

TRIBUTACION	LA ARMONIZACION FISCAL COMUNITARIA: FISCALIDAD DIRECTA, FISCALIDAD INDIRECTA	N.º 218
--------------------	---	----------------



Trabajo efectuado por:

JOSE LUIS FERNANDEZ RANZ

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Introducción: Causas.
- II. Fundamentos jurídicos.
- III. La realidad de la armonización fiscal.
 - 1. Convergencia tributaria.
 - 2. Armonización fiscalidad indirecta.
 - 2.1. IVA.

...

...

2.2. Impuestos Especiales.

2.3. Imposición indirecta que grava la concentración de capitales.

3. Imposición directa.

IV. Perspectivas futuras.

TRIBUTACION

**LA ARMONIZACION FISCAL
COMUNITARIA: FISCALIDAD DIRECTA,
FISCALIDAD INDIRECTA**

N.º 218

I. INTRODUCCION: CAUSAS

La actividad de armonización impositiva en el seno de la Comunidad Europea se plantea no como un fin en sí misma, no es un objetivo finalista, sino por el contrario una actividad medial, instrumental respecto de lo que constituyen los verdaderos objetivos de la Comunidad Europea.

La Comunidad Europea en ningún momento ha pretendido crear un Sistema Tributario único y homogéneo, esto es, un auténtico Sistema Federal Europeo que se superponga a los restantes niveles conocidos en una hacienda pública descentralizada (tributación estatal, regional y local). El objetivo de la armonización fiscal comunitaria es, por el contrario, el de una mera aproximación progresiva de las estructuras fiscales -a lo largo de todo un proceso que dura ya más de treinta años- para cumplir los objetivos comunitarios, fundamentalmente los señalados en el artículo 2 del Tratado de la Comunidad Económica Europea:

«La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros, un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, con estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran».

Estos objetivos han sido recientemente confirmados por el Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992.

Por tanto, la armonización fiscal comunitaria trata de servir a los objetivos del establecimiento del Mercado Común Europeo, a lo que ahora denominamos Mercado Único o Mercado Interior, esto es, posibilitar las libertades de circulación de mercancías, servicios, capitales y personas, evitando los obstáculos fiscales que impidan estas libertades de circulación o las condicionen.

La fiscalidad, por tanto, debe evolucionar, en un sentido de armonización, para que en ese futuro -ya casi presente- Mercado Interior Comunitario, la toma de decisiones económicas, o lo que es igual, la asignación de recursos se produzca de manera neutral respecto de los componentes tributarios.

La fiscalidad no debe ser en principio, según el modelo adoptado, un factor condicionante a la hora de invertir, consumir, adoptar determinadas decisiones societarias, o incluso, de determinar las distintas formas de configuración societaria.

II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

La fundamentación jurídica para realizar la armonización fiscal comunitaria la encontramos en el Tratado CEE, en su Tercera Parte, Capítulo II, que bajo el título genérico de «Disposiciones Fiscales» dedica los artículos 95 a 99 del Tratado a la materia.

En estos artículos encontramos la distinción conceptual clásica de impuestos directos e indirectos, distinción que quizás hoy consideramos obsoleta y estéril, dadas las dificultades para conocer la efectiva incidencia de un tributo. Además, si analizamos el contenido de estos artículos, podemos ver que se centran casi de manera exclusiva en lo que es imposición indirecta, y en concreto, en lo que puede afectar al tráfico de mercancías (IVA e IIEE), siendo la referencia a la imposición directa, y en concreto a lo que puede afectar a prestaciones de servicios, circulación de personas y tráfico de capitales, inexistente, o en todo caso, abordada de manera indirecta por la vía negativa.

Esto es de alguna manera reflejo de lo que ha sido hasta el momento casi presente la Comunidad, cuyo énfasis y mayores logros han venido de la mano de la libre circulación de mercancías, en detrimento de lo que constituyen las otras tres libertades de circulación: Personas, servicios y capitales.

El fundamento jurídico para poder elaborar normas comunitarias de armonización en materia fiscal lo encontramos en los artículos 99 y 100 del Tratado CEE.

El artículo 99, previsto exclusivamente para la fiscalidad indirecta, señala que:

«El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión, y previa consulta al Parlamento Europeo, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 8 A» (31 de diciembre de 1992).

El artículo 100 permite armonizar la fiscalidad directa al señalar:

«El Consejo adoptará, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común».

De la lectura de estos artículos podemos realizar una serie de consideraciones:

- En todo caso, se utiliza el término «armonización», ciertamente menos ambicioso que el de homogeneización o unificación. Ello lleva a que esta «armonización» se haya realizado con el uso preferente de la Directiva, frente al Reglamento. Como sabemos, de acuerdo con el artículo 189 del TCEE, el Reglamento es obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro. El uso de Reglamentos, pues, daría como resultado una gran integración y unificación en las normas. Por el contrario, la Directiva sólo obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que debe conseguirse -a modo de lo que en Derecho interno sería una ley de bases-, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios. Lógicamente, por tanto, este instrumento da una cierta capacidad de maniobra a los Estados, para que, aun cumpliendo la Directiva, adapten su legislación a las especiales peculiaridades de cada país, dando como resultado un derecho menos homogéneo.
- Además, la toma de decisiones normativas sobre armonización fiscal requiere, en todo caso, de la regla de la unanimidad, lo que al suponer en la práctica un derecho de veto de cada Estado, impide avanzar en este terreno, a diferencia de otras áreas, en las que para la toma de decisiones basta la mayoría.

Este carácter restrictivo de las bases jurídicas que posibilitan la armonización fiscal comunitaria tiene su cierta lógica.

En efecto, no olvidemos que el proceso de construcción de una Comunidad Europea se basa en la cesión de soberanía funcional de determinadas competencias, que de residir en los Estados pasan a atribuirse a unas instituciones supranacionales. Realizar este proceso de cesión en materia fiscal siempre resulta problemático. En primer lugar, por la clásica identificación entre soberanía estatal y poder tributario, y un ejemplo claro de tal identificación lo encontramos en el artículo 133.1 de nuestra Constitución, que señala: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley». Además -en segundo lugar-, la política fiscal es un instrumento fundamental en el diseño de las políticas económicas de los Estados, por ello se muestran lógicamente reticentes en todo lo que suponga una pérdida

de autonomía respecto a estos instrumentos. Ello se hace especialmente delicado cuando la libre circulación de capitales es una realidad, como lo va a ser la Unión Monetaria, lo que impide establecer el diseño autónomo de esta política monetaria y la utilización discrecional de variables monetarias, quedando el instrumento fiscal como principal instrumento de actuación en política económica.

III. LA REALIDAD DE LA ARMONIZACION FISCAL

1. Convergencia tributaria.

Independientemente de lo que constituye la armonización fiscal operada por la Comunidad como consecuencia de la aprobación de determinadas disposiciones normativas de rango comunitario, también puede constatarse cómo por la vía de hecho se ha producido un cierto acercamiento de los sistemas tributarios de los diferentes países comunitarios. Está claro que el espacio económico y financiero se ha hecho en los últimos años más global, y que las grandes decisiones económicas tienen incidencia y repercusión a nivel mundial, las decisiones de inversión, de financiación, etc., se realizan a escala transnacional, por agentes, por empresas normalmente multinacionales. Hoy en día el progreso de los transportes y las comunicaciones permite la movilización de los factores productivos a través de los diferentes países, y los recursos financieros, los capitales, pueden movilizarse en cuestión de segundos y con costes reducidos en base a redes telemáticas por meras anotaciones contables. Los propios mercados financieros, a través del escalonamiento horario de las plazas en que se asientan (Tokio, Londres, N. York), permiten una negociación ininterrumpida las veinticuatro horas del día.

Todo esto, como no podía ser de otra manera, se acompaña y sustenta en una teoría económica, en unos postulados que proclaman una economía más liberalizada, más desregulada, que en el campo que nos ocupa -el fiscal- exige que las decisiones económicas no se vean perturbadas por una fiscalidad beligerante, sino que ésta se muestre lo más neutral posible. Ello, estos postulados liberales, este nuevo paradigma económico de economía de oferta, también ha obligado a converger a los sistemas fiscales de los países occidentales, a veces con auspicio explícito de la OCDE.

En esta línea de convergencia se inscriben las denominadas «propuestas fiscales u opciones fiscales para los años ochenta», que formulaban la reducción de tipos marginales para rentas más elevadas, el ensanchamiento de bases tributarias, la simplificación de gastos fiscales y otras exenciones y bonificaciones que subjetivizan los impuestos y modifican tipos nominales respecto a los efectivos, la integración de impuestos sobre la renta de personas físicas y sociedades, supresión de doble tributación por dividendos, armonización de fiscalidad sobre el ahorro, etc.

Muchas de estas propuestas han ido internacionalizándose por los diferentes sistemas fiscales, y en concreto, por los de los países comunitarios, lo que en la práctica les ha conducido a un cierto acercamiento, a la «armonización» por la vía de hecho.

2. Armonización fiscalidad indirecta.

Como se ha señalado, en el campo de la fiscalidad indirecta es donde se ha producido un mayor avance armonizador.

Dejando aparte la armonización en materia de Derechos de Aduana, donde el proceso de armonización es total con el establecimiento de un Arancel Aduanero Común, y con una legislación aduanera fuertemente uniformada en base a multitud de Reglamentos que están en la actualidad en proceso de codificación en lo que va a constituir el futuro Código Aduanero Comunitario, vamos a centrarnos en las dos figuras principales: El IVA y los Impuestos Especiales.

2.1. IVA.

El informe NEUMARK, el cual, a pesar de su fecha de realización en 1962, aún sigue siendo el texto básico para explicitar el programa de armonización fiscal comunitaria, recomendó el establecimiento en los países comunitarios de un Impuesto sobre el Valor Añadido, por su neutralidad a efectos de comercio exterior al permitir cuantificar exactamente la carga tributaria soportada por cada producto en cualquier fase de un proceso productivo.

En materia de IVA, existen al momento presente veintiséis normas armonizadoras aprobadas (Directivas y Decisiones), entre las que destaca, como es lógico, la Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977, que establece la armonización de la base imponible.

Resultaría ahora imposible detallar todas y cada una de las medidas armonizadoras en materia de IVA, como en el resto de las figuras tributarias a abordar, quizás por ello creo que resulte más interesante comentar brevemente, en cada caso, cuáles han sido las modificaciones más recientes, para al final jugar a los futuribles, o por lo menos, a apuntar cuál será la tarea de armonización que deberá acometerse en los años próximos.

Respecto del IVA, dos son las novedades normativas más recientes que merecen la pena comentarse:

- Directiva 91/680/CEE de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva).

La realización del Mercado Interior el 1 de enero de 1993 supondrá la desaparición de las aduanas intracomunitarias y la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Por ello deberán desaparecer los gravámenes a la importación y las desgravaciones a la exportación para los intercambios entre los Estados miembros. A partir de 1 de enero de 1993 desaparecen los controles fiscales en fronteras interiores para toda operación efectuada entre Estados miembros. Ya no existirán, por tanto, ajustes fiscales en frontera, para operaciones comerciales intracomunitarias, reservándose los gravámenes a la importación y las desgravaciones a la exportación a las operaciones efectuadas con terceros países no comunitarios (y esto es predicable tanto del IVA como de los IIEE).

La supresión del principio de gravamen a la importación en las relaciones entre los Estados miembros supondrá en el futuro respecto del IVA que el gravamen de los intercambios entre los Estados miembros se basa en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados, sin que ello afecte al principio de atribución del ingreso fiscal correspondiente al Estado miembro donde se produce el consumo final del bien o prestación de servicio. Lógicamente, esto supondrá arbitrar un mecanismo de compensación entre Estados.

La Directiva reconoce que no obstante éste deba ser el sistema final definitivo a implantar, ello implicaría que se den unas condiciones que no pueden cumplirse por entero desde el 31 de diciembre de 1992.

Por ello se establece, a partir de 1 de enero de 1993, durante un plazo limitado, un período transitorio que permita llegar a ese régimen definitivo.

Durante ese período transitorio, el gravamen seguirá siendo en destino, con los tipos y condiciones de cada Estado miembro. Las empresas importadoras o exportadoras a la Comunidad, en lo que a partir de ahora se denominan «adquisiciones intracomunitarias», declararán estas operaciones al mismo tiempo en el que formulan sus declaraciones sobre operaciones interiores.

La Comisión presentará al Consejo, antes del 31 de diciembre de 1994, un informe sobre el funcionamiento de este régimen transitorio, acompañado de propuestas sobre las modalidades del régimen definitivo de tributación de los intercambios entre Estados miembros, y, si se dan las condiciones previstas, sustituir el régimen transitorio por uno definitivo a partir de 1 de enero de 1997, basado en el principio de la imposición en el Estado miembro de origen de los bienes entregados y de los servicios prestados.

- Reglamento (CEE) 218/92 de 27 de enero, sobre cooperación administrativa en materia de IVA. Trata de arbitrar un sistema común de cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados miembros sobre transacciones intracomunitarias,

que, una vez suprimidos los controles en frontera, permita poner en marcha el régimen transitorio del IVA, evitando pérdidas de ingresos fiscales para los Estados miembros. Se basa en un sistema de almacenamiento electrónico y transmisión de determinados datos entre administraciones fiscales a efectos de control del impuesto.

- Como «tema estrella» pendiente de acuerdo (además de 6 Directivas en discusión sobre aspectos puntuales) está el de armonización de tipos de IVA. El principio de acuerdo se basa en el establecimiento de 2 tipos únicos, reducido y normal. Desaparece la posibilidad de establecimiento de tipo cero y de tipo incrementado. Lógicamente, la armonización de tipos es un asunto clave en el que, sin embargo, las implicaciones para los Estados impiden acuerdos rápidos. Hay que tener en cuenta que en un país como España un punto de IVA supone una alteración de recaudación del orden de 120.000 millones, que en Francia son 250.000 y que en Dinamarca más de 400.000 millones. Todo esto hecho caso omiso de las repercusiones inflacionarias y otros efectos económicos.

2.2. Impuestos Especiales.

También se denominan «accisas» en terminología comunitaria. Constituyen el segundo gran renglón de la Imposición indirecta que incide sobre la libre circulación de bienes. Son impuestos sobre consumos específicos, de carácter finalista, al penalizar determinados consumos estimados perjudiciales o nocivos, intentando mediante el mecanismo de la repercusión obligatoria la internacionalización en el precio del bien, de la carga del impuesto y de alguna manera los costes sociales que implica el consumo de estos bienes (son impuestos sobre el tabaco, alcohol e hidrocarburos). No obstante, al incidir sobre consumos de demanda inelástica, la potencialidad recaudatoria es grande.

En esta materia, hasta la fecha únicamente se han aprobado cuatro Directivas y una Resolución, habiéndose conseguido la armonización en la imposición de labores de tabaco, y dentro de ella, en la que recae sobre cigarrillos, estando en fase de discusión las propuestas de Directivas sobre estructura de impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, otras labores de tabaco, armonización de tipos sobre aceites minerales e hidrocarburos y también sobre alcoholes.

Recientemente se ha aprobado la Directiva 92/12/CEE de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

Es una de las Directivas denominadas «horizontales», paralela a la anteriormente comentada sobre el régimen transitorio del IVA, a efectos de implantar un sistema como consecuencia de la desaparición de las aduanas intracomunitarias el 1 de enero de 1993.

A diferencia de lo establecido para el IVA, aquí se establece un régimen de circulación intracomunitaria de productos sometidos a IIEE de carácter definitivo.

La Directiva define de manera uniforme el territorio de aplicación de estos impuestos, el concepto de productos objeto de impuestos especiales y el devengo de los mismos. Se establece un régimen suspensivo tributario de circulación de productos sometidos a los impuestos especiales mediante una red de depósitos fiscales interconectadas entre personas que tengan la condición de depositarios autorizados y operador registrado. En sentido análogo, se arbitra un sistema de asistencia mutua e intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales.

2.3. Imposición indirecta que grava la concentración de capitales.

Se trata de tres Directivas, conocidas con la denominación de «droit d'apport», encaminadas a armonizar los aspectos referidos a la constitución y aumento de capital de las sociedades, emisión de acciones y obligaciones, y operaciones bursátiles sobre valores.

El objetivo es disminuir tales impuestos hasta llegar a una completa supresión. Se admitiría exclusivamente los que, gravando la concentración de capitales, no provoquen distorsiones en la libertad de circulación de éstos.

La legislación nacional, tanto el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RD Legislativo 3050/80) en la modalidad de Operaciones Societarias, como la Ley de Reforma del Mercado de Valores, recoge en esencia estos preceptos, si bien existen pequeñas divergencias en relación con la definición aún de determinados hechos imposables (p.e. disolución de sociedades y reducción capital social).

3. Imposición directa.

En el campo de la imposición directa, la armonización no ha recibido el mismo impulso que en la indirecta.

En la armonización de la fiscalidad directa subyacen una serie de necesidades:

- La potenciación de la neutralidad en la toma de decisiones económicas, es decir, que la fiscalidad no pueda ser un factor condicionante, y menos determinante, a la hora de invertir, consumir, adoptar una determinada forma social, etc. En este sentido, se planteó el acercamiento fiscal en materia de fusiones y escisiones.

- La necesidad de favorecer la competitividad de las empresas comunitarias frente a compañías japonesas o norteamericanas, adecuando su tamaño al nuevo espacio económico comunitario. Las operaciones entre sociedades de Estados miembros diferentes no deben estar sujetas a condiciones fiscales menos favorables que las que se aplican a las mismas operaciones cuando éstas tienen lugar entre sociedades del mismo Estado miembro. Esto origina el planteamiento, por ejemplo, de un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales de los Estados miembros diferentes.
- El deseo de eliminar dobles imposiciones, así es preciso corregir tributación beneficios entre empresas asociadas, incluso el planteamiento del régimen fiscal de compensación de pérdidas de empresas asociadas.
- Por último, la aprobación de la Directiva 88/361/CEE de 24 de junio de 1988 sobre libre circulación de capitales supuso un revulsivo para la armonización fiscal comunitaria en el terreno de la imposición directa.

En la propia Directiva se dispone la necesidad de elaborar propuestas de armonización destinadas a suprimir o atenuar riesgos de distorsiones, de evasión y de fraude fiscal, vinculadas a la diversidad de regímenes nacionales sobre fiscalidad del ahorro y control de su aplicación.

Los temores comunitarios a la intensificación del fraude fiscal como consecuencia de la ausencia de controles de cambio en un factor productivo como es el capital, cada vez más intangibles e internacionalizado, donde son posibles transacciones de gran valor en tiempo real, en el marco de un sistema financiero desregulado y basado en procesos de desintermediación, son más que fundados. El control de flujos de capital es un reto para las Administraciones Fiscales comunitarias, que además conviven con la existencia en la Comunidad de territorios con el «status» de paraíso fiscal (p.e. Isla de Man) y de plazas financieras de baja tributación (p.e. Luxemburgo), lo que plantea problemas de elusión fiscal y desviaciones de flujos financieros.

La Comunidad se ha planteado la necesidad de establecer una cierta armonización fiscal sobre el ahorro, que, sin embargo, en la práctica ha sido más restrictiva de lo que el nombre proponía, limitándose a:

- Una propuesta de Directiva relativa a un régimen común de retención a cuenta sobre los intereses.
- Una propuesta de Directiva, modificando la Directiva 77/799, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y el IVA.

Estos intentos, a pesar de su carácter modesto, para reducir el potencial fraude fiscal y quizás, lo que es más importante, para impedir el uso de factor tributario para dirigir los flujos de capitales hacia determinados territorios o actividades, se han enfrentado con la oposición decidida de aquellos países más perjudicados (Luxemburgo) y de aquellos contrarios a cualquier proceso armonizador (Reino Unido). Lógicamente, la situación requiere una solución que evite una irracional competencia para captar mayores flujos de capital a base de la total ausencia de fiscalidad de rentas sobre el capital, con la lógica discriminación en relación a las rentas de trabajo.

Realizadas estas consideraciones generales, podemos hacer un pequeño balance sobre la situación presente de armonización en materia de fiscalidad directa:

– En materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las propuestas de armonización han sido escasas, por entenderse que las diferencias impositivas en este terreno no inciden fuertemente en las condiciones de competitividad, ni afectan directamente a la libre circulación del factor trabajo.

Sí existe una Propuesta de Directiva de 1980 sobre los llamados «trabajadores fronterizos» (que son aquellos que, residiendo en un Estado miembro, trabajan en otro). La Propuesta preconiza la tributación exclusivamente en el país de residencia (lo que modifica el principio generalmente seguido por los convenios de doble imposición). Esto implicaría en España la supresión, para los trabajadores fronterizos, del régimen de obligación real, con el reconocimiento de una exención para los rendimientos laborales percibidos en España.

Por lo que se refiere a los sujetos residentes en España que obtengan rendimientos laborales en otro Estado miembro, sería necesario el reconocimiento del derecho a la declaración, en la cuota del impuesto español, de las retenciones que les hayan sido practicadas en el país donde desarrollen su actividad laboral.

– La segunda propuesta en la materia se refiere a personas que, sin entrar en la categoría de trabajadores fronterizos, sean residentes en otro país comunitario. Se propone la equiparación fiscal con los residentes.

Ambas propuestas se encuentran paralizadas.

– En materia de Impuesto sobre Sociedades, además de esa cierta convergencia espontánea que existe a nivel países OCDE, destaca la aprobación de dos Directivas.

- Directiva 90/434 de 23 de julio de 1990 (aplicable el 1 de enero 92), sobre régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros.

La finalidad de esta propuesta es mejorar la competitividad de las empresas comunitarias en el mercado mundial a través de la eliminación del elevado coste fiscal de estas operaciones al gravarse las plusvalías que se ponen de manifiesto a través de las mismas.

El sistema prevé el diferimiento del gravamen hasta el momento de la realización efectiva de las plusvalías.

- Directiva 90/435 de 23 de julio 90 (aplicación 1-1-92), sobre régimen fiscal aplicable a matrices y filiales de diferentes Estados miembros.

La finalidad de la Directiva es evitar el obstáculo que representa la doble imposición de beneficios obtenidos en una empresa filial y repartidos posteriormente a una empresa matriz residente en otro Estado miembro. El mecanismo para evitar este obstáculo opera en ambos Estados miembros:

- En el Estado miembro de la filial no se someten a retención los beneficios distribuidos a la matriz.
- En el Estado miembro de la matriz se eximen los beneficios recibidos de la filial.

Para la aplicación de estas Directivas ha sido aprobada la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Comunidades Europeas.

Igualmente, en el marco del artículo 220 del TCEE, sobre Convenios a celebrar para la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad, se ha aprobado el Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición, en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. La entrada en vigor del convenio depende de la ratificación por los Estados miembros. La finalidad del mismo es evitar la situación de doble imposición que se produce cuando la administración fiscal de un Estado miembro rectifica los beneficios de una empresa del grupo residente en su territorio, por entender que se han producido precios de transferencia, sin producir una rectificación paralela en los resultados de otra empresa del grupo residente en un Estado miembro diferente.

IV. PERSPECTIVAS FUTURAS

Tal y como ha señalado Mme. Scrivener, Comisaria de Fiscalidad, las líneas de actuación armonizadora en los próximos años deberán centrarse en los siguientes objetivos:

- No buscar una armonización fiscal detallada, que siempre se encontrará con dificultades a corto plazo y con posibles bloqueos, sino arbitrar fórmulas flexibles que sirvan a las prioridades ligadas al establecimiento y funcionamiento del Gran Mercado.
- Centrarse en utilizar la fiscalidad al servicio del aprovechamiento por parte de las empresas europeas de las economías de escala que genera el mercado interior.
- Eliminar las dobles imposiciones, producto de la existencia de regulaciones nacionales fiscales que se superponen a una realidad económica empresarial paneuropea.

En materia de imposición indirecta, el camino trazado es claro, y sólo resta esperar el buen funcionamiento del régimen provisional del IVA, que permita, en la fecha prevista, instaurar el sistema definitivo con devengo en origen y con el oportuno mecanismo de compensación recaudatoria.

Igualmente, en materia de accisas será necesario ir desbloqueando todas las propuestas de Directivas referidas a estructura y tipos de los diferentes impuestos especiales, y comprobar el correcto funcionamiento del régimen de circulación intracomunitaria de los productos sometidos a estos impuestos.

En materia de imposición directa, y una vez abandonada la propuesta de Directiva de 1975 sobre armonización del Impuesto sobre Sociedades, será preciso avanzar de manera sectorial.

- Profundizando en la supresión de la doble imposición en las relaciones matrices-filiales. Para ello debe avanzarse en las propuestas de Directiva sobre interés y cánones, y en la de transferencia de pérdidas y otras partidas contables entre matriz y filiales.
- Avanzar en la armonización de la fiscalidad del ahorro y el capital.
- Establecer prioridades sobre cuáles de los elementos de la fiscalidad empresarial deben ser armonizados (p.e. base imponible del Impuesto de Sociedades, Tipo de Gravamen, Incentivos y gastos fiscales, etc.).