALIA	43,9
LUXEMBURGO	46,45
PORTUGAL	40
REINO UNIDO	40
SUECIA	56,6/30 (3)
Mínimo	40
Máximo	56,6
Media	47,68

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

Notas: (1) El cálculo ha tenido en cuenta que el impuesto empresarial municipal es un gasto deducible a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre la Renta estatal.

(2) El tipo del 53,1% sería el aplicable a la parte de la renta de la actividad económica calificada como renta ganada. Aquella otra parte de la renta calificada como renta del capital (20% del valor neto del capital utilizado en la actividad al término del ejercicio anterior) se grava a un tipo fijo del 28% en lugar del tipo marginal máximo del 33,5%, y no está sometida a los impuestos municipal y religioso.

(3) El tipo del 56,6% sería el aplicable a la parte de la renta de la actividad económica calificada como renta ganada. Aquella otra parte de la cuota calificada como renta del capital (un porcentaje del capital invertido por el contribuyente en el negocio) se grava a un tipo fijo del 30% en lugar del tipo marginal máximo del 25%, y no está sometida al impuesto municipal sobre la renta.



Ha de destacarse, no obstante, que se trata sólo de un cálculo aproximado por al menos dos motivos. Por un lado, no se han tenido en cuenta los ajustes que en algunos casos es preciso realizar sobre la base imponible del impuesto estatal a efectos del cálculo de la base imponible de los impuestos locales. Por otro lado, cuando hay tipos distintos según el municipio o región que oscilan en una banda se ha tomado el tipo intermedio de la banda.

Los resultados muestran que los tipos más bajos se observan en Finlandia (28%) y Suecia (30%), pero sólo para la parte de la renta de la actividad económica que es gravada como renta del capital, no sometándose, por tanto, a la tarifa progresiva. De entre todos los demás países, en que la totalidad de la renta de la actividad se somete a tarifa progresiva, hay tres que presentan el tipo mínimo del 40%: Grecia, Portugal y Reino Unido. Se trata de países en los que no se aplican impuestos locales o regionales. Los tipos más altos se obtienen en Suecia (56,6%); Alemania, Bélgica y Finlandia (en torno al 53%), y Holanda (52%).

2. TRIBUTACIÓN DE LA RENTA DE LA SOCIEDAD

De forma paralela a la exposición realizada en el apartado anterior para el empresario individual, en este apartado se expondrán las principales características de los impuestos que gravan la renta de la sociedad⁴. Sólo se va a considerar el régimen general del Impuesto de Sociedades. En todos los países existen, sin embargo, junto al régimen general, algún tipo de regímenes especiales aplicables a tipos particulares de sociedades. Hay variantes por países, pero entre las entidades que más comúnmente dan derecho a un régimen especial destacan las instituciones de inversión colectiva, los fondos de pensiones, las cooperativas, las sociedades de hidrocarburos, las entidades no lucrativas y las entidades financieras. Por otra parte, las sociedades personalistas no tributan como entidades separadas, sino que sus rentas son atribuidas a los socios.

También resulta bastante general la aplicación de algún tipo de incentivo fiscal para las pequeñas y medianas empresas, si bien en las normativas fiscales no existe acuerdo sobre el concepto de pequeña y mediana empresa. Entre tales incentivos, destaca la aplicación de tipos reducidos, bien sobre la totalidad de su renta, bien sobre un primer tramo de base imponible⁵. Otros incentivos son la posibilidad de amortización acelerada⁶, las reservas por inversión libres de impuestos⁷, las deducciones en base imponible por inversión⁸, y los créditos fiscales⁹.

2.1. Impuestos que gravan la renta de la sociedad

En todos los países analizados, el Impuesto sobre la renta de sociedades tiene carácter estatal si bien, en algunos casos, junto al impuesto estatal se aplican impuestos locales o regionales y otros impuestos sobre la renta de la sociedad.

Italia es el único país que aplica un impuesto de carácter regional, y son tres los países que aplican impuestos locales sobre la renta empresarial: Alemania, Luxemburgo y Portugal, si bien, en el caso de Portugal, más que de un impuesto propiamente dicho se trata de un recargo sobre la

⁴ Para una mayor ampliación de los aspectos o países objeto de análisis se puede consultar por ejemplo, Paredes, R. (2002) y Sanz, J.F. y otros (2004).

⁵ Aplicable en Bélgica, Francia, Grecia, Irlanda, Luxemburgo, Portugal y Reino Unido. V. apartado 5) relativo a los tipos de gravamen.

⁶ Aplicable, por ejemplo, en Alemania, Bélgica, Francia y Reino Unido.

⁷ Aplicable en Alemania y Bélgica.

⁸ Aplicable en Bélgica.

⁹ Aplicable en Bélgica, Portugal y Reino Unido.

cuota del IS estatal que exigen algunos municipios. Además, en cuatro países se exige algún tipo de recargo del impuesto estatal: Alemania, Bélgica, Francia y Luxemburgo.

En cuanto a la base imponible de estas figuras tributarias, en Alemania y Luxemburgo, a efectos del Impuesto empresarial municipal, se parte de la base imponible del IS estatal efectuando en ella ajustes positivos y negativos. En Italia el Impuesto regional sobre Actividades Productivas grava el valor añadido generado en una determinada región. En los demás casos, la base imponible es la cuota del IS estatal.

Los tipos de gravamen de estos impuestos sobre la renta de la sociedad son, en todos los casos, tipos fijos con independencia de la cuantía de la renta, si bien los tipos de los impuestos locales y regionales son variables según el municipio o región.

CUADRO 7
OTROS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LA SOCIEDAD

Países	Impuestos locales	Impuestos regionales	Otros
ALEMANIA	Impuesto empresarial municipal	—	Recargo de solidaridad
AUSTRIA	—	—	—
BÉLGICA	—	—	Recargo de austeridad
DINAMARCA	—	—	—
FINLANDIA	—	—	—
FRANCIA	—	—	Recargo general Recargo social adicional
GRECIA	—	—	—
HOLANDA	—	—	—
IRLANDA	—	—	—
ITALIA	—	Impuesto regional sobre Actividades Productivas	—
LUXEMBURGO	Impuesto empresarial municipal	—	Contribución al Fondo de Empleo
PORTUGAL	Recargo municipal	—	—
REINO UNIDO	—	—	—
SUECIA	—	—	—

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

CUADRO 8
OTROS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LA SOCIEDAD. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS

Países	Impuestos	Base Imponible	Tipos Impositivos
ALEMANIA	Impuesto empresarial municipal (1)	Base imponible del IS estatal con ajustes positivos y negativos.	+ Determinado por el tipo federal y por un factor de ponderación. - Tipo federal básico: 5%. - Factor de ponderación: Determinado por ayuntamientos (entre 300 y 490%). -Tipo nominal: entre 15 y 24,5%. -Tipo efectivo: entre 10 y 20% (2)
	Recargo de solidaridad	IS estatal	5,5%

(Sigue)



(Continuación)

Países	Impuestos	Base Imponible	Tipos Impositivos
BÉLGICA	Recargo de austeridad	IS estatal	3%
FRANCIA	Recargo general (3)	IS estatal	1,5%
	Recargo social adicional (4)	IS estatal	3,3% (5)
ITALIA	Impuesto regional sobre Actividades Productivas (6)	Valor añadido generado en una determinada región	Tipo general: 4,25% (7)
LUXEMBURGO	Impuesto empresarial municipal (8)	+ Base imponible del IS estatal con ajustes positivos y negativos.	+ Tipo básico del 3%, incrementado con un coeficiente según municipios (entre 1,8 y 3). - Tipo nominal: entre 5,4 y 9%. - Tipo efectivo: 7,5% en Luxemburgo capital. (9)
	Contribución al Fondo de Empleo	IS estatal.	4%
PORTUGAL	Recargo municipal (10)	IS estatal	Tipo máximo y más general: 10%.

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

Notas: (1) Este impuesto es aplicable a todas las empresas alemanas, independientemente de su forma legal, y es deducible como gasto del impuesto sobre la renta estatal.

(2) Teniendo en cuenta que es deducible de su propia base y del IS estatal.

(3) Será eliminado en 2006.

(4) Aplicable a grandes empresas (volumen de ventas > 7.630.000 €).

(5) Calculado sobre la parte del IS que exceda de 763.000 €.

(6) Este impuesto no es deducible del IS estatal.

(7) Las autoridades regionales pueden variar el tipo hasta 1%.

(8) Este impuesto es aplicable a actividades empresariales desarrolladas por empresarios individuales y sociedades. No se aplica a profesionales y agricultores. Es deducible como gasto del impuesto sobre la renta estatal.

(9) Teniendo en cuenta que es deducible de su propia base y del IS estatal.

(10) Establecido opcionalmente por los municipios a las sociedades localizadas dentro de su jurisdicción

2.2. Métodos de cálculo de la renta empresarial

El método general para el cálculo de la renta empresarial es el método de estimación directa. A partir de la información contable se efectúan los ajustes de signo positivo o negativo exigidos por la normativa fiscal y se llega a así al cálculo de la base imponible. Según cuál sea el elemento contable de partida: balance de situación o cuenta de pérdidas y ganancias, se distinguen dos modalidades de cálculo de la base imponible que deben conducir al mismo resultado. Se trata del método de comparación de patrimonios netos, que se establece como régimen general en Alemania, Austria, Bélgica y Luxemburgo; y el método de renta neta, que es establecido en los demás países. En cuanto al criterio de imputación temporal, el criterio general es el de devengo.

Los métodos objetivos de cálculo de la renta empresarial no se aplican con carácter general en ningún país. No obstante, en Italia y Portugal, las empresas de reducida dimensión pueden acogerse, bajo ciertas condiciones, a un sistema de cálculo de la renta que tiene un carácter objetivo o indirecto, y que no se desprende, por tanto, de la información contable. Además, algunos regímenes especiales del IS basan la determinación de la renta gravable en indicadores objetivos. Tal es el caso de los impuestos basados en el tonelaje que aplican varios países de la UE a las empresas navieras.

2.3. Tratamiento de las ganancias de capital

Todos los países analizados establecen la sujeción al IS de las ganancias de capital en el momento de su realización, optando generalmente por su integración en el impuesto sobre sociedades como renta ordinaria, aunque en algunos casos existen peculiaridades en su tratamiento fiscal, según se expone a continuación.

a) *Ajuste a la inflación*

El cálculo general del importe de las ganancias de capital en todos los países responde a la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto contable del elemento transmitido. En la mayoría de los países no se aplican de forma regular mecanismos para corregir el componente inflacionista de las ganancias de capital. Los sistemas de indicación, que consisten en multiplicar el coste de adquisición por un índice que refleje la inflación acumulada durante el periodo de tenencia del activo, sólo se utilizan en tres países: Irlanda, Portugal y Reino Unido. Incluso en ellos, las restricciones a la aplicación generalizada de estos sistemas hacen que no se corrijan plenamente los efectos de la inflación. Así, por ejemplo, la posibilidad de corrección del efecto de la inflación suele restringirse en el sentido de que el mecanismo de indicación no puede convertir un incremento de patrimonio en una disminución o aumentar la disminución patrimonial.

b) *Tipos impositivos*

La regla general es que la mayor parte de los países comunitarios grava las ganancias de capital a los tipos impositivos ordinarios del IS sin otorgar ningún tipo de tratamiento diferencial para los incrementos de patrimonio a corto y largo plazo. Como excepciones, han de destacarse los tipos específicos para ciertas ganancias de capital que se aplican en Italia¹⁰, el tipo fijo del 20% en Irlanda, y sobre todo el caso de Francia que ha sido tradicionalmente la principal excepción a la regla general.

En Francia ha existido una drástica distinción entre ganancias de capital a corto y a largo plazo, siendo éstas últimas gravadas a tipos especiales más reducidos que la renta ordinaria. Sin embargo, con las reformas de los últimos años, aunque ciertas ganancias de capital a largo plazo siguen sometidas a un tipo especial (ej. participaciones en sociedades de capital-riesgo: tipo reducido del 15%), se ha restringido drásticamente la aplicación del tipo reducido y la mayoría de las ganancias de capital son tratadas como renta ordinaria.

c) *Exención o diferimiento de plusvalías*

Todos los países de la UE seleccionados incluyen en el IS alguna fórmula de exención y/o diferimiento de plusvalías.

Entre los casos de exención podemos destacar el que afecta a la plusvalías generadas por la venta de ciertos títulos, bajo determinadas condiciones: acciones de otras entidades residentes (Alemania); inversiones en entidades no residentes (Alemania, Austria); acciones mantenidas más de un número de años (3 en Dinamarca); acciones que constituyen una participación de control (Holanda o Finlandia); títulos públicos (Irlanda y Reino Unido); determinadas participaciones (Luxemburgo); determinados paquetes de acciones en caso de reinversión (Portugal); o acciones de entidades vinculadas (Suecia).

El supuesto más habitual que da lugar al diferimiento de las plusvalías es el que surge tras la transmisión de determinados activos, cuando tiene lugar la reinversión en un plazo determinado. En otros términos, los incrementos de patrimonio generados por la transmisión de ciertos activos pueden no gravarse si se reinvierte en unos plazos y cumpliendo unas condiciones determinadas. Se trata de un diferimiento y no de una exención ya que, en la mayor parte de los casos, esas plusvalías se deducen de la base amortizable del activo. Así, el beneficio fiscal derivado de la ausencia de gravamen de la plusvalía se verá compensado con menores deducciones por amortización en periodos siguientes, difiriendo a estos periodos el pago de impuestos.

Los requisitos concretos que deben cumplirse para poder aplicar este incentivo varían por países, si bien suele exigirse que tanto el activo transmitido como aquél en que se materializa la reinversión sean activos fijos. En algunos países es aplicable a transmisiones tanto voluntarias como

¹⁰ En Italia se aplican los tipos ordinarios del IS con excepciones como las que afectan a las ganancias de capital derivadas de la transmisión de determinadas participaciones en entidades vinculadas, o las derivadas de la transmisión de un negocio poseído durante al menos 3 años, que tributan al tipo fijo del 19%.



involuntarias (Alemania, Bélgica, Holanda o Luxemburgo). En algunas ocasiones se exige que el elemento transmitido haya estado en la empresa durante un periodo determinado (ej. Alemania, seis años; Austria, siete años para activos mobiliarios y quince para inmuebles; Bélgica, más de cinco años y Luxemburgo, 3 años). El plazo para efectuar la reinversión oscila entre un año en Dinamarca y cuatro años en Alemania, aunque pueden permitirse plazos más amplios para ciertas categorías de activos reinvertidos. Además se permite la reinversión en periodos anteriores a la venta en países como Alemania, Dinamarca, Portugal y Reino Unido (un año) o Bélgica (dos años).

Entre los demás supuestos que dan lugar al diferimiento de la plusvalía merece especial mención la adaptación de la normativa interna de los Estados miembros a la Directiva de 1990 relativa al régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones. Esta Directiva establece un régimen de diferimiento para plusvalías generadas en este tipo de procesos, condicionado a que la sociedad beneficiaria calcule las nuevas amortizaciones y las variaciones patrimoniales relativas a los elementos de activo y de pasivo transferidos, en las mismas condiciones en que lo habrían realizado la o las sociedades transmitentes si no se hubiese llevado a cabo la operación en cuestión.

2.4. Compensación de pérdidas

Todos los países analizados incluyen alguna cláusula que permite la compensación de las bases imponibles negativas de un año con las bases positivas de los años anteriores o siguientes. Sin embargo, suelen establecerse restricciones a la compensación en caso de cambio de propiedad de la sociedad y reglas especiales aplicables a procesos de fusión o reorganización empresarial. Además, en ciertos casos, las reglas generales de compensación no son aplicables a un componente de la renta, las disminuciones patrimoniales.

Según se muestra en el cuadro 9, la compensación de las pérdidas de un periodo con los beneficios de años futuros está permitida en todos los países. En cuanto al plazo para la compensación, son ya diez los países que no establecen límite temporal (Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Holanda, Irlanda, Luxemburgo, Reino Unido y Suecia). Entre los que fijan un periodo limitado, el plazo es de 5 ejercicios en Grecia e Italia, 6 en Portugal y 10 en Finlandia. Ha de destacarse además que existe coincidencia en no admitir la inclusión de intereses para ajustar las pérdidas en función del tiempo transcurrido hasta su compensación.

Un análisis de las reformas llevadas a cabo en los últimos años muestra una tendencia, aunque lenta, a aumentar los plazos de compensación de pérdidas hacia delante. Así ciertos países que establecían un límite temporal, como Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Holanda y Luxemburgo, lo han eliminado en la última década.

En cuanto a la compensación de pérdidas de un periodo con los beneficios de años anteriores, los países suelen imponer mayores restricciones. En concreto, tal compensación no está permitida en nueve de los catorce países analizados. En los países en que está admitida (Alemania, Francia, Holanda, Irlanda y Reino Unido), el plazo fijado está comprendido entre el año anterior para Alemania, Irlanda y Reino Unido, y los tres años anteriores en Francia y Holanda.

En la última década no han variado los países que permiten este sistema de compensación. En cuanto al plazo, ha de destacarse como hecho significativo que en Alemania y Reino Unido se ha reducido (de dos a un ejercicio en Alemania y de tres a un ejercicio en Reino Unido).

Respecto de las disminuciones patrimoniales, en la mayoría de los países son tratadas como pérdidas ordinarias, es decir, por lo general están sometidas a las reglas generales de compensación. No obstante, incluso en estos países, pueden existir excepciones. La principal excepción se refiere a las pérdidas derivadas de acciones y participaciones en entidades que pueden estar sometidas a reglas especiales que implican restricciones a la compensación. En tres países (Francia, Irlanda y Reino Unido), puede hablarse de un auténtico tratamiento diferencial de las disminuciones de patrimonio a efectos de compensación que, a grandes rasgos, suele consistir en la no compensación con renta ordinaria y en la fijación de plazos especiales.

CUADRO 9
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. PLAZOS DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS

	Compensación hacia delante	Compensación hacia atrás
ALEMANIA	Sin límite (1)	1 ejercicio (2)
AUSTRIA	Sin límite (3)	—
BÉLGICA	Sin límite	—
DINAMARCA	Sin límite	—
FINLANDIA	10 ejercicios	—
FRANCIA	Sin límite	3 ejercicios (4)
GRECIA	5 ejercicios	—
HOLANDA	Sin límite	3 ejercicios
IRLANDA (5)	Sin límite	1 ejercicio (6)
ITALIA	5 ejercicios	—
LUXEMBURGO	Sin límite	—
PORTUGAL	6 ejercicios	—
REINO UNIDO	Sin límite (7)	1 ejercicio
SUECIA	Sin límite	—

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

Notas: (1) Desde 2004, la compensación de pérdidas hacia delante está limitada a un millón de euros. La pérdida en exceso puede ser compensada con hasta el 60% de la renta neta que exceda de este límite.

(2) Compensación opcional sometida a un límite cuantitativo de 511.500€. No permitida en el impuesto empresarial local.

(3) Desde 2001, las pérdidas del periodo corriente o del anterior sólo pueden ser compensadas con el 75% de la renta del año corriente. El exceso puede ser trasladado hacia delante indefinidamente.

(4) La compensación no da derecho a devolución, sino a un crédito fiscal que se compensa en los 5 años siguientes. El exceso no compensado es reembolsado en el sexto año.

(5) Se aplican reglas muy prolijas que exigen la compensación con rentas del mismo tipo.

(6) En casos especiales el plazo se amplía a tres ejercicios.

(7) Se exige la compensación con la renta del mismo tipo.

2.5. Tipos de gravamen

Los tipos nominales de gravamen sobre la renta de la sociedad que se aplican en 2005 en los países de la UE seleccionados están recogidos en el cuadro 10. Se incluyen en él el tipo impositivo general aplicable en el impuesto estatal y una cuantificación del tipo impositivo global que recae sobre la renta de la sociedad integrando el efecto de las distintas figuras impositivas que gravan la renta empresarial: impuesto estatal y otros impuestos sobre la renta de la sociedad. Se han calculado también, tanto para el tipo de gravamen estatal como para el global, los valores mínimo, máximo y medio.

CUADRO 10
IMPUESTO DE SOCIEDADES. TIPOS DE GRAVAMEN

	Impuesto de Sociedades estatal	Tipo impositivo global
ALEMANIA	25 (1)	41,38 (2)
AUSTRIA	25	25
BÉLGICA	33 (3)	33,99
DINAMARCA	28	28
FINLANDIA	26	26
FRANCIA	33,3 (4)	33,83 (5)

(Sigue)



(Continuación)

	Impuesto de Sociedades estatal	Tipo impositivo global
GRECIA	32 (6)	31,52 (7)
HOLANDA	31,5 (8)	31,5
IRLANDA	12,5 (9)	12,5
ITALIA	33	37,25 (10)
LUXEMBURGO	22 (11)	30,38 (12)
PORTUGAL	25 (13)	27,5
REINO UNIDO	30 (14)	30
SUECIA	28	28
Mínimo	12,5	12,5
Máximo	33,3	41,38
Media	27,45	29,78

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

Notas: (1) Excepcionalmente, para el año 2003, el tipo general del 25 % se incrementó al 26,5%.

(2) Calculado bajo el supuesto de que el impuesto local tiene la BI del IS estatal y un tipo efectivo del 15%..

(3) Para cierto tipo de sociedades con BI < 322.500 €, se aplica una tarifa progresiva con 3 tramos y tipos del 24,25; 31 y 34,5%, que es el tipo marginal máximo.

(4) Desde 2001, las PYMES, bajo ciertas condiciones, son gravadas a un tipo reducido del 15% sobre los primeros 38.120 € aplicándose el tipo general sobre el exceso. El tipo reducido se incrementa con un recargo del 1,5%, dando lugar a un tipo global del 15,225%.

(5) Este tipo global se ha obtenido teniendo en cuenta la aplicación del recargo general del 1,5%.

(6) Se prevé la reducción de este tipo general al 29% en 2006 y al 25% desde 2007.

(7) Este tipo se ha obtenido a partir del tipo general del 32%, descontando el crédito del 1,5% aplicable cuando la cuota es pagada de una vez.

(8) Desde 2002, en Holanda se aplica una tarifa progresiva con dos tramos. En 2005 se aplica el 27% sobre los primeros 22.689 € y 31,5% sobre el exceso. Se prevé la reducción de tipos en los próximos años: 25,5% y 29,6% para 2006; y 24,5 y 29,1% para 2007.

(9) Entre los tipos impositivos especiales ha de destacarse por su generalidad el tipo reducido del 10% aplicable desde 1981 a determinadas actividades manufactureras y otras no manufactureras desarrolladas en Irlanda. Existe un acuerdo con la U.E. para seguir aplicando este tipo reducido hasta 31.12.02, en general, y hasta fechas posteriores para determinadas actividades.

(10) Este tipo global se ha calculado bajo el supuesto de que el impuesto regional tiene la base imponible del IS estatal.

(11) Para las sociedades con una BI ≤ 15.000 € se aplica una tarifa progresiva con dos tramos (20% hasta 10.000 € y 26% sobre el exceso).

(12) Este tipo global se ha calculado bajo el supuesto de que el impuesto local tiene la BI del IS estatal y un tipo efectivo del 7,5%.

(13) Las PYMES que hacen declaración por el régimen simplificado y, bajo ciertas condiciones, las que son gravadas por el método directo, están sometidas a un tipo reducido del 20%.

(14) El cálculo del impuesto es distinto según el importe de base imponible:

- BI > 2.175.555 € Tipo general del 30%.

- BI < 435.111 € Tipo reducido del 19%.

- 435.111 € < BI < 2.175.555 €. Se aplica una deducción en cuota ("marginal relief"). A efectos prácticos, el impuesto se calcula al tipo del 30% y después, si no hay dividendos exentos ("franked investment income"), el cálculo del impuesto a pagar deriva de gravar al 19% los primeros 435.111 € y al 32,5% el exceso hasta 2.175.555 €

Por otro lado, a partir de 31.3.2004, los beneficios de las PYME distribuidos a accionistas no societarios tributan a un tipo del 19%.

El impuesto de sociedades estatal es básicamente un impuesto de naturaleza proporcional en que, en general, no se establecen tipos de gravamen diferenciales según el destino (distribución o reservas) del beneficio empresarial. Todos los países gravan a un tipo fijo toda la renta de la sociedad, independientemente de su cuantía. La única excepción es Holanda donde, si bien en el pasado existieron periodos con tipos fijos e incluso con tarifas regresivas, en la actualidad existe una tarifa progresiva con dos tramos, es decir, un primer tramo de renta es gravada a un tipo reducido del 27%, aplicándose después el 31,5%. Esta progresividad, lejos de constituir una herramienta de redistribución de renta como ocurre en el impuesto sobre la renta personal, puede justificarse como una política de apoyo a las PYMES. En este sentido, ha de destacarse que existen un grupo de países que aplican una tarifa progresiva específica para las PYME. En Bélgica es una tarifa con tres tramos, y en Francia, Luxemburgo y Reino Unido son tarifas con dos tramos. El tipo específico para PYMES se instrumenta en otros casos a través de un tipo fijo aplicable a la totalidad de la renta (Irlanda y Portugal).

Respecto del nivel alcanzado por los tipos de gravamen, comentaremos en primer lugar los niveles del IS estatal y a continuación el importe de los tipos impositivos globales después de tener en cuenta los impuestos locales y regionales, y los recargos.

El tipo impositivo nominal del IS estatal alcanza un valor medio en los países de la U.E. analizados del 27,45%. Los valores mínimos o, en todo caso inferiores a la media se alcanzan en Irlanda (12,5%), Luxemburgo (22%), Alemania, Austria y Portugal (25%), y Finlandia (26%). Los tipos más altos los presentan Francia (33,3%), Bélgica e Italia (33%), Grecia (32%), Holanda (31,5%), Reino Unido (30%), y Dinamarca y Suecia (28%).

La consideración conjunta del IS estatal, de los impuestos locales y regionales sobre la renta de la sociedad y de los recargos sobre la cuota del impuesto estatal, resulta imprescindible para conocer la carga fiscal global que en términos nominales soporta la renta de la sociedad. El tipo impositivo global medio en los países de la UE se sitúa en el 29,78%. Irlanda, Austria, Portugal y Finlandia siguen integrando el grupo de países con los tipos más bajos. Sin embargo, Alemania, que tiene un tipo estatal relativamente bajo (25%), al considerar el impuesto municipal y el recargo de solidaridad, se transforma en el país con el tipo global más alto (41,38%). Algo similar, aunque en mucho menor grado, le ocurre a Luxemburgo.

Después de Alemania, Italia, con un 37,25%, es el segundo país con el tipo global más alto, seguido de Bélgica y Francia con tipos en torno al 34%, y de Grecia y Holanda con tipos del 31,5%.

Por último, para ilustrar el que ha sido el principal rasgo en la evolución del IS en los últimos quince años, se ha construido el cuadro 11. En él se muestra el tipo impositivo del IS estatal en los países seleccionados de la UE en los años 1989, 1995, 2001, 2004 y 2005, así como la diferencia de tipos en los años extremos del periodo analizado.

CUADRO 11
EVOLUCIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO DEL IS ESTATAL (1)

	1989	1995	2001	2004	2005	Diferencia (2005-1989)
ALEMANIA	56/36	45/30	25	25	25	-31/-11
AUSTRIA	30	34	34	34	25	-5
BÉLGICA	43	39	39	33	33	-10
DINAMARCA	50	34	30	30	28	-22
FINLANDIA	25	25	29	29	26	1
FRANCIA	39/42	33,3	33,3	33,3	33,3	-5,7/-8,7
GRECIA	46/0	40	37,5	35	32	-14/32
HOLANDA (2)	35	35	35	34,5	31,5	-3,5
IRLANDA	43	38	20	12,5	12,5	-30,5
ITALIA	36	37	36	33	33	-3
LUXEMBURGO	34	33	30	22	22	-12
PORTUGAL	35	36	32	25	25	-10
REINO UNIDO	35	33	30	30	30	-5
SUECIA	52	28	28	28	28	-24
Mínimo	25/0	25	20	12,5	12,5	
Máximo	56/52	45/40	39	35	33,3	
Media	39,6/35,4	35,02/34,02	31,59	28,88	27,45	

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

Notas: (1) En los casos en que aparecen dos tipos impositivos, el primero es el que recae sobre las reservas y el segundo sobre los beneficios distribuidos.

(2) Tarifa regresiva con dos tramos en 1989 y 1985, siendo el tipo del 35% el tipo marginal aplicado al segundo tramo de renta. Tarifa progresiva con dos tramos en 2001, 2004 y 2005, siendo 35%, 34,5 % y 31,5%, respectivamente, los tipos aplicables al segundo tramo de renta.



Los datos por países muestran una muy clara tendencia a la reducción de los tipos nominales en todos los países. En efecto, la columna expresiva de la diferencia entre los tipos de 2005 y 1989 presenta signo negativo en la mayor parte de los países, destacando las grandes reducciones en el tipo impositivo nominal en países como Alemania, Dinamarca, Irlanda y Suecia. Sólo se observan un signo positivo en Finlandia, si bien se trata de un incremento de un solo punto y además el nivel de partida al comienzo de la década era relativamente bajo. En Grecia, el signo positivo para los beneficios distribuidos se explica por el cambio del sistema de corrección de la doble imposición de dividendos, sustituyendo el sistema de deducción por un sistema de exención del dividendo en el nivel del socio.

La disminución del tipo impositivo del IS estatal se observa, para el conjunto de los países analizados, a través del análisis de la evolución descendente de la media, tanto para beneficios no distribuidos como para dividendos.

3. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL GRAVAMEN DEL BENEFICIO DE LA PYME EN OTROS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

En el conjunto de países de la Unión Europea analizados, la tributación de las empresas depende, en un primer nivel, de su forma jurídica. El empresario individual está sometido al IRPF y la sociedad al IS. Dentro de cada forma jurídica, hay un factor de segundo nivel que puede influir en algunos aspectos de la tributación. Se trata del tamaño empresarial. En concreto, en el IRPF las pequeñas y medianas empresas, en ciertos casos, pueden optar por sistemas objetivos de estimación de los rendimientos y por una simplificación de sus obligaciones formales y contables. En el IS es frecuente la aplicación de incentivos específicos para las PYME, como tipos reducidos de gravamen, amortización acelerada o deducciones en base o en cuota por inversión.

El método general de cálculo de la renta empresarial, tanto en el IS como en el IRPF, es la estimación directa. Este método parte de la información suministrada por los registros contables de la empresa, y admite dos modalidades. La modalidad de más general aplicación es la de “Renta neta”, basada en la cuenta de pérdidas y ganancias. La otra modalidad es la de “comparación de patrimonios netos”, basada en el balance de situación. Por otro lado, el criterio general de imputación temporal es el de devengo.

La posibilidad de aplicar métodos objetivos de cálculo de la base imponible no existe en el IS, con carácter general. En el IRPF, en cambio, son aplicables en ocho de los catorce países analizados. No obstante, han de realizarse algunas observaciones importantes respecto de estos métodos, que muestran lo restringido de su ámbito de aplicación:

- a) Son sistemas optativos, de tal modo que el contribuyente siempre tiene derecho al método general de estimación directa.
- b) No son de aplicación general, ya que la posibilidad de que sean empleado suele estar restringida por dos factores:
 - Dimensión empresarial, estando restringida a las pequeñas empresas.
 - Tipo de actividad, siendo aplicable sólo a ciertas actividades de carácter fundamentalmente agrícola (Alemania, Francia, Irlanda e Italia), si bien en Grecia y Portugal son de aplicación más general a actividades comerciales y empresariales.
- c) No siempre proporcionan un cálculo global de la renta empresarial. Así, por ejemplo, en Austria y Bélgica se aplica el método general de estimación directa, aplicando métodos objetivos sólo para el cálculo de ciertos gastos profesionales.

En cuanto a la tributación de las ganancias de capital, tanto en el IS como en el IRPF, la regla general es que se integran con el resto de la renta empresarial y se gravan según los tipos que afectan al resto de la renta. No obstante, en todos los países, aunque se aplique esta regla general, existe alguna especialidad relacionada con el cálculo o sometimiento a gravamen de las ganancias de capital. Por ejemplo, los ajustes por inflación, el sometimiento de ciertas plusvalías a tipos especiales, o la aplicación de incentivos como la exención o diferimiento de determinadas plusvalías.

Hay tres países que constituyen excepciones a esta regla general. Se trata de Francia, en que sigue existiendo la tradicional distinción entre ganancias de capital a corto y largo plazo, aunque se ha suavizado en los últimos años; e Irlanda y Reino Unido, en que existe un impuesto específico sobre ganancias de capital distinto al impuesto sobre la renta.

La compensación de pérdidas de un periodo con beneficios de años futuros está permitida en todos los países, tanto en IRPF como en IS. Los plazos de compensación son prácticamente coincidentes en los dos impuestos con la única excepción de Francia, que no limita el plazo en el IS y lo fija en 5 años en IRPF. Actualmente, son ya diez (9 para pérdidas de empresarios individuales en el IRPF) de los catorce países analizados, los que no establecen ningún límite temporal.

La compensación de pérdidas de un periodo con beneficios de años anteriores presenta mayores restricciones. En concreto, no está permitida en nueve (diez para pérdidas de empresarios individuales) de los catorce países, coincidiendo los países que no admiten tal compensación en ninguno de los dos impuestos con la única excepción de Francia.

Respecto de las disminuciones de patrimonio, en general, son tratadas como pérdidas ordinarias, aunque con múltiples excepciones tanto en IRPF como en IS, y particularmente para tres países: Francia, Irlanda y Reino Unido.

De entre los aspectos de la normativa fiscal objeto de análisis, hay uno en el que se han detectado mayores diferencias entre el IRPF y el IS. Se trata de los tipos nominales a los que se grava la renta empresarial. Este es un aspecto de fundamental importancia, no sólo por su mayor visibilidad para el contribuyente, sino por la gran influencia que tienen los tipos nominales en la tributación efectiva soportada por las empresas, y por la potencial incidencia en la decisión del empresario de constituirse o no con forma jurídica societaria.

En el caso del IS estatal, se aplican en todos los casos tipos fijos con la única excepción de Holanda, que aplica una tarifa progresiva con dos tramos. En varios países, además, existen tipos específicos para PYMES instrumentados a través de una tarifa progresiva con dos o tres tramos (Bélgica, Francia, Luxemburgo y Reino Unido), o a través de tipos fijos (Irlanda y Portugal). Adicionalmente, en seis de los catorce países analizados, existe algún tipo de impuesto local o regional sobre la renta o algún recargo sobre la cuota del IS estatal. Se trata en todos los casos de tipos fijos.

El empresario sometido a IRPF es gravado por la tarifa progresiva del impuesto estatal y por los tipos, siempre fijos salvo en el caso de Alemania, de los impuestos locales, regionales o religiosos, que existen en siete de los catorce países.

Por tanto, los tipos del IS son generalmente tipo fijos, frente a los tipos del empresario individual que dependen del tramo de renta en que se sitúe el contribuyente. Para su comparación, es frecuente suponer que el empresario individual se sitúa en el último tramo de renta, de modo que está sometido al tipo marginal máximo de la tarifa. La diferencia entre este tipo marginal máximo de la tarifa de IRPF y el tipo impositivo del IS podría interpretarse como un indicador del incentivo que puede tener el empresario individual a adoptar la forma jurídica societaria.

En el cuadro 12 se han reflejado dos tipos impositivos:

- El tipo global del IS, considerando no sólo el IS estatal, sino también los impuestos locales, regionales y los recargos.
- El tipo global máximo sobre la renta del empresario individual, considerando la tarifa del impuesto sobre la renta estatal, bajo el supuesto de que el individuo se sitúa en el



tramo más alto de renta, y otros impuestos sobre la renta individual de carácter local, regional o religioso.

Además, en la última columna se ha calculado la diferencia entre ellos.

CUADRO 12
TIPOS IMPOSITIVOS GLOBALES EN IS E IRPF

	IRPF Tipo impositivo global máximo (%) [a]	IS Tipo impositivo global (%) [b]	Diferencia [a] - [b]
ALEMANIA	53,09	41,38	11,71
AUSTRIA	50	25	25
BÉLGICA	53	33,99	19,01
DINAMARCA	49,3	28	21,3
FINLANDIA	53,1	26	27,1
FRANCIA	48,09	33,83	14,26
GRECIA	40	31,52	8,48
HOLANDA	52	31,5	20,5
IRLANDA	42	12,5	29,5
ITALIA	43,9	37,25	6,65
LUXEMBURGO	46,45	30,38	16,07
PORTUGAL	40	27,5	12,5
REINO UNIDO	40	30	10
SUECIA	56,6	28	28,6
Mínimo	40	12,5	6,65
Máximo	56,6	41,38	29,5
Media	47,68	29,78	17,91

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la bibliografía.

En todos los casos, el tipo global máximo en IRPF está muy por encima del tipo global del IS. Como media, en el conjunto de países analizados, el empresario individual situado en el último tramo de rentas está sometido a un tipo casi 18 puntos porcentuales superior al empresario societario.

Por países, ha de destacarse la gran magnitud de la diferencia en Irlanda (29,5 puntos), debido al reducido nivel del tipo societario; y en Suecia (28,6) y Finlandia (27,1), debido al elevado nivel de los tipos individuales. No obstante, a continuación van a realizarse algunas observaciones de interés en relación a estos dos últimos países. También presentan diferencias importantes y, por tanto, por encima de la media: Austria (28 puntos), Dinamarca (21,3) y Holanda (20,5). En cuanto a las diferencias más reducidas se observan en Italia (6,65), Grecia (8,48), y Reino Unido (10).

En resumen, la comparación de los tipos de gravamen a los que está sometido el empresario según tribute en IRPF o en IS es por sí sola un elemento suficiente para deducir la falta de neutralidad del sistema fiscal en la elección de la forma jurídica de la empresa que caracteriza a los países de la U.E. objeto de análisis.

Esta conclusión, no obstante, requiere alguna matización a la vista de los modelos alternativos de tributación de la renta del empresario individual que se están desarrollando en algunos países, según se expresa a continuación.

En general, de acuerdo con el modelo global de tributación de la renta individual que se aplica en la mayor parte de los países, la renta de actividades económicas es asimilada a efectos de gravamen, a la renta del trabajo, siendo integrada en la base imponible con otras rentas y gravada según la tarifa progresiva estatal y los tipos proporcionales de los impuestos locales en los países en que estos impuestos se aplican. No obstante, existen tres países en los que se aplican modelos alternativos de tributación de carácter cedular o dual. Se trata de Finlandia, Dinamarca y Suecia. En ellos, a efectos de la tributación de los rendimientos de actividades económicas, se tiene en cuenta el hecho económico real de que las rentas de estas actividades proceden de una combinación de los factores trabajo y capital. La parte de la renta de la actividad económica que se estima como renta del capital es gravada como tal. En Dinamarca se integra con las rentas del trabajo y se grava según la tarifa progresiva. Por tanto, este desdoblamiento de la renta de la actividad no afecta al tipo de gravamen del impuesto sobre la renta, siendo la principal ventaja que la parte que es renta del capital no está gravada por las contribuciones a la Seguridad Social. En Finlandia y Suecia, sin embargo, de acuerdo con el sistema dual, las rentas del capital no está sometidas a la tarifa progresiva del impuesto estatal, sino a unos tipos fijos. Además no están sujetas a otros impuestos de carácter local o religioso. Por tanto, la parte del rendimiento de la actividad económica que es calificada como renta del capital está gravada a unos tipos fijos del 28% en Finlandia y del 30% en Suecia, que resultan ser tipos muy próximos, aunque algo por encima, a los establecidos a efectos del IS (26% en Finlandia y 28% en Suecia).

Por último, han de señalarse los casos de Dinamarca y Suecia, en que los rendimientos de actividades económicas que son retenidos en la actividad disfrutan de unos tipos fijos: 30% en Dinamarca (2 puntos por encima del tipo societario del 28%), y 28% en Suecia, coincidente con el tipo nominal del IS.

BIBLIOGRAFÍA

CISS (2005): *Fiscalidad Europea Básica*, CISS, Valencia.

CORONA RAMÓN, J.F. y PAREDES GÓMEZ, R. (1996): *La reforma de la imposición empresarial en España*, Instituto de Estudios Económicos, Colección Estudios, Madrid.

DURAN CABRÉ, J.M. (2001): “Un estudio del impuesto dual sobre la renta aplicado al caso español”, *Hacienda Pública Española*, 2001 (monografía).

GAGO RODRÍGUEZ, A. y PICOS SÁNCHEZ, F. (2003): “Experiencias recientes de reforma fiscal en algunos países de la Unión Europea”, *Cuadernos de Información Económica*, n.º 174.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION (2006): *Guides to European Taxation*, IBFD.

MORENO MORENO, M.C. y PAREDES GÓMEZ, R. (2000): “Los determinantes de la capacidad de pago en el Impuesto sobre la Renta Personal: un estudio a través de la legislación comparada en los países de la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, n.º 94.

PAREDES GÓMEZ, R. (2002): “El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década”. *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 26/2002.

— (2005): “La reforma de la imposición del beneficio de la PYME en España: Enseñanzas de la experiencia internacional”. Investigación, Instituto de Estudios Fiscales.

SANZ SANZ, J.F.; ROMERO JORDÁN, D.; ÁLVAREZ GARCÍA, S.; CHOCARRO GARBAYO, G. y UBAGO MARTÍNEZ, Y. (2004): “El Impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: Un análisis comparado de las principales partidas”. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 22/2004.

**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.
- 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.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000)
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antigueira Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Angel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/5 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/5 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.