

LA NECESARIA ARMONIZACIÓN DE LA FISCALIDAD EMPRESARIAL COMO RESPUESTA A LA EUROPEIZACIÓN DE LOS MERCADOS, EMPRESAS Y ECONOMÍAS

JUAN FRANCH FLUXÀ
Doctor Europeo en Derecho.
Universidad de las Illes Balears

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro RODRÍGUEZ BEREIJO, don Abelardo DELGADO PACHECO, don Luis Alberto MALVÁREZ PASCUAL, don Alberto MONREAL LASHERAS, doña Marta VILLAR EZCURRA y don Juan ZORNOZA PÉREZ.

Extracto:

EL cincuentenario de la Unión Europea constituye un buen pretexto para reflexionar sobre las barreras fiscales que actualmente condicionan las actividades económicas y reivindicar un mayor grado de armonización de la tributación empresarial. Sobre estas premisas se enumeran los retos y dificultades que se han planteado hasta el momento y que han impedido una acción comunitaria más eficaz. Este trabajo realiza un repaso de los objetivos a conseguir y las principales medidas propuestas, que han sido objeto de debate político y discusión doctrinal desde la década de los setenta. Este análisis nos permite concluir que el camino por recorrer será largo y complicado, pero también posible si continúa la manifiesta voluntad institucional de no postergar la armonización de los impuestos sobre sociedades ni la adopción gradual de medidas que favorezcan la competitividad de las empresas europeas y garanticen las libertades fundamentales y la consolidación de un mercado único para el siglo XXI.

Palabras clave: fiscalidad europea, armonización fiscal y tributación empresarial.

Sumario

1. Introducción.
2. La empresa de dimensión europea. Retos y dificultades que afronta el desarrollo de sus actividades.
3. Mecanismos de actuación.
4. La acción comunitaria en materia de imposición directa. Repaso histórico.
 - A) Los Tratados constitutivos y la etapa inicial.
 - B) El primer impulso para la fiscalidad empresarial. La década de los noventa.
5. El informe de 2001 y el presente.
6. Panorama futuro y efectos de la reforma.
7. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Tras cincuenta años desde la creación de la Comunidad Económica Europea se debate, con más vigor que nunca, la necesidad de una mayor cohesión o integración política, social y económica de Europa ¹, una emergente federación de Estados donde el reparto y cesión de potestades políticas está aún por completar. En el ámbito tributario, las competencias de las instituciones comunitarias aún no han sido plenamente configuradas y desarrolladas por las reticencias que muestran los Estados a ceder su potestad tributaria ². En ese difícil camino se han afrontado serias adversidades para el establecimiento de un mercado común entre las que tradicionalmente se ha incluido la fiscalidad ³. Por todo ello, se sigue avanzando en la progresiva integración de los sistemas fiscales existentes en la Unión con el fin de conseguir una plena libertad de establecimiento y circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Desde hace unos años asistimos con cierta expectación a la ponderada y firme influencia del Derecho europeo en la regulación de los impuestos directos. Tras un largo letargo, que ha supuesto el abandono del preponderante interés por armonizar la imposición indirecta ⁴, esta innegable y nueva realidad exige examinar con cierto detenimiento cuáles serán los resultados y consecuencias de lo que entendemos como un lógico proceso para la consolidación del mercado único ⁵. Como indica el profesor CALVO ORTEGA, la armonización legislativa es «una herra-

¹ Sobre los objetivos de la Unión Europea, tanto de naturaleza económica como política, puede consultarse AA.VV. (dir. V. ABELLÁN HONRUBIA y B. VILÀ COSTA). *Lecciones de Derecho Comunitario Europeo* (4.ª ed.), Ariel Derecho, Barcelona, 2005. En este manual se define la integración económica total como la última fase del proceso que «supone no solo una armonización de las políticas económicas de los Estados que se integran, sino que expresa su unificación; y por tanto la necesidad de la existencia de una autoridad supranacional que obligue con sus decisiones a los Estados miembros» (ob. cit., pág. 238).

² Como indica PLASSCHAERT, es necesario que los Estados miembros acuerden ceder parte de su soberanía fiscal para rediseñar la tributación de las empresas europeas. Vid. PLASSCHAERT, S. «An EU tax on the consolidated profits of multinational enterprises», *European taxation*, IBFD, vol. 37, enero, 1997, pág. 12. Como indican CORONA y VALERA nos encontramos ante una organización poco convencional «lejos de constituir un Estado unitario, siquiera alguna forma de federación», Vid. CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989, pág. 7.

³ Advertimos que utilizaremos indistintamente los conceptos, mercado único, mercado común y mercado interior sin entrar en las diferencias que existen entre ellos por no ser relevante para el objeto de este estudio. Vid. MORTELMANS, K. «The Common Market, the Internal Market and the Single Market, What's in a Market», *CMLRev*, núm. 35, Kluwer, 1998, pág. 107.

⁴ Propiciado por el hecho de haber consolidado el mercado interior, que justifica que la ingente labor de armonización fiscal recayese en un principio sobre los impuestos sobre el consumo, impuestos especiales (accisas) e IVA, donde era necesaria la unificación de reglas y una actuación intensa por parte de los poderes de la Unión. CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit., págs. 33 y ss. Para COSCIANI la armonización debe ser radical para los impuestos indirectos y optativa para los indirectos cuando creen distorsiones en el libre movimiento de capitales, citado en MORENO VALERO, P.A. *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, Colección Estudios, CES, Madrid, 2001, pág. 95.

⁵ El profesor MALHERBE acierta al afirmar que la armonización positiva de la fiscalidad empresarial «conoce ahora una aceleración digna de ser remarcada». MALHERBE, J. «La armonización positiva del derecho tributario europeo de las empresas en 2005. Directivas matriz-filial y fusiones», *BInUEFF, Aranzadi*, núm. 2, 2005, pág. 11.

mienta de la máxima utilidad y a la que hay que observar con el mayor interés como uno de los grandes objetivos de la Unión»⁶. Los presentes trabajos sobre la imposición directa son un claro ejemplo de armonización programada que, según el profesor MARTÍN QUERALT, se proyecta sobre el conjunto de la fiscalidad, pero tiene una actuación limitada a determinados aspectos de los sistemas fiscales en función del establecimiento o buen funcionamiento del mercado común⁷. Con independencia de las necesarias alusiones que podamos realizar a las legislaciones nacionales, las reflexiones y propuestas que se suceden a lo largo del trabajo se asentarán principalmente sobre el Derecho comunitario⁸. En los últimos años, especialmente desde el 2001, ha surgido un importante interés por la fiscalidad directa y, sobre todo, la tributación empresarial. Sin embargo, **puede resultar sorprendente** constatarlo ya que en el ámbito de la imposición societaria apenas podemos hablar de Derecho comunitario vigente pues tan solo existen tres directivas y un convenio entre Estados⁹. Recientemente se ha reforzado y modernizado el conjunto de directivas existentes y actualmente el Derecho comunitario secundario cuenta con la nueva directiva aplicable al pago de interés y cánones entre empresas asociadas¹⁰ y las ya tradicionales directiva matriz-filial¹¹ y la directiva sobre fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones¹². Sin embargo, este esfuerzo legislativo, traducido en Derecho derivado, es prácticamente irrelevante frente a las ingentes aportaciones jurisprudenciales y un creciente *soft law* o Derecho propuesto por la Comisión mediante otros instrumentos normativos como, por ejemplo, dictámenes, comunicaciones, informes y estudios¹³. A estos

⁶ CALVO ORTEGA, R. «Igualdad tributaria y no discriminación», *Nueva fiscalidad*, diciembre, 2005, pág. 16.

⁷ Distingue este autor entre la armonización fiscal limitada al buen funcionamiento de la unión aduanera, la orientada a la eliminación de fronteras fiscales y, finalmente, la programada que se trata de una armonización vertical con el objetivo de modificar determinados sectores que puedan condicionar la creación del mercado común. MARTÍN QUERALT, J.M. y MARTÍNEZ LA FUENTE, A. «La política fiscal europea», en AA.VV. (Dir. E. GARCÍA DE ENTERRÍA). *Tratado de Derecho comunitario europeo*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1986, pág. 288.

⁸ Sin olvidar, como indica BURGIO, que el Derecho comunitario, y por ende, el Derecho fiscal europeo «se convierte, en ciertos casos, inmediatamente tras su ratificación, en Derecho interno». Sobre el concepto de Derecho fiscal europeo y sus relaciones con el Derecho interno e internacional, *Vid.* BURGIO, M. *Derecho fiscal europeo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 14.

⁹ Convenio aprobado el 23 de julio de 1990 con el objetivo de eliminar las diferencias de opiniones entre las administraciones nacionales en relación con el ajuste de las transferencias de beneficios entre empresas asociadas («Convenio de Arbitraje» -90/436/CEE-).

¹⁰ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. El diseño de la fiscalidad del ahorro se completa en el ámbito de las personas físicas con la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Sobre estas directivas pueden consultarse los distintos trabajos coordinados por la profesora VILLAR EZCURRA que han sido publicados en el número monográfico «Fiscalidad del ahorro», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006.

¹¹ Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que recientemente ha visto ampliado su ámbito de aplicación tras la aprobación de la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE.

¹² Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, recientemente modificada por la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005.

¹³ A pesar de la dificultad que supone definir este término, existe una cierta aquiescencia en considerarlo como un conjunto de normas legalmente desprovistas de fuerza vinculante que, indirectamente, pueden tener ciertos efectos legales. SENDEN, L. *Soft Law in European Community Law*, Modern Studies in European Law, Hart Publishing, Oxford, 2004, págs. 107 y ss. Como trabajos clásicos sobre las fuentes del Derecho comunitario, LOUIS, J.V. *El ordenamiento jurídico comunitario* (5.ª ed.), Comisión Europea Colección perspectivas europeas, Bruselas-Luxemburgo, 1993, págs. 93 y ss; ISAAC, G.

trabajos y sus futuros efectos en el ordenamiento comunitario –por ende en las legislaciones nacionales¹⁴– queremos dedicar el presente trabajo con el fin de determinar si nos encontramos ante la estrategia más adecuada para convertir a la economía de la Unión Europea en la más «dinámica y competitiva del mundo»¹⁵.

2. LA EMPRESA DE DIMENSIÓN EUROPEA. RETOS Y DIFICULTADES QUE AFRONTA EL DESARROLLO DE SUS ACTIVIDADES

Dentro del amplio marco del Derecho fiscal europeo centraremos nuestra atención en el camino recorrido hasta el presente y a la posible evolución que puede producirse respecto de la tributación empresarial. Por ello, consideramos oportuno valorar aquellos problemas o desajustes legislativos que suponen un conflicto para el empresario y un reto a solucionar por parte de los poderes públicos¹⁶. Sin perder un ápice de vigencia, el profesor SAINZ DE BUJANDA ya advirtió que los problemas modernos de la tributación empresarial no tienen una dimensión técnica o jurídica, sino que son esencialmente políticos¹⁷. Esa carencia de una política fiscal común ha generado una falta de coordinación entre legislaciones nacionales ciertamente perjudicial para todos aquellos sujetos con un ámbito de actuación comunitario (especialmente a las empresas y grupos multinacionales). Circunstancia que no es baladí, puesto que cualquier empresa puede establecerse libremente en alguno de los nuevos Estados miembros y realizar sus operaciones en emergentes mercados donde las facilidades van a ser mayores que hace unos meses.

Sobre este punto ya existe una notoria concienciación por parte de las instituciones privadas, y la propia Comisión ha anunciado que el sometimiento de la empresa europea a los quince sistemas de tri-

Manual de Derecho comunitario general, Ariel Derecho, Barcelona, 1985, págs. 125 y ss. En el ámbito del Derecho comunitario financiero, FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho financiero y tributario de las comunidades europeas*, Civitas, 1988, págs. 55 y ss.

- ¹⁴ Ante la posibilidad de que las legislaciones nacionales supongan una restricción de las libertades fundamentales y la vulneración del Derecho comunitario, el profesor PALAO recuerda la conexión entre ambos ordenamientos al afirmar que «la utilización para eludir las leyes fiscales nacionales de operaciones o mecanismos que implican el Derecho de otro Estado miembro (y por tanto, generalmente, el ejercicio de las libertades fundamentales) pueden constituir también abuso de estas libertades». PALAO TABOADA, C. «Transparencia fiscal internacional y derecho europeo: conclusiones del AG en el asunto cadbury schweppes», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 280, 2006, pág. 16. Sobre la necesidad de que la normativa reguladora de la transparencia fiscal internacional (CFC rules) se coordine a nivel europeo y no desde una óptica nacional, LANG, M. «CFC Gesetzgebung und Gemeinschaftsrecht», *IStR*, 2002, págs. 217 y ss.
- ¹⁵ El más destacable de los objetivos fijados en el Consejo de Lisboa celebrado en marzo de 2000, que fue nuevamente ratificado en Estocolmo (2001). Considerando los efectos de la competencia fiscal con terceros países y regiones, así como con los paraísos fiscales, SCHÖN, W. «Tax competition in Europe-General Report», en AA.VV. (ed. W. SCHÖN). *Tax competition in Europe*, EATLP, IBFD, Amsterdam, 2003, pág. 40.
- ¹⁶ Las cargas adicionales que se generan por el mero hecho de realizar una actividad empresarial en más de un Estado miembro socavan la competitividad internacional de las empresas europeas y suponen una pérdida de recursos. Como destaca la Comisión: «los sistemas de imposición de las empresas contienen obstáculos para el comercio, el establecimiento y la inversión transfronterizos» [COM (2001)582 final, pág. 11].
- ¹⁷ *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F. «Derecho fiscal internacional», Hacienda y Derecho, vol.V, Instituto de Estudios Políticos, 1967, pág. 472.

butación¹⁸ –en el presente veintisiete– contradice la consideración de la Unión Europea como un mercado único, representando un obstáculo importante para el desarrollo de las actividades empresariales¹⁹.

En este sentido, debe destacarse el creciente desarrollo de una competencia fiscal desleal entre Estados que beneficiaba especialmente al sector empresarial²⁰. De ello han tomado buena nota las instituciones comunitarias que, ante una Unión ampliada y más integrada, actúan desde la plena conciencia de que los aspectos fiscales condicionan, en muchas ocasiones, la localización empresarial²¹.

Actualmente es un dato innegable que la legislación fiscal (como la laboral o el Derecho societario) es un elemento de primer orden en la toma de decisiones empresariales. La comparación de las cargas fiscales entre países ha sido un condicionante de gran relevancia a la hora de fijar la residencia fiscal de las sociedades²². Esta circunstancia se ha visto agravada con la reciente incorporación de doce países a la Unión. Estos asumen toda la legislación comunitaria vigente que, por ser prácticamente inexistente en el ámbito de la fiscalidad directa, supone el mantenimiento de sus normas fiscales.

Por este motivo suscribimos la idea de que los Estados miembros aplican a las empresas esencialmente los mismos sistemas vigentes antes del establecimiento del mercado interior²³. Esta situación se basa en que la armonización de la fiscalidad directa ha sido desarrollada con una intensidad notablemente inferior a la realizada en el seno de la imposición indirecta²⁴. Mientras no se alcance esa convergencia en los impuestos directos, las empresas y los ciudadanos se enfrentan o benefician

¹⁸ Recogiendo una amplia información de la normativa comparada en materia de tributación empresarial, *Vid.* PAREDES GÓMEZ, R. «Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación de España», *Crónica tributaria*, núm. 119, 2006, págs 123 y ss.

¹⁹ Por «obstáculos» deben entenderse aquellas dificultades que se oponen a los avances del proceso armonizador y a los argumentos que fundamentan esta oposición. De acuerdo con MORENO VALERO entendemos que la totalidad de los problemas a examinar tienen su raíz en la consideración de los impuestos desde la perspectiva de los Estados. MORENO VALERO, P.A. *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*. Colección Estudios, CES, Madrid, 2001, pág. 95.

²⁰ Para el profesor SCHÖN la tributación empresarial es el más controvertido de los problemas en la discusión internacional de la competencia fiscal, SCHÖN, W. «Tax competition in...» *ob. cit.*, pág. 23.

²¹ Según el informe para la reforma del impuesto sobre sociedades, las medidas unilaterales para evitar o paliar la *deslocalización* de actividades y capitales por motivos fiscales suelen presentarse bajo uno de estos tres tipos: medidas que pretenden disminuir la presión fiscal de los rendimientos del capital mobiliario; medidas que establecen deberes de información sobre inversiones en el extranjero llevadas a cabo por residentes y, finalmente, establecer normas apropiadas para reforzar el principio de tributación mundial de las rentas obtenidas por los residentes. El informe opta por la combinación de las tres medidas mencionadas, que considera compatibles y complementarias, como el camino más prudente para evitar la *deslocalización* por motivos fiscales. *Vid. Informe para la reforma del impuesto sobre sociedades*, IEF, Madrid, 1994, págs. 106 y 107.

²² En consonancia con las disposiciones del Código de Conducta de 1997, no podemos opinar que la competencia fiscal sea, de por sí, un fenómeno negativo (puede beneficiar a los operadores económicos o presionar a la baja el gasto público). El calificativo «perjudicial» aparece cuando se produce una competencia ilimitada sobre los factores móviles. En este caso, puede afectar a distintos intereses como el empleo, dificultar una reducción ordenada de la presión fiscal global o del déficit presupuestario o, finalmente, limitar el margen de maniobra para alcanzar otros objetivos comunitarios como la protección medioambiental.

²³ A pesar de que se han realizado detallados y valiosos informes sobre la fiscalidad de las empresas cuyos resultados apenas han encontrado apoyo legislativo. *Vid.* la Comunicación de la Comisión COM(2001)582 final, págs. 3 y ss.

²⁴ FERNÁNDEZ ADÁN, E. «La armonización de la imposición indirecta», en AA.VV. *La armonización fiscal en los años 90*, Colección estudios, Universidad de Castilla-La Mancha, 1991, págs. 59 y ss.

de un panorama caracterizado por la heterogeneidad legislativa. En definitiva, podríamos afirmar que estamos ante un panorama legislativo propicio para las distorsiones fiscales, que en la clásica definición de FUENTES QUINTANA se describe como «la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones en las corrientes normales del tráfico»²⁵.

La Comisión asume que el marco económico global ha evolucionado y los Estados miembros compiten con todos los elementos de sus sistemas impositivos, tanto específicos como estructurales, para que las inversiones y la actividad económica se localicen en su territorio²⁶. Esa realidad, que puede resultar perjudicial o pernicioso (*harmful tax competition*)²⁷, debe analizarse a partir del concepto de competitividad fiscal que, según el Comité Económico y Social, puede generarse de dos maneras: bien mediante la posición fiscal general que adopta un país frente a los demás, y que puede hacerlo más atractivo a las empresas, o, como segunda posibilidad y con independencia de las políticas fiscales de base, cuando los Estados pueden aplicar excepciones, derogaciones u otras medidas similares, con el propósito de atraer y mantener la presencia empresarial en el país. Este segundo supuesto, cuando un determinado Estado acude a este tipo de incentivos o prácticas, es el que se define como pernicioso²⁸.

Posteriormente, retomaremos el análisis de la competencia fiscal perniciosa como problema surgido a raíz de la ausencia de una efectiva armonización en el campo de la imposición directa²⁹. Sin embargo, no podemos olvidar que la competencia fiscal entre los Estados se ha convertido en un instrumento alternativo a la armonización fiscal por originar, en muchas ocasiones, una espontánea aproximación o convergencia de las legislaciones nacionales³⁰.

²⁵ Vid. FUENTES QUINTANA, E. «Política fiscal e integración europea», en AA.VV. *España ante la integración económica europea*, Ariel, Barcelona, 1966, págs. 121 y ss.

²⁶ Situación que se verá *acelerada* por la ampliación de la Unión Europea como declara la Comunicación de la Comisión COM(2001)582 final, pág. 5.

²⁷ Los Estados han utilizado sus políticas tributarias para realizar una dura competencia fiscal, pero de carácter lesivo o desleal, lo cual conduce a una degradación fiscal con importantes efectos negativos sobre los ingresos fiscales de otros Estados miembros, sobre la distribución de recursos dentro de la Unión Europea, la competitividad y el empleo. RUIBAL PEREIRA, L.M. «La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la Unión Europea con los criterios contenidos en el Código de conducta y las normas sobre ayudas de estado», en AA.VV. (Dir. SOLER ROCH y SERRANO ANTÓN). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y el los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 209.

²⁸ Así se explica en su punto 1.5 el Dictamen del Comité Económico y Social sobre el tema «La competencia fiscal y sus efectos en la competitividad de las empresas» (2002/C 149/16, DOCE 149/73, de 21 de junio de 2002).

²⁹ Sobre la definición legal y los aspectos generales de la competencia fiscal en Europa puede verse el exhaustivo informe general de SCHÖN, W. «Tax competition in...» ob. cit., págs. 1 y ss. Sobre el pensamiento de que «la armonización de las legislaciones es la única vía posible para suprimir la competencia y el arbitraje en el mercado globalizado», BAUM se pregunta si en la regulación de determinadas materias de carácter internacional es más aconsejable la armonización a la propia competencia entre legislaciones. Nos decantamos por la armonización como vía adecuada para conseguir la convergencia de los ordenamientos. BAUM, H. «Globalizing Capital Markets and Possible Regulatory Responses», en AA.VV. (eds. JUERGEN BASEDOW y TOSHIYUKI KONO). *Legal Aspects of Globalization – Conflict of Laws, Internet, Capital Markets and Insolvency in a Global Economy*, La Haya, 2000, págs. 77 y ss.

³⁰ Para GRAU y HERRERA este fenómeno debe contemplarse como mecanismo «alternativo» y no «complementario», porque la competencia fiscal implica una renuncia a armonizar, convirtiéndose en una reacción defensiva (o interesada) frente a la falta de armonización. GRAU RUIZ, M.A. y HERRERA MOLINA, P.M. «La armonización fiscal: límites y alternativas».

Resulta significativo que la Comisión europea, COM (2001)582 final, haya detectado que los problemas que persisten y aparecen de manera constante en la tributación de la empresa europea tengan como causas principales las siguientes divergencias ³¹:

- a) Los precios de transferencia por los conflictos que se generan cuando los Estados involucrados no logran alcanzar una solución de carácter vinculante.
- b) Los gravámenes y retenciones sobre los flujos de capital transnacionales (intereses, cánones...) que siguen practicándose y que deberían superarse mediante la aplicación de las directivas comunitarias ³².
- c) Las dificultades de compensar pérdidas con ganancias generadas en un país distinto ya sean provenientes de filiales como de los establecimientos permanentes.
- d) Las obligaciones y cargas de carácter formal que emanan de la diferente configuración de los sistemas fiscales ³³.
- e) Costes fiscales que se generan en las operaciones de reestructuración empresarial.
- f) La doble imposición y la discriminación ³⁴.

No parece preocupante la circunstancia de que los nuevos Estados miembros no formen parte, al menos en un futuro cercano, de la Unión Monetaria (actualmente Inglaterra o Suecia no pertenecen

Impuestos, núm. 10, mayo 2002, pág. 30, contrapone la armonización silenciosa (*stille Harmonisierung*) derivada de la competencia fiscal entre Estados a la armonización centralizada (*zentralistischer Harmonisierung*) fruto de la actuación de las instituciones comunitarias. FORST, C. «Instrumente der Steuerharmonisierung und ihre steuerpolitische Bewertung», en AA.VV. (dir. D. BIRK y D. EHLERS). *Rechtfragen des europäischen Steuer-, Aussenwirtschafts- und Zollrechts*, Otto Schmidt, Köln, 1995, pág. 7.

³¹ Conclusiones extraídas tras el estudio previo SEC(2001)1681 donde se analizaron, con carácter primordial, las siguientes cuestiones: las diferencias originadas por los distintos tipos de gravamen, los obstáculos existentes a las operaciones transfronterizas, el análisis de las políticas fiscales para reducir las distorsiones en el mercado interno y la búsqueda de soluciones viables para los problemas detectados, insistiendo en las medidas para adoptar una base común consolidada a nivel europeo.

³² Un estudio sobre la importancia de las adquisiciones transnacionales en el entorno europeo (años 89 y 90) puede consultarse en GARCÍA FALCÓN, J.M. y MARTÍN MACHÍN, S. «Las adquisiciones transnacionales en el espacio europeo». *Actualidad Financiera*, Tomo I, 1992, págs. 269 y ss. Aunque también entendemos, como ponen de relieve FARMER y LYAL, que las retenciones en la fuente por el pago de dividendos tienen dos funciones básicas: son medios por los que un Estado puede gravar a los accionistas que quedan fuera de su potestad y que no pueden someter a gravamen por un método impositivo directo (*direct assessment*), y, en segundo lugar, permite garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los accionistas a quienes un Estado puede gravar por un método impositivo directo. *Vid.* FARMER, P. y LYAL, R. *EC Tax law...* ob. cit., pág. 253.

³³ El desarrollo de una actividad empresarial a nivel internacional puede quintuplicar sus costes, siendo los precios de transferencia y las obligaciones formales (*Dokumentationspflichten*) los principales problemas que destaca SCHIESSL, H. «Europäisierung der deutschen Unternehmensbesteuerung durch den EuGH», *NJW*, núm. 13, 2005, pág. 855.

³⁴ Cabrían otras enumeraciones como la que realiza LAWLOR que destaca los problemas que suscitan las valoraciones y ajustes divergentes llevados a cabo por las distintas administraciones tributarias, así como los derivados de las dificultades de asesoría en la planificación y revisión de las transacciones de carácter internacional. LAWLOR, W. R. «Introduction and summary of rules», en AA.VV. *Cross-border transactions between related companies (a summary of tax rules)*. Kluwer, Deventer, 1985, pág. 2.

a la zona Euro), ni tampoco que los tipos de gravamen de los nuevos Estados –cuya media ronda el 20%– puedan ser más reducidos respecto de los aplicables en los quince (el tipo de gravamen irlandés previsto para el impuesto sobre sociedades es del 12,5% siendo el tipo medio de los 15 el 31,4%). Aunque las cuestiones relativas a la presión fiscal están preocupando seriamente al sector empresarial y a las instituciones comunitarias, no solo a nivel interno sino también respecto de otros mercados y países del resto del mundo ³⁵.

Como veremos a continuación, apoyamos que la regulación de determinadas relaciones jurídicas o económicas que superan el ámbito interno deba realizarse desde el Derecho comunitario. Este tipo de respuesta legislativa supone solución homogénea a determinados problemas que, sin duda, beneficiaría plenamente a las empresas europeas. Dos buenas muestras son la propuesta de directiva sobre el régimen fiscal de la compensación de pérdidas ³⁶ y la relativa al régimen de asunción de pérdidas donde se pretende que las sociedades europeas puedan deducir de sus beneficios las pérdidas registradas por sus filiales o establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros ³⁷.

3. MECANISMOS DE ACTUACIÓN

La política comunitaria de armonización ha intentado corregir las distorsiones que dificultan el cumplimiento de los objetivos marcados por los distintos Tratados. No obstante, no podemos obviar que la política fiscal impulsada por las instituciones comunitarias puede desarrollarse con diferente intensidad, objetivos y alcance ³⁸. La incorporación del Derecho comunitario en los ordenamientos nacionales es cada vez mayor, pero siempre sometida a una serie de condicionantes que afectan a su grado de incidencia en materia de imposición directa: la competencia exclusiva de los

³⁵ Vid. EUROSTAT «Structures of the taxation systems in the European Union: 1995-2004» que ofrece los datos fiscales de los 25 Estados miembros.

³⁶ No existe ninguna norma de Derecho vigente que contemple esta posibilidad, por lo que tan solo podemos referirnos a propuestas legislativas como las contenidas en los documentos COM (90)595 final, de 6 de diciembre, o COM (84)404 final, que para fortalecer la libre competencia establece como medida común la posibilidad de compensar pérdidas con beneficios posteriores sin límite temporal y con los obtenidos en los tres ejercicios anteriores, procediéndose a la devolución de lo pagado. ALBI IBÁÑEZ, E y RUBIO GUERRERO, J.J. «Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la CEE», en AA.VV. *La armonización fiscal en los años 90*, Colección estudios, Universidad de Castilla-La Mancha, 1991, pág. 24. Medida calificada como «revolucionaria» por CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit, pág. 161. Desgraciadamente se desaprovechó la posibilidad de regular esta materia en el vigente Reglamento que desarrolla el Estatuto de la sociedad europea que, contrariamente a los proyectos de Estatuto de la sociedad europea de 1975 y 1989, en su redacción final no prevé reglas sobre la compensación de pérdidas transfronterizas. Para SCHULZUND y GEISMAR esta opción es fundamental en Alemania desde el momento en que las sociedades residentes tributan por su renta mundial. Vid. SCHULZUND, A. y GEISMAR, B. «Die Europäische Aktiengesellschaft-Eine kritische Bestandsaufnahme», *DStR*, núm. 26, 2001, pág. 1.805.

³⁷ Propuesta de la Comisión de 6 de diciembre de 1990, COM(90)595 final, DOCE núm. C-53, de 28 de febrero de 1991. Esta propuesta, a pesar de la opinión vertida en el Informe Ruding, fue retirada por la Comisión en el año 2001. A ella nos referiremos al analizar la propuesta de base consolidada común de tipo europea.

³⁸ Nos remitimos a la clara exposición de CORONA que contempla tres alternativas: la adopción de mecanismos de compensación o neutralización fiscal, la armonización fiscal limitada y, en tercer lugar, el desarrollo de una integración fiscal plena según lo previsto en el Informe Neumark. CORONA, J.F. *La armonización de los impuestos en Europa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 29-30.

Estados miembros³⁹ y el respeto a los principios de subsidiariedad y proporcionalidad en las actuaciones comunitarias⁴⁰. También es conveniente recordar que, frente a la regla general, se requiere unanimidad para aprobar nuevas medidas fiscales⁴¹ o que apenas se ha propiciado un aumento de competencias a la Unión con la correspondiente cesión de parte de la potestad tributaria de los Estados⁴². En este sentido, MÉNENDEZ MORENO, remarca que la labor armonizadora en beneficio de los fines recogidos en el TCE no es una tarea fácil pues debe afrontar una serie de obstáculos nada desdéniables⁴³. Aunque los Tratados pueden utilizar como sinónimos armonización y coordinación, esta última debe entenderse como un instrumento de cooperación institucionalizada, como un mecanismo de actuación conjunta sin capacidad de modificar la normativa interna. Por tanto, los efectos de las medidas acordadas por esta vía serán aún mucho más limitados que cualquier avance producido mediante la acción armonizadora.

Seguramente por este motivo GARCÍA PRATS considera que el término aproximación, que podría ser el fruto de una tarea de coordinación, tiene un carácter más débil que el de armonización en un sentido estricto. Para llegar a esta conclusión, este autor distingue entre la previsión de armonización que el Tratado exige para la imposición indirecta, mientras que para la imposición directa «solo exige la *aproximación* de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el establecimiento y funcionamiento del Mercado Interno, dando entrada al principio de subsidiariedad a favor de los Estados miembros»⁴⁴.

³⁹ Explica MATA SIERRA que la susceptibilidad de los Estados ante cualquier pérdida o cesión de competencias a favor de la Comunidad Europea se debe a que se produce un «efecto de traslación irrevocable», convirtiéndose cualquier cesión de poder tributario en irreversible. MATA SIERRA, M.T. *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1993, pág. 109. Como recuerda el TJCE, «la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario» (STJCE de 14 de febrero de 1995, C-279/93 Schumacker, párrafo 21).

⁴⁰ Sobre el reparto de competencias y las características de la actuación comunitaria puede consultarse el capítulo final de CALLE SAIZ, R. *Política fiscal y Unión Europea*, Editorial AC, Madrid, 1995, págs. 303 y ss. Con carácter general véase el estudio de OLESTI RAYO, A. *Los principios del Tratado de la Unión Europea (Del Tratado de Maastricht al Tratado de Amsterdam)*, Ariel Derecho, Barcelona, 1998.

⁴¹ Suscribimos la opinión de LUTTER que respecto a la armonización del Derecho societario afirma: «En tiempos de la subsidiariedad ya no son posibles los pronósticos de armonización». LUTTER, M. «Entwicklungen und Tendenzen im Konzerngesellschaftsrecht», en AA.VV. (ed. H. SCHAUMBURG). *Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltungen im Konzern*, Otto Schimdt, Köln, 1998, pág. 83.

⁴² La mayoría cualificada encontraría la ferviente oposición que pueden plantear países como el Reino Unido y Suecia. El primero por el recelo a perder competitividad y el país escandinavo por el temor a que su alto nivel impositivo se vea rebajado. *Vid.* ANDERSSON, K. «On the way to or away from a european tax union (ETU)?», *Diritto e pratica tributaria internazionale*, núm. 2, 2003, pág. 371. Como indica RUIZ ALMENDRAL, el instrumento fiscal es y seguirá siendo un instrumento irrenunciable de los Estados miembros lo cual hace imposible la cota máxima de la armonización, es decir, unificación de los sistemas fiscales. RUIZ ALMENDRAL, V. «El impuesto sobre la renta de las personas físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea», *Revista española de Derecho europeo*, Civitas, núm. 3, 2002, RUIZ ALMENDRAL, V. «El impuesto sobre...» *ob. cit.*, pág. 421.

⁴³ Insistiendo su carácter instrumental, este autor hace referencia a los principales problemas para acometerla: la cesión de soberanía, la incidencia sobre la presión fiscal en los distintos países y la necesidad de conciliar la armonización de los sistemas fiscales con el resto de objetivos comunitarios. MÉNENDEZ MORENO, A. «Aspectos jurídicos de la armonización fiscal de la Unión Europea» en AA.VV. (coord. I. VEGA MOCOROA). *La integración económica europea. Curso básico*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 393 y ss.

⁴⁴ En este sentido GARCÍA PRATS parece contraponer los términos aproximación y armonización. Nosotros preferimos entenderlos en un sentido amplio como mecanismos para aproximar las legislaciones de los ordenamientos internos que tendrán un alcance y efectos diferentes. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Tecnos, Madrid, 1996, pág. 438.

La armonización forma parte de la política fiscal de la Unión Europea siendo un instrumento más al servicio de la Unión⁴⁵. En consonancia con ese carácter instrumental nos parece interesante destacar la clasificación tripartita de las medidas armonizadoras que FALCÓN sistematiza en base a la finalidad que se pretenda: así, la libre circulación de mercancías supone la armonización del IVA y de los impuestos especiales; la libertad de establecimiento se conecta a la fiscalidad de la empresa y, finalmente, la libre circulación de capitales nos sitúa ante medidas en el ámbito de la fiscalidad del ahorro⁴⁶.

Existen múltiples aproximaciones al concepto doctrinal de armonización según se tengan presentes sus características o bien se destaquen los logros y grados de aproximación legislativa⁴⁷. Además de su definición legal –contemplada como un proceso en la aproximación de las legislaciones nacionales fruto de la iniciativa de la Comunidad con la finalidad de cumplir y garantizar sus objetivos⁴⁸– consideramos oportuno reiterar el concepto de armonización utilizado por CAYÓN, FALCÓN y DE LA HUCHA que la entienden como un poder o potestad atribuida a la Comunidad en virtud de los Tratados, que puede tener por objeto diferentes materias, siendo una de ellas la materia fiscal⁴⁹.

En el campo de la imposición directa se ha desechado la armonización para optar por una coordinación efectiva de entre los sistemas fiscales de los Estados miembros. La coordinación es actualmente el mecanismo más adecuado para la consecución de los objetivos y políticas comunes, utilizándose el tributo con un carácter extrafiscal en la denominada *integración negativa*⁵⁰. Este carácter negativo significa que el papel prioritario del Derecho tributario sería eliminar todas aquellas diferencias en las políticas fiscales nacionales que puedan atentar contra los objetivos generales anteriormente citados⁵¹.

⁴⁵ Una política fiscal que no es de centralización y unificación. Sobre el carácter instrumental de la actividad de armonización fiscal, FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho...* ob. cit., págs. 113 y ss. RUIZ ALMENDRAL expone la oportunidad de la armonización de la fiscalidad directa, especialmente del IRPF, como vía para conseguir la integración política, RUIZ ALMENDRAL, V. «El impuesto sobre la renta de las personas físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea», *Revista española de Derecho europeo*, Civitas, núm. 3, 2002, pág. 419.

⁴⁶ Esta clasificación del Derecho fiscal derivado según su finalidad puede consultarse en FALCÓN Y TELLA, R. «El Derecho fiscal europeo», en AA.VV. (dir. Teodoro CORDÓN EZQUERRO), *Manual de fiscalidad internacional*, Manuales de la Hacienda Pública, IEF, Madrid, 2004, págs. 1.151 y 1.152.

⁴⁷ Resulta interesante el carácter amplio que acoge LEHNER donde también tienen cabida las resoluciones del TJCE y las propuestas de la Comisión, LEHNER, M. «Auswirkungen der Steuerharmonisierung auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen», en AA.VV. (dir. D. BIRK y D. EHLERS). *Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Aussenwirtschafts- und Zollrechts*, Otto Schmidt, Köln, 1995, pág. 19.

⁴⁸ El artículo 94 (ex. 100) TCE establece la «aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del Mercado común». Esta referencia abarcaría las normas nacionales sobre impuestos directos.

⁴⁹ CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F. *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 7 y ss.

⁵⁰ Como apunta LAGARES, las razones para optar por la coordinación superan lo estrictamente económico y están estrechamente ligadas a criterios políticos. Esta afirmación se realiza desde la comprensión de la política fiscal como un instrumento más de las políticas económicas de los gobiernos comunitarios. Vid. LAGARES GÓMEZ-ABASCAL, J.J. «Propuestas recientes de coordinación del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núms. 1 y 2, 2002, pág. 283.

⁵¹ Este fenómeno se produce siempre que el TJCE considere que una disposición de un ordenamiento nacional es incompatible con el Tratado, declarando su invalidez. La acción del Tribunal tiene un efecto corrector sobre los ordenamien-

La coordinación se fundamenta en la adopción de un conjunto de medidas o incentivos asumidos de común acuerdo por parte de los Estados. En el proceder práctico este acuerdo se traduce en la información recíproca que se facilitan los Estados respecto a las decisiones y medidas que pretenden establecer.

Todas esas políticas de coordinación han generado un Derecho derivado no vinculante que ha desempeñado un papel fundamental. El denominado *soft law* (traducido como Derecho blando) emana de las políticas legislativas de coordinación, que desde el respeto de las prohibiciones y principios establecidos en los Tratados, pretende asegurar la neutralidad legislativa⁵². Su ajenidad respecto de los procedimientos legislativos ordinarios hace que no posea auténtica fuerza normativa, aunque sí presenta una clara intención de influenciar en la regulación de los ordenamientos nacionales⁵³. Es por ello que aun careciendo de vinculatoriedad, puede crear ciertas obligaciones. Estamos ante medidas basadas en el consenso y que en materia fiscal suponen una reacción a la erosión de los ingresos tributarios que se derivan de la competencia fiscal perniciosa entre Estados. El uso excesivo que se está produciendo de este *soft law* ha generado lo que doctrinalmente se ha denominado la *paradoja de la subsidiariedad*. Esta expresión pone de relieve la siguiente situación o resultado: creado este principio para regular y atemperar la acción normativa de la Comunidad, se termina produciendo una espiral normativa que emana de la Comisión sobre la que el Consejo apenas tiene posibilidades de control⁵⁴. A pesar de ello, su creciente protagonismo ha ampliado aún más su alcance y actualmente la coordinación por esta vía se ha convertido en el cauce por el que debe producirse la reforma de la tributación empresarial en la Unión Europea.

La evolución y consolidación de las libertades fundamentales y el desarrollo del mercado común⁵⁵ han propiciado que las instituciones comunitarias asuman como prioridad la aproximación de los impuestos directos de los distintos países que se articula sobre el mecanismo de la coordinación. Este grado de concienciación contrasta con la ausencia de un acuerdo político entre los Estados miembros, agravado por la progresiva incorporación de nuevos países y la reivindicación de sus prioridades e intereses políticos propios.

tos ya que se eliminan todas aquellas normas incompatibles con el Derecho comunitario, *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. «La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias», en AA.VV. (dir. Teodoro CORDÓN EZQUERRO), *Manual de fiscalidad internacional*, Manuales de la Hacienda Pública, IEF, Madrid, 2004, págs. 1.181 y ss.

⁵² Al amparo del artículo 249 (ex. 189) TCE nos encontramos ante actos que no son verdaderas fuentes, pero que pueden originar una situación de confianza legítima no desprovista de efectos jurídicos. FALCÓN Y TELLA, R. «El Derecho fiscal europeo...» ob. cit., pág. 1.137 y ss.

⁵³ Recogiendo la preocupación del Parlamento ante la utilización de técnicas legislativas que comporten una menor obligatoriedad jurídica para los Estados miembros, OLESTI RAYO, A. *Los principios del...* ob. cit., págs. 93 y ss.

⁵⁴ Según MARTÍN JIMÉNEZ, la paradoja consistiría en que los instrumentos utilizados para promulgar dichas normas no solo permiten a la Comisión ostentar potestades que no le corresponden, sino que, además, este *soft law* puede convertirse en *hard law* evitando el control de la Comisión y, por lo tanto, suponiendo un fraude de los procedimientos y actos previstos para su aprobación que contienen los Tratados constitutivos. *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. *Towards corporate tax...* ob. cit., pág. 305.

⁵⁵ Sobre la influencia y exigencias que se derivan de la consecución de un mercado común, FERNÁNDEZ ORTE, J. «El mercado interior comunitario como límite a la política fiscal de los Estados miembros», *Nueva Fiscalidad*, abril, 2006, págs. 121 y ss.

En el ámbito de la tributación directa es ineludible hacer referencia a las variopintas reformas propuestas por la Comisión, que la doctrina observa con escepticismo y considera «políticamente improbables», siendo sus vías de implantación la propia fuerza del mercado⁵⁶ o la acción del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE). Las nuevas tendencias en materia de fiscalidad han tenido un fuerte apoyo en la acción del TJCE que se enfoca principalmente a la protección de las libertades fundamentales⁵⁷. Mediante sus sentencias, dictadas al amparo del artículo 220 TCE⁵⁸, ha contribuido a asentar los principios básicos del Derecho comunitario interpretándolos o reelaborándolos cada vez que estos podían colisionar con las legislaciones nacionales⁵⁹. De su importante y creciente cuerpo de jurisprudencia⁶⁰ resulta sorprendente su influencia en los legisladores nacionales, a pesar de que sus pronunciamientos no pueden suplantar la acción legislativa de estos o de las instituciones comunitarias⁶¹. En este sentido ya se habla de una «armonización fáctica»⁶² en muchos ámbitos de la tributación directa.

⁵⁶ Desprovista de estas características debemos referirnos a la *armonización espontánea o de facto* que prescinde de la acción del legislador ya que es el propio mercado (las fuerzas del mercado) el que eliminaría las distorsiones que existen entre los distintos sistemas tributarios. *Vid.* THÖMMES, O. *Can European tax harmonization rely on market forces to do the work?*, Intertax, vol. 12, 1991, págs. 590 y ss. Del mismo autor, THÖMMES, O. *Harmonization of enterprise taxation in the EC*, Intertax, vol. 4, 1990, págs. 208 y ss. Manifestando una opinión contraria a este fenómeno HINNEKENS, L. «The Monti Report: the uphill task of harmonising direct tax systems of EC Member States», *EC Tax Review*, 1997/1, págs. 31 y ss. Analiza este fenómeno en nuestra doctrina ALBI IBÁÑEZ, E. «Posibilidades de armonización en la imposición europea sobre sociedades», *HPE*, Monografía 1997, pág. 83.

⁵⁷ Sobre su finalidad, competencias y funcionamiento puede consultarse, ARNULL, A. *The European Union and its Court of Justice*, Oxford University Press, Oxford, 1999; SHAPIRO, M. «The european Court of Justice», en CRAIG, P. y DE BURCA, G. *The evolution of EU Law*, Oxford, University Press, Oxford, 1999, págs. 321 y ss. En la interpretación de la libertad de circulación y establecimiento el Tribunal ha sustituido su línea argumental basada en la discriminación por una interpretación basada en la elusión de restricciones donde no solo se prohíbe cualquier trato discriminatorio, sino también restricción al ejercicio de estas libertades. (Sentencia Daily Mail en su apartado 14). *Vid.* TERRA, B y WATTEL, P. *European tax law*, Kluwer, La Haya, 2001, pág. 41.

⁵⁸ «El Tribunal de Justicia garantizará el respeto en la interpretación y aplicación del Tratado». Sin embargo, como recuerda MARCHESSOU y ANÍBARRO, este precepto no le predisponía a intervenir en el ámbito de la fiscalidad directa ya que queda en principio al margen del Derecho comunitario. MARCHESSOU, P. y ANÍBARRO PÉREZ, S. «Imposición directa y derecho comunitario: una aproximación a la contribución del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, octubre, 2003, pág. 11.

⁵⁹ En materia de imposición societaria existen importantes puntos de conflicto entre las normativas nacionales y las disposiciones comunitarias: la existencia de gravámenes sobre las plusvalías por el traslado de sede social (*exit taxes*), el régimen de tributación de los grupos europeos en cuanto a la compensación de pérdidas transfronterizas, tributación de dividendos provenientes de otros Estados miembros, subcapitalización o precios de transferencia, entre otros. Sobre la influencia de la jurisprudencia (*case law*) del TJCE, WATHELET, M. «Direct taxation and EU law: integration or desintegration», *EC Tax Review*, núm. 1, 2004, pág. 3. Repasando los distintos pronunciamientos, MARCHESSOU, P. y ANÍBARRO PÉREZ, S. «Imposición directa y...» *ob. cit.*, págs. 25 y ss.

⁶⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/tax_law/legal_proceedings/court_cases_direct_taxation_en.pdf#search=%22court%20cases%20direct%20taxation%22 (pagina web que contiene un listado con las resoluciones en materia de fiscalidad directa).

⁶¹ El TJCE se limita a interpretar la norma comunitaria objeto de consulta con carácter general. Aunque la norma interpretada pasa a entenderse como si hubiese sufrido una nueva redacción que se extiende con efectos retroactivos, sin perjuicio de futuras interpretaciones en sentido contrario. El alcance de la actividad interpretativa sobre las cuestiones prejudiciales que le elevan los Tribunales nacionales dota a las resoluciones del TJCE de un interés primordial, además de su carácter vinculante para los ordenamientos internos, aunque no con la misma intensidad del *case law* propio del modelo anglosajón. Analizando las relaciones entre el juez interno y el juez comunitario, AA.VV. (dir. V. ABELLÁN HONRUBIA y B. VILÁ COSTA). *Lecciones de Derecho...* *ob. cit.*, págs. 189 y ss.

⁶² Pudiendo incluso alcanzar a la compensación de pérdidas transfronterizas. Por todos, HAARMANN, W. «Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung und Verlustnutzung in der EU», en AA.VV. (ed. J. LÜDICKE). *Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen*, Otto Schmidt, Köln, 2004, pág. 189.

A la espera de que las reglas previstas mediante *soft law* (Derecho blando) sean adoptadas por los Estados miembros, estas ya han sido acogidas en las interpretaciones del TJCE ⁶³. Nos encontramos ante instrumentos «paralelos» de armonización que son complementarios. La jurisprudencia comunitaria está acogiendo los postulados previstos por el *soft law* y esa interacción está produciendo un efecto de «armonización negativa» que debe entenderse como una forma más de alcanzar el fin de homogeneizar las legislaciones nacionales. El carácter negativo es fruto de las diferencias en la regulación de una materia que se pretende contener para que no sean mayores a las existentes ⁶⁴. Aunque esa «armonización negativa» será insuficiente desde el momento en que no tiene como objetivo establecer normas o crear un régimen jurídico (el Tribunal se limita a precisar el contenido de los principios comunitarios respecto a casos concretos o situaciones particulares) ⁶⁵.

Por lo tanto, observamos que los principales mecanismos para la convergencia de las normativas fiscales son la jurisprudencia y el *soft law*, lo que hace inaplazable acudir a vías alternativas para abordar estas reformas o implantar nuevas medidas más adecuadas que la cooperación reforzada (*enhanced cooperation*) ⁶⁶. Entendemos que esta última opción nos llevaría a una Europa de dos o más velocidades en perjuicio del principio de que las medidas fiscales deben ser únicas e iguales para todos los Estados miembros ⁶⁷. En el marco presente, la coordinación debe tener como prioridad buscar consensos que tengan el carácter de normativa básica o acuerdo de mínimos. Difícilmente pueden pretenderse objetivos más ambiciosos cuando la materia fiscal se rige por el criterio de la unanimidad ⁶⁸, que dificulta notoriamente la adopción de medidas vinculantes y que, por lo tanto, solo permite la proposición de medidas que, en muchas ocasiones, no pueden ser excesivamente ambiciosas o concebidas bajo grandes pretensiones de reforma.

⁶³ Una buena muestra de ello se recoge en los comentarios de la reciente compilación dirigida por los profesores austriacos LANG, SCHUCH y STARINGER, AA.VV. *ECJ-Recent developments in direct taxation*, Eucotax, Kluwer Law international, La Haya, 2006.

⁶⁴ El calificativo de negativa se justifica porque representa el conjunto de las prohibiciones e interpretaciones negativas que, impuestas sobre los Estados, vetan cualquier actividad o medida interna que pueda contravenir las prescripciones establecidas en los Tratados, o las condiciones y libertades que sustentan la consecución de los objetivos comunitarios. No solo pueden complementarse *soft law* y jurisprudencia del TJCE, sino que también puede ser complementarios sus posibles resultados (si producen una «armonización negativa»), con cualquier avance normativo fruto del proceso armonizador.

⁶⁵ La separación de poderes entre las instituciones no permite sugerir la idea de que el Tribunal suplante al Consejo o al Parlamento en los procedimientos legislativos. La función del TJCE se limita a poner de manifiesto las incompatibilidades que puedan existir entre una determinada normativa y los principios y las reglas que contienen los Tratados.

⁶⁶ La cooperación reforzada permite que un grupo de Estados alcancen cotas de integración mayores que otros. Se contempla en el Borrador de Constitución europea (arts. I, 43 y III, 332 a 339) Se regula en el Título VII (antiguo Título VI bis) del Tratado de la Unión Europea, modificado por el Tratado de Niza (arts. 43-45). Exige la participación de ocho Estados miembros (nueve tras la ampliación), que pretendan impulsar los objetivos de la Unión respetando el acervo comunitario y sin perjudicar al mercado interior o a la cohesión económica y social.

⁶⁷ Opinamos que solo cabría aceptarla a modo experimental para que los Estados con sistemas similares prueben entre sí la efectividad de determinadas normas. Sin embargo, algunos autores han enfatizado el progreso que podrían conseguir algunos países adhiriéndose a esta vía, AUJEAN, M. «Entre armonización, coordinación y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada», *REDF*, núm. 129, enero-marzo, 2006, págs. 6 y ss.

⁶⁸ El artículo 95.2 del Tratado exige la unanimidad para la aprobación de cualquier otro género de medidas fiscales (mención que se entiende en relación a los preceptos anteriores). Unanimidad que se ratifica en otros preceptos del TCE, por ejemplo, el artículo 93 TCE respecto a la medidas armonizadoras sobre los impuestos indirectos, o el artículo 175.2 permite que el Consejo «por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, Comité Económico y Social y al Comité de las regiones» pueda adoptar disposiciones esencialmente de carácter fiscal que contribuyan a objetivos medioambientales.

Estos avances normativos se han desarrollado con una intensidad distinta, tal vez condicionados a la propia evolución de la Unión en sus distintas vertientes. Todo ello cristaliza en el proceso de construcción de una imposición directa de carácter comunitario formado en distintas fases. Por ello, y para comprender las propuestas más recientes, consideramos oportuno destacar aquellos trabajos más relevantes realizados en las etapas previas ⁶⁹.

4. LA ACCIÓN COMUNITARIA EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA. REPASO HISTÓRICO

A) Los Tratados constitutivos y la etapa inicial.

El Tratado constitutivo de la Comunidad asume plenamente que el poder financiero es una de las manifestaciones más intrínsecas de la soberanía nacional. Tal vez, y a consecuencia de ello, la fiscalidad no aparece entre los objetivos de la Comunidad ni tan siquiera como un medio directo para conseguir alguno de los objetivos que el Tratado de Roma contempla en su artículo segundo ⁷⁰. El panorama ha cambiado y la actual preocupación de las instituciones comunitarias supone la total superación de aquella situación inicial de un Tratado constitutivo donde sus escasas Disposiciones Fiscales (primitivos arts. 95 a 99) no mencionan la fiscalidad directa ni la búsqueda de nuevas medidas en este campo ⁷¹. A lo sumo, dispone en su artículo 293 que «los Estados miembros entablarán, *en tanto sea necesario*, negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus nacionales (...) la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad» ⁷². La laxitud y voluntariedad del precep-

⁶⁹ No pretendemos dar exhaustiva cuenta de la evolución de la armonización de la fiscalidad directa, puesto que sobre este tema existen numerosos estudios como ESTEVE PARDO, M.L. *El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996. También ABRIL ABADÍN, E. «La armonización del impuesto de sociedades en la Comunidad Económica Europea» en AA.VV. *XVIII Semana de estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 423 y ss; en un trabajo más reciente MARTÍNEZ SERRANO, A. «La armonización fiscal del impuesto sobre sociedades: nuevas propuestas de la Comisión europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, noviembre, 2002, págs. 119 y ss.

⁷⁰ Los Tratados solamente contemplan la armonización de la imposición indirecta y los esfuerzos legislativos se centran sobre la imposición sobre el consumo, el IVA y los impuestos especiales, así como la eliminación de los aranceles y las accisas (*excise duties*). Como indica CASADO no está claro el alcance de esa forma embrionaria de política fiscal, ni los límites del propio proceso de armonización fiscal en la CEE, no solo «por la falta de previsión en el Tratado de Roma de las implicaciones que la política fiscal tiene en el proceso de integración económica de la CEE, y por la inexistencia de una regulación orgánica y detallada de la problemática fiscal en la Comunidad». *Vid.* CASADO OLLERO, G. y RUFÍAN LIZANA, D. y SÁNCHEZ GALIANA, J.A. *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*. Ediciones TAT, Granada, 1987, pág. 126.

⁷¹ El Derecho comunitario originario puede clasificarse en dos grandes grupos: en primer lugar, citar los artículos 9, 12, 13, 16 TCE que prohíben los derechos de efecto equivalente (definidos en la STJCE 1 de julio de 1969, C24-68 *Comisión contra la República italiana*) a los derechos de aduanas. Un segundo bloque constituido por los artículos 95, 96 y 97 regularían los problemas relativos a la igualdad de trato fiscal entre productos nacionales similares y la no discriminación fiscal en el ámbito de la imposición indirecta. Sobre el Derecho fiscal de los Tratados constitutivos, BURGIO, M. *Derecho fiscal europeo...* ob. cit., págs. 167 y ss; FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al Derecho...* ob. cit., págs. 119 y ss.

⁷² Coherente con esta prescripción las medidas con el objetivo de paliar la doble imposición de dividendos que se ha erigido como el núcleo central de las preocupaciones comunitarias sobre la imposición de los beneficios empresariales. CAYÓN GALIARDO, A. y FALCÓN Y TELLA, R., DE LA HUCHA CELADOR, F. *La Armonización Fiscal...* ob. cit., págs. 583 y ss.

to implican que no pueda plantearse ningún tipo de sanción o condena a cualquier tipo de inactividad por parte de los Estados ⁷³.

Sin embargo, las normas aprobadas no pueden atribuirse íntegramente a los trabajos realizados en los últimos años. De hecho, hace ya varias décadas se ha diseñado la armonización de cuestiones que son clave de bóveda para el correcto funcionamiento del mercado interior y la tributación de las operaciones de organización empresarial en el seno de la Unión ⁷⁴. La idea de neutralidad y libre competencia en el marco de un mercado interior sin obstáculos ni condicionantes para el movimiento de capitales e inversiones alumbró los distintos trabajos de estas primeras décadas de existencia de la Comunidad Europea ⁷⁵.

El primer gran hito podemos encontrarlo en el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comisión de 1962 ⁷⁶, donde ya se baraja la posibilidad de armonizar la imposición directa y destaca que entre los distintos impuestos se eligiese el impuesto de sociedades para realizar un mayor número de programas de actuación, informes, propuestas de actos normativos. En dicho informe se define la armonización fiscal como las «medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos parecidos a los que existen en las economías unificadas». El **Informe Neumark** ⁷⁷ aborda los problemas que se plantearán en una futura aproximación o armonización de las legislaciones tributarias y los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros. Con notable profusión expone un programa de armonización fiscal en sucesivas etapas cuyos objetivos se concatenan y dependen unos de otros para poder desarrollarse y completarse. Así, en una primera etapa podemos destacar las siguientes propuestas: armonización de la imposición sobre dividendos e intereses, el establecimiento de un convenio multilateral para evitar la doble imposición, la reforma de los impuestos sobre sociedades nacionales con el objetivo de adoptar un impuesto general de tipo único, incrementado para los beneficios no distribuidos, y, finalmente, la preparación de medidas para la generalización de un gravamen sintético global sobre la renta, homogeneizando las deducciones y reducciones personales.

⁷³ El Tratado vincula el problema de los impuestos directos a la importante cuestión de la doble imposición, aunque esta relación «se establece *soto voce* en uno de sus últimos artículos (art. 293) donde es, en cierto modo, una idea adicional y cautelosamente formulada en vista a la importancia del problema». LEHNER, M. «Limitation of the national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC treaty». *EC Tax review*, núm. 1, 2000, pág 5.

⁷⁴ No podemos olvidar que el artículo 100 TCE contiene una cláusula de alcance general que autoriza a la aproximación de las disposiciones que tengan una incidencia directa en el establecimiento y funcionamiento del mercado común como claramente ocurre con las de carácter fiscal. Por otro lado, el artículo 235 establece una cláusula que permite la acción de las instituciones comunitarias cuando sea necesario realizar uno de los objetivos de la Comunidad para aquellos casos en que el Tratado no haya previsto poderes específicos de actuación.

⁷⁵ Destacando la equidad y la neutralidad como efectos económicos de la armonización fiscal, CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit, págs. 130 y ss.

⁷⁶ Dirigido por Fritz NEUMARK fue creado el 5 de abril de 1960 por la Comisión con las siguientes funciones: examinar en qué medida las diferencias existentes en el sistema financiero de los Estados miembros podían impedir total o parcialmente la realización del mercado común que revista las características y condiciones de un mercado interno y, en segundo lugar, estudiar la forma de eliminar las disparidades que obstaculicen la formación y el funcionamiento de dicho mercado común.

⁷⁷ Supone una continuación del Informe Tinenberg de 1953 relativo a la incidencia de los distintos sistemas nacionales sobre el mercado común. Sus notas fundamentales quedan explicadas en CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit., págs. 135 y ss.

En una segunda etapa la imposición directa se vería afectada por las siguientes actuaciones: la armonización de los impuestos sobre la renta y sociedades, la conclusión de un convenio multilateral para evitar la doble imposición o la armonización de los impuestos sobre sucesiones. La última fase se caracterizaría por la conclusión de las medidas que hubiesen quedado sin realizar o incompletas como la creación de un sistema de intercambio de información y datos entre los países miembros, el establecimiento de un sistema de compensación financiera entre países y, por último, la creación de un Tribunal especial de naturaleza comunitaria para la resolución de aquellos conflictos en los que los Estados implicados no lograsen ningún acuerdo.

Desde una perspectiva histórica, vemos que con el devenir de los años apenas se ha cumplido esta planificación que, con una formulación bastante abierta, debe entenderse como una declaración de intenciones. La complejidad de las medidas propuestas quedaba de manifiesto por la misma ausencia de un calendario para acometerlas. Aunque sería injusto pensar que la elaboración de este informe fue baladí ⁷⁸, la influencia de estas reflexiones, o actuaciones previstas, en cuanto al impuesto sobre sociedades goza de actualidad puesto que en el informe ya aparece una cuestión que envuelve persistentemente el contenido de nuestro trabajo y los más recientes documentos de la Comisión: ¿Cómo solucionar el reparto de la materia imponible entre las distintas jurisdicciones sin que esta circunstancia menoscabe o condicione las decisiones de inversión y los movimientos de capital? En este sentido se convierte en eje central la atención al trato fiscal que recibe la distribución de dividendos entre sociedades que residen en países distintos. En un hipotético calendario de reformas se prevé la armonización de las disposiciones relativas a la imposición en el Estado de la fuente sobre los dividendos que se transfieren a otros países. Por otro lado, se contempla como medida accesoria –posiblemente con el objetivo de aminorar los problemas que plantean las divergencias en los tipos de gravamen– la aplicación de tipos de gravamen diferentes a los beneficios empresariales dependiendo de que hayan sido distribuidos (gravados a tipo similar a la imposición sobre las personas físicas) o no distribuidos (gravados a tipo proporcional del 15%).

Lamentablemente las sugerencias del informe –que por la coyuntura socioeconómica del momento podríamos calificar de ambiciosas– no tuvieron excesiva trascendencia más allá de lo doctrinal. De manera más realista, el **Informe Deringer de 1963** ponía su énfasis en la imposición indirecta que, por lo tanto, auguraba la relegación a un segundo plano de todas las medidas e intervenciones en materia de tributación directa.

Sin embargo, al valorar globalmente dichas actuaciones podemos concluir que los efectos son ciertamente positivos pues generarán una actividad legislativa que cristalizará en una serie de propuestas que son el origen de las normas actualmente aprobadas en materia de imposición directa. Concretamente, podemos destacar las propuestas concernientes al régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades de Estados miembros diferentes, así como la relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales ubicadas en

⁷⁸ Es destacable la importancia y posterior influencia del Informe Neumark, pues como ponen de manifiesto MARTÍN QUERALT y MARTÍNEZ LAFUENTE el desarrollo de todas y cada una de las previsiones contenidas en el informe «conduciría, sin duda, al establecimiento de un sistema tributario uniforme y homogéneo». Queda claro que el objetivo es excesivamente pretencioso, aunque es cierto que el informe ha condicionado la evolución del impuesto sobre sociedades en los distintos Estados de la Unión. MARTÍN QUERALT, J.M. y MARTÍNEZ LAFUENTE, A. «La política fiscal europea», en AA.VV. (Dir. E. GARCÍA DE ENTERRÍA) *Tratado de Derecho comunitario europeo*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1986, pág. 298.

Estados miembros diferentes ⁷⁹ o, finalmente, la propuesta relativa a la eliminación de las dobles imposiciones en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas (procedimiento arbitral) ⁸⁰. Todas estas cuestiones se retomarán de nuevo en el **Informe Segré**, publicado en noviembre de 1966, donde se sostiene que la neutralidad de los sistemas fiscales es imprescindible para crear las condiciones propias de un mercado interior donde exista la libre circulación de capitales ⁸¹.

En febrero de 1967 la Comisión presenta al Consejo un *Programa de armonización*, donde esencialmente se abordan dos grupos de problemas relacionados con la neutralidad y la consecución de las condiciones óptimas para facilitar la inversión. Se examinan como objeto de preocupación los movimientos de capitales y también cuestiones relacionadas con la concentración de las empresas en los Estados miembros. Se enumeran una serie de objetivos económicos y sociales que se consideran necesarios: que los costes de producción y la rentabilidad de las inversiones de capital no estén condicionados por la fiscalidad (existiendo una competencia equilibrada entre los distintos países); en segundo lugar, que los movimientos de capital y la localización de las inversiones no estén condicionados por factores fiscales, sino por motivos sociales o económicos y, en tercer lugar, que se supriman los obstáculos fiscales al desarrollo y la reorganización de capitales.

La neutralidad y libre competencia marcan el diseño del último trabajo que cierra la década de los sesenta, el *Memorandum sobre la adecuación de la imposición directa para facilitar el desarrollo y la interpenetración de los mercados de capitales en la CEE* ⁸², cuyo texto insiste en el objetivo de la neutralidad fiscal traducida en una imposición directa que no obstaculice la inversión y no discrimine a los inversores en función del Estado de procedencia o su nacionalidad; prioridades que como hemos comprobado, gozan de una gran actualidad.

Otro informe de gran relevancia para el diseño de la fiscalidad directa en la Unión es el **Informe Van den Tempel** ⁸³, este documento presenta un doble interés: el análisis de las implicaciones internacionales del gravamen de los beneficios societarios y la búsqueda de nuevos métodos para atenuar la doble imposición.

Ciertamente ambicioso puesto que este elemento internacional excede la esfera comunitaria y sus objetivos superan las relaciones intracomunitarias por alcanzar a terceros países como ocurriría

⁷⁹ Sobre las Propuestas de enero de 1969 –COM (69) 5 final, publicado en DOCE C núm. 39, de 22 de marzo– y sus características hasta la aprobación de las Directivas en 1990, CORONA, J.F. y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit., págs. 163 y ss.

⁸⁰ Propuesta de 29 de noviembre de 1976, publicada en DOCE C núm. 301, de 21 de diciembre.

⁸¹ Informe Segré sobre el desarrollo de un mercado europeo de capitales *Le développement d'un marché européen des capitaux (Rapport d'un groupe d'experts constitué par la Commission de la CEE)*. Dos décadas después se aprueba la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio, que establece de manera completa e incondicional, la libre circulación de los movimientos de capitales en el espacio financiero europeo.

⁸² *Mesure d'aménagement en matière d'impôts directs en vue de faciliter le développement et l'interpenetration des marchés de capitaux dans la CEE* (Memorandum de la Commission au Conseil) Documento COM (69) 201, de 5 de marzo de 1969. Paralelamente el Informe Werner publicado en 1970 propone, entre otras medidas, la necesidad de armonizar la estructura del impuesto sobre sociedades. Más extensamente, Vid. CALLE SAIZ, R. *Política fiscal y ...* ob. cit., págs. 7 y ss.

⁸³ La Comisión, reunida bajo la dirección del profesor VAN DEN TEMPEL, realiza un examen económico sobre la conjunción y efectos financieros o sociales de los distintos métodos que los ordenamientos incorporan para hacer frente a la doble imposición de los dividendos societarios. Sus objetivos quedan explicados por BURGIO, M. *Derecho fiscal europeo...* ob. cit., págs. 167 y ss.

en la distribución de dividendos a sociedades que no tienen la condición de residentes en la Comunidad. A partir de esta circunstancia el informe llega a unos resultados interesantes ya que propone un nuevo sistema de gravamen sobre los beneficios empresariales independientemente del ámbito en el que se hayan generado y de las implicaciones que representa ese elemento territorial considerado de manera extensiva o global ⁸⁴. El sistema propuesto por VAN DEN TEMPLE se desmarca del sistema de imputación, preferido por la Comisión, por su sencillez y neutralidad como solución a los problemas de coordinación de los sistemas de los impuestos sobre sociedades en los distintos países. Buena prueba de ello es la elección de esta opción por países como Holanda o Luxemburgo que tradicionalmente sirven de Estado de residencia a gran número de sociedades multinacionales y *holding*.

Ya en esta primera década se establecen las primeras pautas del posterior desarrollo que experimentará la posterior armonización de la imposición directa. El retroceso en esta materia se manifiesta en la actual vigencia de algunos de estos proyectos desde entonces, si bien es cierto que algunos se encuentran en una fase avanzada de estudio.

Desde 1975 hasta mediados de los ochenta se producen importantes avances en la intención de armonizar la tributación empresarial. En esta dirección, el 1 agosto de 1975 se plantea la armonización de las retenciones en el Estado de la residencia sobre los dividendos distribuidos en el extranjero y también, la aproximación de los tipos impositivos que deberían establecerse dentro de unos límites de diez puntos como máximo ⁸⁵.

La intención de esta propuesta es la de introducir un sistema de integración de los impuestos sobre la renta personal y sobre sociedades acudiendo a un sistema de imputación parcial donde se establece un crédito proporcional al impuesto sobre la renta personal que ha gravado los dividendos previamente gravados por el impuesto sobre sociedades.

La solución que se articula tendría un carácter bifronte, el establecimiento de un tipo único aplicable a los beneficios (distribuidos o retenidos) que oscilaría entre el 45 y el 55 por 100 y, simultáneamente, el establecimiento de una retención en la fuente sobre los dividendos del 25 por 100 que actuaría como ingreso a cuenta que se imputaría con posterioridad a la deuda tributaria producto del impuesto personal ⁸⁶. El Estado de residencia, donde el beneficiario es sujeto pasivo por el impuesto sobre sociedades o renta, tiene la obligación de concederle un crédito por el importe de los tipos antes indicados del dividendo bruto, que según el artículo 8 está compuesto por el dividendo neto más el importe del impuesto sobre sociedades satisfecho por la sociedad distribuidora por ese dividendo

⁸⁴ El modelo que se propugna distingue entre beneficio obtenido y distribuido para establecer un gravamen autónomo del beneficio total frente al que debería soportar la proporción de este que las sociedades distribuyan entre sus accionistas. La trascendencia de esta propuesta se manifiesta en las facilidades que presenta en el tratamiento de las relaciones societarias internacionales ya que permite salvaguardar la neutralidad y tratar por igual las inversiones realizadas en territorio nacional o extranjero.

⁸⁵ Basada en el Informe Burke, nos referimos a la Propuesta de Directiva de armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y de retención en origen, con fecha 1 de agosto y publicada en el JOCE C 253/2, de 5 de noviembre. Esta propuesta que recibió el informe favorable del Comité Económico y Social fue bloqueada por el Parlamento en 1979 y 1987 siendo definitivamente retirada en 1990. A pesar de esta circunstancia ha sido calificada como un hito importante por ALBI IBÁÑEZ, E y RUBIO GUERRERO, J.J. «Balance y perspectivas...» ob. cit., pág. 24.

⁸⁶ Analizando esta medida sobre el tipo de gravamen, DE LA LLAVE DE LARRA, J. *El sistema fiscal europeo*, Política comunitaria europea, Trivium Editorial, 1986, págs. 218 y ss.

neto⁸⁷. Este crédito da derecho a la devolución de la diferencia entre su importe y la cuota del impuesto personal a satisfacer. Se presenta de este modo una *fórmula de integración parcial* de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas basada en un sistema de imputación con crédito fiscal que se apartaría de las recomendaciones del Informe Van den Temple.

La dificultad más notable de este proyecto radica en el coste presupuestario que representa al Estado de la fuente la obligación de tener que sufragar la compensación financiera entre Estados que implica este sistema de deducción armonizada.

Sin embargo, este problema no es tenido en cuenta por el Parlamento que a la hora de responder a las consultas planteadas por la Comisión no emitió ninguna opinión justificando su postura en la insuficiencia de la armonización de los tipos y las deducciones aplicables. Se afirma que para salvaguardar la neutralidad fiscal es necesaria la adopción de medidas comunes respecto a las disposiciones relativas a la determinación de la renta o base a gravar. El proyecto quedó paralizado por la prioridad que el Parlamento otorga a la armonización de la base antes que a la armonización del sistema de imposición. Sin embargo, no estamos ante medidas alternativas e incompatibles, sino más bien todo lo contrario ya que la distorsión que provocan los distintos sistemas de imposición sobre el beneficio empresarial y los dividendos constituye el principal obstáculo a la libre circulación.

En ese contexto de vicisitudes y ausencia de medidas efectivas, la pasividad del Parlamento se convirtió en el punto de partida de una fase de paralización de los trabajos comunitarios en esta materia que, aunque complejos y lentos, se habían realizado de manera constante. Esta propuesta fue expresamente retirada en 1990⁸⁸ como expresión de una nueva estrategia frente a los programas de armonización global en los que la propuesta se incluía. Sin embargo, esta circunstancia, junto a la superación de la propuesta por la propia evolución de los sistemas nacionales, no puede llevar a una valoración estéril de esta iniciativa cuya influencia quedó manifiesta en la adopción por la mayoría de los Estados del sistema de imputación parcial así como en la generalización de la instauración de métodos de retención en la fuente.

Aunque esa aproximación de las legislaciones nacionales no puede entenderse como una verdadera armonización fiscal, sí resalta la progresiva penetración de estas iniciativas comunitarias en los ordenamientos nacionales.

La importancia de la propuesta de 1975 se plasma en el interés y esfuerzos que la Comisión desarrollaría respecto a la armonización de las bases imponibles entre los que el **Informe Burke de 1980** es uno de sus más claros exponentes⁸⁹. Fundamentado sobre el carácter instrumental de la armonización (entendida como un mecanismo para la consecución del mercado común donde la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales esté garantizada y se desarrolle en un marco de efectiva libre competencia) responde a la necesidad de garantizar la libre competencia, condicionada

⁸⁷ Al respecto puede verse ABRIL ABADÍN, E. «La armonización del impuesto de sociedades en la Comunidad Económica Europea» en AA.VV. *XVIII Semana de estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 423 y ss.

⁸⁸ Comunicación al Parlamento y al Consejo SEC (90) 601 final, págs. 10 y ss.

⁸⁹ Este informe tiene como objetivo primordial superar todos los obstáculos que se oponen a la consecución de la verdadera integración económica. El impulso a la armonización viene reforzado por la observación de que junto a la consecución de un mercado interno, fruto de la consolidación de la libre circulación de personas, capitales y mercancías, se precisa la consecución de políticas comunes, sobre todo en el ámbito económico.

por las distintas normas de determinación de la base imponible y la concesión de incentivos fiscales. Este trabajo pone de manifiesto la «necesidad de llegar a una base normal del impuesto, aproximando las reglas aplicables normalmente a amortizaciones, valoración de activos fijos e inventarios, variaciones patrimoniales y compensación de pérdidas». Por lo tanto, en el ámbito de la armonización de la tributación de los beneficios empresariales, este informe representa el afianzamiento de las tendencias armonizadoras de la base imponible en el impuesto sobre sociedades ⁹⁰.

Sus propuestas asumen la difícil cesión de poder tributario por parte de los Estados, las dificultades para la armonización de los sistemas fiscales y las particularidades propias de cada uno de ellos. La estrategia prevista considera como prioritaria la armonización de la estructura del impuesto y la determinación de las bases imponibles, postergando cualquier intervención sobre los tipos impositivos que puede tener mayor trascendencia en cuestiones internas de política presupuestaria o económica.

El informe propone la coordinación de las políticas económicas, monetarias y otras políticas comunes como fundamento de la imposición directa, siendo la armonización el resultado de la integración económica que facilitará la eliminación de las desigualdades existentes. Para ello el informe se sustenta sobre tres premisas que condicionan los trabajos posteriores de naturaleza comunitaria: el carácter superfluo de un calendario previo de intervenciones cuando estas dependen de la impredecible evolución de los avances en materia económica y monetaria. En segundo lugar, se pone de manifiesto que la pretendida armonización fiscal está muy alejada de la aproximación de las legislaciones que se ha ido desarrollando. Finalmente, se establece como justificación a la armonización fiscal su vinculación a los objetivos perseguidos por la Comunidad.

El rigor de este informe queda patente cuando destaca la disparidad normativa en la determinación del beneficio a gravar y, por lo tanto, se pronuncia a favor de una base imponible común en todos los países miembros. Esta línea de trabajo es la que actualmente se ha adoptado como prioritaria, resultando llamativo que tres décadas atrás ya se prestase atención a la competencia fiscal entre Estados u otros efectos derivados de la configuración de las bases imponibles ⁹¹.

Las previsiones del Informe Burke fueron ratificadas en 1984 cuando se presentó la propuesta de directiva relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros *en materia de régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas* ⁹². Esta medida no podía encuadrarse dentro de una política de armonización global previa de las normas reguladoras de la base imponible, sino más bien como una armonización espontánea que tuvo importantes efectos en las legislaciones nacionales que ampliaron sus regímenes de compensación de pérdidas.

⁹⁰ Sobre las preocupaciones que llevan a la Comisión a responder a las recomendaciones del previo Informe Van den Tempel, CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit., págs. 134 y ss.

⁹¹ Subraya que las medidas a adoptar deben centrarse en las amortizaciones, el tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales, la valoración de los activos y pasivos empresariales, y, finalmente, los regímenes relativos a la dotación de reservas y provisiones.

⁹² Publicada en el JOCE núm. C 253, de 20 de septiembre. Esta propuesta fue modificada un año después (JOCE núm. 170 de 9 de julio de 1985). Se contempla la compensación de las pérdidas verificadas en los dos ejercicios anteriores (en la modificación se amplían a tres) sin límite temporal y en orden cronológico. Esta propuesta quedaba condicionada a no poder afectar a los intereses y recursos fiscales de los Estados y de evitar fraudes. Sin embargo, el balance de esta etapa se ha calificado de pobre debido a un conjunto de causas que sistematiza CARBAJO VASCO, D. «La armonización fiscal de la imposición directa en la comunidad económica europea», *Cuadernos de actualidad de Hacienda Pública Española*, núm. 5, 1991, pág. 135.

El Libro Blanco sobre el perfeccionamiento del mercado interior va más allá de las cuestiones puramente tributarias⁹³. El documento no ofrece ninguna novedad a los pasos ya iniciados, si bien cabe destacar el capítulo relativo a la cooperación industrial donde se hace eco de la imposición empresarial. Como cauces adecuados a la nueva organización y estrategia empresarial se toman en consideración la formación de grupos societarios, las fusiones y otras participaciones empresariales. El Libro Blanco ya apunta la necesidad de publicar otro documento relativo a la fiscalidad de este tipo de operaciones así como determinar el calendario definitivo para el desarrollo de las medidas anunciadas respecto el régimen fiscal de las relaciones entre matrices y filiales, fusiones, canje de activos y también respecto a las medidas para eliminar la doble imposición de sociedades asociadas. La eficacia de este documento no pasó de lo meramente programático debido a la simultaneidad de su elaboración con la preparación y aprobación del Acta Única con lo que, ni tan siquiera, las propuestas recopiladoras del Libro fueron materializadas. Sin embargo el Libro fue el precedente al Reglamento 2137/1985⁹⁴, relativo al establecimiento de una agrupación europea de interés económico, que junto a la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, sobre asistencia mutua, afectan a los impuestos directos⁹⁵.

Esta primera etapa concluye con el primer proyecto de *propuesta de directiva de armonización de las normas sobre determinación del beneficio imponible*⁹⁶. La idea de que las normas pueden influir en las cargas empresariales y afectar al libre establecimiento conducen a la supresión de incentivos que puedan generar desigualdades y se aboga por una base «transparente». De este modo, el proyecto contempla reglas relativas a amortización, reinversión de incrementos patrimoniales derivados de la enajenación de activos, actualización de valores, provisiones o gastos deducibles⁹⁷. Sin embargo, uno de los grandes problemas a la armonización de las bases imponibles –actualmente sin resolver a pesar de los avances en la armonización contable⁹⁸– parte de la falta de uniformidad en los criterios contables que utilizan los distintos países a la hora de determinar el beneficio a efectos mercantiles, así como las diferencias entre la contabilidad fiscal y mercantil que son relevantes en países como Reino Unido, Holanda o Dinamarca⁹⁹.

⁹³ Documento COM (85) 310 fin, de 14 de junio.

⁹⁴ Con fecha de 25 de julio y publicado en el JOCE núm. L 199, de 31 de julio.

⁹⁵ JOCE sección L, núm. 336 de 27 de diciembre, de 1977. Sobre su desarrollo normativo posterior y el intercambio de información como mecanismo de asistencia entre Estados miembros, CALVO VÉRGEZ, J. «El intercambio de información fiscal en el ámbito del Derecho internacional tributario: algunas consideraciones», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, noviembre, 2003, págs. 76 y ss.

⁹⁶ Documento que no fue publicado de manera oficial y al que se refiere ROZAS VALDÉS, J.A. «Armonización de la base imponible de los impuestos sobre beneficios societarios en la CEE», *Impuestos*, Tomo I, 1989, págs. 927 y ss.

⁹⁷ Entre las medidas que la propuesta incorpora se asume la necesidad de identidad de las amortizaciones contables y fiscales, la admisión de diversos métodos para la valoración de existencias o la interdicción de tratamientos diferenciales para las ganancias a largo plazo, así como la exención de la reinversión de plusvalías derivadas de la enajenación de elementos del inmovilizado material ROZAS VALDÉS, J.A. «Armonización de la...» ob. cit., págs. 927 y ss.

⁹⁸ Sobre el proceso de armonización y la adopción de las normas internacionales de información financiera pueden consultarse entre otros, AA.VV. «Monográfico. Contabilidad y Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 259-260, 2006, NAVARRO FAURE, A. «La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las normas internacionales de contabilidad», *Impuestos*, tomo I, 2003; TUA PEREDA, J. «La Unión Europea acepta las normas internacionales de contabilidad», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 206, marzo, 2002.

⁹⁹ Un estudio comparado de las normativas contables y la relaciones entre fiscalidad y contabilidad en los distintos Estados de la Unión puede consultarse en FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. «La armonización contable y fiscal del impuesto sobre sociedades dentro de la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 215, diciembre, 2002, págs. 109 y ss.

Podríamos concluir este apartado destacando la importancia, e incluso vigencia actual, de los estudios y propuestas impulsadas durante esta época, a pesar de que la directiva sobre intercambio de información sea la única disposición comunitaria vigente en el ámbito de la imposición directa hasta 1990.

B) El primer impulso para la fiscalidad empresarial. La década de los noventa.

La importancia de la década de los noventa es, sin lugar a dudas, crucial. A mediados de la década de los noventa, indicaba el profesor VANISTENDAEL que, como resultado de los esfuerzos y desarrollos normativos realizados, se estaba instaurando en el ámbito comunitario un *verdadero nuevo orden tributario*. Este fenómeno habría emergido del campo de la imposición sobre la renta y, más particularmente, en el área de la imposición sobre el beneficio empresarial ¹⁰⁰. Aunque posiblemente la coyuntura política y legislativa del momento no permitía avanzar según lo propuesto ¹⁰¹, se producen unos precedentes francamente decisivos. En 1990 se aprueban los primeros, y prácticamente únicos, instrumentos comunitarios que hasta hoy han intentado eliminar la competencia fiscal perniciosa entre Estados y regular las relaciones entre las distintas sociedades que pertenezcan a los Estados miembros ¹⁰². Estas normas tienen como criterio orientador la neutralidad, pues pretenden no tener efectos en las decisiones empresariales y ser neutrales en las operaciones de reestructuración empresarial con el objetivo de preservar la libertad de mercado.

Por otro lado, el informe elaborado por el grupo de expertos dirigidos por Ono RUDING profundiza en la idea de establecer un régimen único para la tributación de las empresas que realizan su actividad en el territorio de varios países de la Unión Europea ¹⁰³.

La amplia atención prestada por la doctrina a las medidas aprobadas durante este período nos obliga a sistematizar aquellas ideas que consideramos más relevantes y evitar reiteraciones innecesarias.

No podemos olvidar el carácter de mínimos que tienen estas normas, siendo un claro ejemplo que no se establezca una regulación completa de las figuras de fusión y escisión, aunque en el caso de la fusión pretende superar un mero intento de coordinación legislativo al imponer la introducción de esta figura en todos los Estados miembros mediante una serie de preceptos de carácter mínimo.

¹⁰⁰ En opinión de VANISTENDAEL, F. «The limits to the new community tax order», *Common market law review*, vol. 31, núm. 2, 1994, pág. 294.

¹⁰¹ Sobre la insuficiencia de la Directiva matriz-filial y cambios propuestos por el Comité Ruding MALHERBE apunta que «hacia falta reconocer que en 1997 que los tiempos todavía no estaban lo suficientemente maduros para estas modificaciones». *Vid.* MALHERBE, J. «La armonización positiva...» *ob. cit.*, pág. 12.

¹⁰² Las Directivas 90/434/CEE, 90/435/CEE y el Convenio 90/436/CEE, que se publicaron en el DOCE sección L núm. 225, de 20 de agosto de 1990, son fruto del paquete de medidas en materia de imposición directa que se aprobaron unos meses antes y que por la celeridad en su aprobación se presentan como la asunción de los proyectos que anteriormente habían gestado un marco para una futura armonización de la tributación empresarial. Un análisis de su articulado puede encontrarse en AFSCHRIFT, T. «Las directivas de armonización de los impuestos directos y sus medidas anti-evasión fiscal». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 208, mayo, 2002, págs. 9 y ss.

¹⁰³ Sobre el interés de la Comisión por esta cuestión, *Vid.* DEVEREUX, M. «The impact of taxation on international business: evidence from the Ruding Committee survey». *EC Tax review*, núm. 2, 1992.

De este modo, la directiva obliga a los Estados a organizar los dos tipos de fusión que contempla, por absorción y por constitución, según los requisitos que prevé dicha norma.

Ni la normativa tributaria ni la mercantil abordan uno de los objetivos que restan pendientes tras la aprobación del paquete de directivas: la regulación de las operaciones de reestructuración empresarial que afecten a empresas de distintos países. La respuesta de los ordenamientos a las operaciones de fusión internacionales se presenta como notoriamente incompleta y con cuestiones sin resolver, tanto en el ámbito del Derecho de sociedades como, sobre todo, en el tributario. Nos encontramos ante una importante carencia legislativa ya que esa perspectiva interna de la operación de fusión se ve actualmente desbordada por las prácticas, más que frecuentes, de fusión transnacional en las que participan sociedades sometidas a distintas legislaciones nacionales ¹⁰⁴.

Dificultades y lagunas que tampoco se resuelven en un marco más delimitado como puede ser la Unión Europea. Estas operaciones, que quedan al margen de la Tercera Directiva y se regulan en la Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital (Diario Oficial L 310 de 25.11.2005) ¹⁰⁵.

La consecuencia directa de que en el ámbito de la Unión Europea no exista un régimen fiscal de fusiones transfronterizas es que esta situación ha conducido a la búsqueda de vías alternativas de cooperación y agrupación de empresas de los distintos Estados miembros. Tal vez sea ese el contexto que nos permita comprender mejor la existencia de otras formas de agrupación empresarial como puedan ser los grupos comunitarios o las agrupaciones europeas de interés económico.

La normativa aprobada a principios de los noventa no paraliza la firme necesidad de elaborar una nueva estrategia para la convergencia de los impuestos sobre sociedades existentes en los distintos países miembros. Todas las medidas posteriores al paquete de directivas tienen como punto de referencia el Informe Ruding publicado en 1992 que, a pesar de sus relevantes conclusiones, tuvo poca eficacia práctica ¹⁰⁶.

Esta etapa consta de un segundo período que se inicia a partir del Consejo Informal del ECOFIN celebrado en Mondorf-les Bains los días 13 y 14 de septiembre de 1997. Destaca especialmente el compromiso político que adoptó el Consejo y se documentó en el conocido *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas* ¹⁰⁷. La importancia de este texto, que establece parámetros de

¹⁰⁴ El artículo primero de la Sexta Directiva y el artículo dos de la Tercera Directiva se refieren a las sociedades que se entienden en términos de las directivas «afectadas por las legislaciones nacionales».

¹⁰⁵ Hasta su aprobación se regulan en la *propuesta de décima directiva sobre fusión de sociedades anónimas afectadas por las legislaciones de Estados miembros diferentes, («fusión transfronteriza»)*. Vid. DOCE C 23, de 25 de enero de 1985. La propuesta de directiva, que se sustenta en exceso sobre la Tercera Directiva (art. 2) y los dos tipos de fusión citados, no parece la solución adecuada puesto que se exige la uniformidad de las distintas legislaciones al regirse la sociedad creada por el ordenamiento del país de constitución o de la sociedad absorbente.

¹⁰⁶ El análisis de base que dio lugar a este informe sigue teniendo vigencia en su mayor parte. A pesar de sus valiosos resultados se han producido pocos avances en material de tributación de las empresas. Vid. BOVENBERG, A.L., CNOSSEN, S., VANISTENDAEL, F. y WESTERBURGEN, J. *Harmonization of company taxation in the European Community (some comments on the Ruding Committee Report)*. Kluwert-EFS, Deventer, 1992.

¹⁰⁷ Para un estudio más extenso del contenido de este documento y sus efectos, Vid. RUIBAL PEREIRA, L.M. «La compatibilidad de...» ob. cit., págs. 207 y ss. En la doctrina internacional, MORS, M. «Tax competition in Europe-An EU perspective», en AA.VV. (ed. W. SCHÖN). *Tax competition in Europe*, EATLP, IBFD, Amsterdam, 2003, págs. 139 y ss.

evaluación para detectar aquellas medidas fiscales que pueden considerarse como potencialmente perniciosas, ha sido plenamente estudiada por la doctrina ¹⁰⁸. Este Código se completaba con el mandato enviado por el Consejo a la Comisión con el objetivo de elaborar un estudio sobre la imposición de sociedades en el mercado único. De este modo se puede determinar qué medidas deben acordarse para mejorar la adaptación del impuesto al nuevo entorno económico y alcanzar un mercado interno más eficiente donde los obstáculos fiscales sean eliminados ¹⁰⁹.

Los trabajos del Grupo encargado de elaborar el Informe Primarolo (corolario del Código de 1997) distinguen una serie de medidas fiscales que pueden ser perniciosas y que sistemáticamente se agrupan por materias: a) Servicios financieros, financiación de grupos y pago de cánones, b) Seguro, reaseguro y seguro de cautivas, c) Servicios intragrupo, d) Sociedades holding; e) Sociedades exentas y sociedades *offshore*; f) Medidas diversas ¹¹⁰.

Las medidas fiscales potencialmente perniciosas pueden contenerse en normas de rango legal, reglamentario o incluso en prácticas administrativas realizadas por órganos de los distintos países. Todas ellas se establecen en muchas ocasiones con la intención de conseguir un nivel impositivo inferior al que es generalmente propio de ese determinado país, tanto para la imposición directa como la indirecta ¹¹¹. La realidad demuestra que la tributación empresarial no escapa a este tipo de acciones, pues frecuentemente ha sido y es utilizada por los distintos Estados no solo con fines puramente recaudatorios, sino también como medio para atraer inversiones y el establecimiento de actividades empresariales hacia su territorio ¹¹².

En esta línea, los esfuerzos se han dirigido a identificar aquellas actividades de servicio o prestaciones financieras que tienen como única intención minimizar el impacto de las cargas fiscales y que, en la práctica, se han traducido en el establecimiento de regímenes tributarios especiales que se

¹⁰⁸ Estudiado desde la perspectiva nacional, puede encontrarse una importante relación bibliográfica en los estudios preliminares y los informes nacionales publicados en AA.VV. (ed. W. SCHÖN). *Tax competition in Europe*, EATLP, IBFD, Amsterdam, 2003.

¹⁰⁹ Medidas que se presentaron en la comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001 y que inaugura una nueva etapa en la búsqueda de coordinación fiscal según explicaremos en el siguiente apartado relativo a las actuaciones recientes llevadas a cabo por la Comisión.

¹¹⁰ El análisis se completa con una mención especial a los territorios asociados o dependientes. Respecto a cada uno de estos grupos se realiza una configuración de sus notas principales y una evaluación para determinar cuándo las medidas previstas en cada uno de estos grupos debe considerarse como perniciosas. Pueden verse resumidas en RUIBAL PEREIRA, L. «La fiscalidad de las empresas en la Unión Europea. La necesidad de una cierta coordinación de la imposición sobre sociedades y la lucha contra la competencia fiscal», *Quincena fiscal*, núm. 19, octubre, 2002, págs. 48 y ss. También las describen MALHERBE, J. y PARDO, Y. «Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales». *Quincena fiscal*, núm. 5, marzo, 2001, págs. 15 y ss.

¹¹¹ Por medidas perniciosas debemos entender aquellas que influyen o pueden influir de «manera significativa» sobre la presión fiscal provocando un nivel impositivo efectivo «considerablemente inferior». Respecto a la utilización de esta terminología, BOKOBO concluye que estamos ante términos indeterminados que deberán concretarse al caso y que demuestran la voluntad de conseguir una «aproximación» tributaria frente a un objetivo más ambicioso de «estandarización». *Vid.* BOKOBO MOICHE, S. «Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea». *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000, pág. 45.

¹¹² Como circunstancias que permiten determinar la existencia de una competencia fiscal perniciosa podemos citar, entre otras: a) La existencia de ventajas exclusivas para no residentes o respecto a operaciones con no residentes, b) Las ventajas que quedan aisladas de la economía nacional y que no afectarían a la base fiscal nacional, c) El otorgamiento de ventajas incluso sin que exista una actividad real o destacada presencia económica en el Estado que las ofrece o, finalmente, d) Medidas fiscales que carecen de transparencia.

han generalizado bajo denominaciones como «centros de coordinación», «zonas financieras *off-shore*», «centros de servicios internacionales» o «sucursales financieras»¹¹³.

El Código de Conducta de 1997, que no genera obligaciones vinculantes, propone un doble compromiso que sirva a los Estados para afrontar este fenómeno; asumir la responsabilidad de no establecer nuevas medidas perjudiciales (*standstill*) y, simultáneamente, dismantelar las medidas fiscales consideradas perjudiciales (*rollback*). De este modo, se combate la habitual reacción de los Estados ante la competencia fiscal perjudicial que genera una espiral de medidas similares con el objetivo de combatir la *deslocalización* de inversiones y rentas a favor de un tercer Estado¹¹⁴.

En definitiva, incluso el Estado que manipula su ordenamiento tributario para atraer inversiones terminará por contrarrestar las medidas de este tipo que, a continuación, desarrollen otros Estados como respuesta a las novedades introducidas por aquel. Aunque también pueden articular medidas en sentido contrario para contrarrestar los efectos de legislaciones excesivamente laxas. Entre ellas se han generalizado las siguientes: aprobación de reglas que permitan gravar todos los beneficios obtenidos por filiales o establecimientos en paraísos fiscales o regímenes privilegiados con un único *animus fraudulentis*; en segundo lugar, la previsión de cláusulas antiabuso (*ad hoc* o previstas en los Tratados) que restrinjan la obtención de determinadas ventajas en función de las características del beneficiario y, finalmente, firmar convenios o establecer disposiciones que permitan una eficiente captación de información tributaria junto a un efectivo intercambio de información con el objetivo de controlar y cuantificar la obtención de rentas gravables por un residente en el extranjero.

La competencia fiscal perniciosa se traduce generalmente en una reducción de los ingresos tributarios que dificultaría el cumplimiento de las políticas presupuestarias y financieras¹¹⁵, habiéndose demostrado su especial incidencia en las rentas que presentan una mayor movilidad¹¹⁶.

¹¹³ A todas ellas se refiere en Informe Primarolo que llegó a reconocer 66 medidas que favorecían la competencia desleal en el ámbito de la tributación empresarial. Es significativo la mención de los nueve regímenes ventajosos en Holanda, cuatro en Bélgica y, especialmente, los veintiuno en los territorios asociados y dependientes de Londres y Amsterdam. Un examen sobre el futuro de estos centros financieros puede verse en MALHERBE, J. «Harmful tax competition and the future of financial centres in the European Union» en AA.VV. *International and comparative taxation (Essays in honour of Klaus Vogel)*, Kluwer law international, 2002, págs. 111 y ss.

¹¹⁴ La introducción en los ordenamientos estatales de determinadas ventajas no debe entenderse como una práctica que siempre se calificará como competencia fiscal perniciosa. En muchas ocasiones, estas medidas recibirán una calificación favorable y no serán condenadas por parte de la Comisión, aunque materialmente ofrezcan ciertas ventajas. Estas medidas entrarían dentro de las posibilidades de planificación fiscal aceptadas y respaldadas por los poderes comunitarios. Sobre el peligro que pueden suponer otro tipo de medidas ajenas a los principios comunitarios, MERKERT, H. «Umsetzung vom EG-Richtlinien und Anpassung beim Standortwettbewerb», en AA.VV. (dir. D. BIRK y D. EHLERS). *Rechtfragen des europäischen Steuer-, Aussenwirtschafts- und Zollrechts*, Otto Schmidt, Köln, 1995, pág. 50.

¹¹⁵ Véanse los acuerdos y recomendaciones relativas a las orientaciones generales de política económica y fiscal realizadas en el Consejo Europeo de Santa María de Feira, celebrado en junio de 2000 en Portugal.

¹¹⁶ La libre circulación de capitales ha supuesto que «el mundo vive inmerso en un proceso de competencia fiscal entre Estados que luchan por atraer a su territorio el ahorro de terceros. Esta competencia ha condicionado y explica por sí misma buena parte de las medidas tomadas con relación a la fiscalidad del ahorro, en particular si se trata de no residentes (...) como consecuencia de la competencia desencadenada con el tratamiento anteriormente mencionado, los ingresos procedentes del capital resultan cada vez más difíciles de gravar por el riesgo de su *deslocalización*». *Vid. Informe de la Comisión para la reforma del IRPF*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1998, pág. 38. Esta Comisión fue creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 19 de febrero de 1997. En el año 2002 una nueva Comisión (creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 28 de enero) elaboró un segundo Informe (publicado

Los Estados, haciendo uso de la soberanía fiscal que el artículo 58 (*ex. 73 D*) TCE les confiere, han utilizado su autonomía normativa para conceder o suprimir beneficios fiscales a las inversiones que se realicen en su territorio o a quienes opten por tener su residencia en el mismo ¹¹⁷. Estas políticas fiscales pueden tener efectos nocivos en la presión fiscal de los residentes ya que la posible pérdida recaudatoria derivada de la competencia fiscal –en el caso de que no se obtengan suficientes capitales de procedencia extranjera– implicará como contrapartida un excesivo gravamen de las rentas que difícilmente pueden escapar del poder tributario de un Estado, como las derivadas del trabajo o las rentas inmobiliarias.

Acogemos favorablemente que la tributación transfronteriza de determinadas rentas, operaciones o sujetos se someta a una serie de reglas comunes o básicas que hayan sido aceptadas por los distintos países a través de un acuerdo mayoritario. La adopción de unos criterios estándar minoraría las diferencias entre los sistemas fiscales evitando las residencias de conveniencia o estructuras empresariales excesivamente artificiosas creadas con la única finalidad de reducir o evitar las cargas tributarias. Un consenso en este sentido conllevaría una situación donde los operadores económicos sitúen sus intereses en el país más adecuado a sus expectativas sin tener en cuenta las diferencias de trato fiscal que tampoco podrán erradicarse totalmente.

La búsqueda de un grado mínimo de coordinación (se considera más factible y viable acudir a la acción coordinadora que a la armonizadora) se convierte en imprescindible si se quiere frenar una competencia fiscal perjudicial cuyo efecto constante es erosionar seriamente las bases imponibles de los impuestos personales en la mayoría de Estados miembros.

Las soluciones acordadas para atajar la competencia fiscal entre Estados suelen tener un carácter unilateral. Sin embargo, a pesar de que son medidas internas, presentan la peculiaridad de que se han gestado en el seno de organizaciones internacionales, como la OCDE ¹¹⁸ o la Unión Europea, fruto de un consenso entre los Estados miembros, materializado a partir del Derecho nacional y no al amparo de la normativa comunitaria.

La estrategia en el marco de la Unión Europea para acabar con los obstáculos que afectan a empresas y operadores económicos ¹¹⁹ contempla medidas divergentes y heterogéneas. Con carácter

el 3 de abril de 2002 por el IEF) con ocasión de la anunciada reforma del IRPF acometida en el año 2002 (Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos de Sociedades y sobre la Renta de No Residentes).

¹¹⁷ Según este precepto, «lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) aplicar las disposiciones pertinentes de su derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal (...)». Esta autonomía ha generado situaciones que en muchas ocasiones han producido discriminaciones contrarias al Tratado y que han sido posteriormente examinadas y corregidas por el TJCE. Entre otras, Sentencia de 15 de mayo de 1997 (caso C-250/95); Sentencia de 27 de junio de 1996 (caso ASSCHER C-107/94); Sentencia 24 de febrero de 1995 (caso SCHUMAKER C-279/93); Sentencia de 28 de enero de 1992 (caso BACHMANN C- 204/90).

¹¹⁸ Debe tenerse presente el Informe de 6 de abril de 1998 «Competencia fiscal perjudicial: un problema mundial». Respecto a las similitudes y diferencias sobre a los métodos de trabajo adoptados por la Unión Europea y la OCDE para combatir este problema puede consultarse MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias». *Documentación IEF*, núm. 4, 2001, págs. 5 y ss.

¹¹⁹ Desde nuestra opinión, la oferta de tratos fiscales favorables termina perjudicando no solo el funcionamiento del mercado interior, sino también a todos los agentes económicos. Los Estados, en ese afán de proteger su soberanía fiscal nacio-

ter prioritario, la fijación de cuáles son perjudiciales y atentan contra el principio de neutralidad en el ámbito de la Unión Europea. A partir de esta primera intervención, las opciones han consistido en elaborar normas comunes en determinados sectores a modo de *Códigos de Conducta*. Con ellos se pretenden incentivar los esfuerzos de coordinación anteriormente comentados frente a las medidas unilaterales y, finalmente, acentuar todas las medidas de colaboración y cooperación tendentes a eliminar el abuso o fraude de ley o evasión fiscal ¹²⁰ (por ejemplo, mediante el intercambio de información). Estamos ante previsiones meramente teóricas pues en muchas ocasiones se han impuesto plazos para derogar medidas consideradas como lesivas, que no se han cumplido por parte de los Estados ¹²¹.

Llegados a este punto no podemos obviar el papel desempeñado por los Tratados internacionales en la búsqueda de esos objetivos comunes. No solo los Tratados celebrados entre Estados miembros, sino también los firmados con terceros países, participan en la misión de idear un marco jurídico tributario más justo y neutral para las relaciones entre Estados y, especialmente, para la tributación de sujetos o rentas con intereses y ámbito transnacional. Tampoco cabe olvidar que será bajo los crecientes pronunciamientos realizados por el TJCE donde los Estados miembros encuentren un importante freno a la adopción de medidas que puedan crear distorsiones al funcionamiento del mercado interno. Para HAMAEEKERS las infracciones más frecuentes se realizan respecto a alguna de las siguientes materias o cuestiones: el principio de no discriminación, las cuatro libertades fundamentales previstas en los Tratados, las provisiones y finalidades de las directivas relativas a las relaciones entre matrices y filiales y, por último, las operaciones de reestructuración empresarial ¹²². Sin duda alguna, podríamos concluir que la mayoría de asuntos resueltos ante el Tribunal presentan alguna de estas cuestiones como fondo del objeto litigioso.

La actualidad sigue presentando un amalgama de normas diferentes en la determinación de la base imponible o beneficio a gravar, en las que tanto el Estado donde se origina como el Estado de residencia del sujeto receptor reivindican su potestad de gravamen de las rentas transnacionales. CNOSSEN realiza unas consideraciones prácticas, a raíz de las relaciones entre tributación en origen o en destino que pueden ser asumidas respecto a las reflexiones a realizar sobre la competencia fiscal perniciosa.

nal, terminan perdiendo su potestad e ingresos tributarios efectivos. En ocasiones, las que hemos denominado «contramedidas» pueden convertirse en una penalización ya que sus efectos suelen perjudicar a las entidades y personas residentes. Sobre la «integración negativa» que implica la eliminación de aquellas barreras que existen entre los agentes económicos y los Estados miembros, *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. *Towards corporate tax harmonization in the european community*, Series on international taxation, 22, Kluwer law international, London, 1999, pág. 3

¹²⁰ *Vid.* GARCÍA PRATS, F.A. «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario», en AA.VV. (Dir. SOLER ROCH y SERRANO ANTÓN). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 163 y ss. Sistematizando las distintas interpretaciones que nuestra doctrina ha dado a la expresión «fraude o la evasión fiscal» incluida en la cláusula antiabuso del artículo 11.1 a) de la Directiva 90/434, puede consultarse MÉNENDEZ GARCÍA, G. *Fiscalidad de la escisión de las sociedades anónimas*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 251 y ss.

¹²¹ Plazos que generalmente son renovados y se amplían poniendo de manifiesto la dificultad que tiene la Comunidad para imponer sus dictados a los Estados miembros.

¹²² *Vid.* HAMAEEKERS, H. «Fiscal sovereignty and tax harmonization in the EC». *European taxation, IBFD*, vol. 33, enero, 1993, pág. 26.

Este autor considera que bajo el principio de territorialidad se puede conseguir la neutralidad solo si el diseño básico de los distintos impuestos sobre sociedades es debidamente armonizado y los tipos de gravamen previstos en las distintas regulaciones se aproximan ¹²³. De este modo, las compañías tendrán pocos incentivos para ubicar nuevamente sus actividades empresariales o para modificar la cuantía de los beneficios acudiendo a los precios de transferencia entre sociedades vinculadas ¹²⁴. Como a continuación indicaremos, un escenario tributario adecuado para la tributación de las sociedades (*ideal corporate tax scenario* en los documentos oficiales) exige una intervención sobre los tipos de gravamen como sobre la determinación de la base imponible. Su alcance y efectos son, obviamente, distintos, siendo las medidas que afecten a la determinación de la base imponible aquellas sobre las que se ha puesto un mayor énfasis en previsión de que doten de mayor homogeneidad al sistema de imposición sobre las sociedades ¹²⁵.

5. EL INFORME DE 2001 Y EL PRESENTE

La etapa presente se inicia con el **Informe Bolkestein** y la Comunicación de 23 de octubre, COM(2001)582 final, *Hacia un mercado interior sin obstáculos tributarios: una estrategia para proporcionar a las empresas una base consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria*, que viene precedida del extenso documento de trabajo SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* ¹²⁶. A estas iniciativas deberíamos sumar la propia armonización que surgiría como reacción o respuesta de carácter espontáneo nacida de la competencia fiscal cuando esta pueda considerarse como normal ¹²⁷.

Todos los trabajos y propuestas realizadas durante estos últimos años tienen como telón de fondo la globalización ¹²⁸. Este nuevo contexto económico, que ha revolucionado el comercio y la empresa, supone también mayores posibilidades de planificación fiscal. Estas facilidades también pueden

¹²³ Como indica la Comisión, la introducción de un tipo impositivo común en la Unión Europea tendría una notable repercusión pues disminuiría la dispersión, tanto entre empresas matrices como entre filiales, de los tipos impositivos. *Vid.* la Comunicación de la Comisión COM(2001)582 final, pág. 10.

¹²⁴ *Vid.* CNOSSEN, S. «Company taxes in the European Union: criteria and options for reform», *Fiscal Studies*, vol. 17, núm. 4, 1996, págs. 67 y ss.

¹²⁵ Sobre la importancia de medidas efectivas sobre la base imponible, LANNOO, K y LEVIN, M. «An EU Company without an EU Tax?», *CEPS Research Reports in Finance and Banking*, abril, 2002

¹²⁶ Algunos autores lo han considerado el documento sobre fiscalidad empresarial más importante publicado desde el Informe Ruding. *Vid.* MARTÍNEZ SERRANO, A. «La armonización fiscal...» ob. cit., pág. 125. La Conferencia Europea sobre la imposición de sociedades –celebrada en Bruselas los días 29 y 30 de abril de 2002 con la participación de 500 especialistas del ámbito económico, empresarial, político o académico– manifiesta una clara vocación de reforma de la tributación empresarial a realizar desde este momento y en sucesivas etapas.

¹²⁷ En este sentido, TERRA, B y WATTEL, P. *European tax law...* ob. cit., pág. 208.

¹²⁸ Sobre su influencia en los sistemas fiscales y el proceso de armonización en la Unión, OWENS, J. «¿Se necesita la armonización en los procesos de integración económica?», en AA.VV. *La tributación en un contexto de globalización económica. XXXII Asamblea general del CIAT*, Centro interamericano de administraciones tributarias-IEF, Madrid, 2000, págs. 111 y ss. Una relación de normas aprobadas, propuestas y comunicaciones de la Comisión en ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GARCÍA-INÉS, M.J. «La armonización fiscal del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea», en AA.VV. (dir. J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA). *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Civitas, 2006, pág. 1.070.

suponer un fenómeno nocivo puesto que se amplían las posibilidades de evasión fiscal y, con ella, las consecuentes pérdidas de ingresos tributarios, el menoscabo de la justicia tributaria y las distorsiones en los movimientos de capital que pueden afectar a las condiciones de libre competencia e impedir el correcto funcionamiento del mercado interno. Todo ello crea serios problemas, ya apuntados, que se agravan por una ausencia de intercambio de información eficaz y constante que obstaculiza la coordinación entre Estados. Este conjunto de circunstancias acentúa las dificultades para la correcta localización de las rentas y la determinación de los beneficios gravables que obtienen las empresas multinacionales.

La Comisión admite que los obstáculos derivados de la tributación empresarial requieren la combinación de medidas específicas, destinadas a salvar restricciones específicas, y medidas de carácter general. Para ello propone como marco de actuación una estrategia de doble vía que permitirá la eliminación de los obstáculos existentes y garantizar la capacidad del mercado interior junto con el cumplimiento de los objetivos marcados en Lisboa. Por todo ello, los documentos reseñados pretenden, tras un examen exhaustivo del impuesto sobre sociedades en el entorno europeo, impulsar una serie de directrices sobre las sentencias más relevantes del TJCE y a coordinar su aplicación a través de otras comunicaciones que se completarán con otras directrices detalladas como las que examinan cómo deben aplicarse las disposiciones relativas a evasión fiscal y otros abusos de Derecho ¹²⁹.

De la lectura de los distintos documentos publicados recientemente o en etapas anteriores podemos concretar cuatro materias clave como objeto de actuación: la eliminación de todo tipo de obstáculos en la transferencia de dividendos, intereses y cánones; la uniformización de las bases imponibles y los tipos del impuesto sobre sociedades; la coordinación del tratamiento tributario del reparto de dividendos y, finalmente, la eliminación de la doble imposición internacional. Por lo tanto, entre los problemas más importantes a solucionar, encontramos varios y de gran calado ante los que la Comisión propone una doble estrategia (denominada en los documentos oficiales *two-track strategy*) con el fin de eliminar las trabas fiscales del mercado interno ¹³⁰. La armonización de la tributación empresarial afrontaría, en primer lugar, una serie de objetivos inmediatos para los que se proponen un conjunto de medidas específicas a corto y medio plazo. Entre estos objetivos podemos citar: la creación de un acuerdo único entre todos los Estados miembros que sustituya la red de Tratados bilaterales existentes ¹³¹, facilitar la reestructuraciones empresariales mediante la revisión y

¹²⁹ Así se expresa en la Comunicación, COM(2001)582 final (págs. 14 y ss.). La Comisión resalta «la necesidad de alcanzar una comprensión más general del impacto de las resoluciones importantes del TJCE en materia de impuestos sobre sociedades y convenios de doble imposición de los Estados miembros. La Comisión considera que la publicación de directrices en esta materia no solo sería útil para los Estados miembros, sino también para las empresas y los tribunales nacionales».

¹³⁰ Las principales trabas al desarrollo de actividades a escala europea que han detectado los distintos estudios y comunicaciones promovidos por los órganos comunitarios pueden resumirse en las siguientes: costes de cumplimiento, problemas de fijación de los precios de transferencia, la imposibilidad de compensación y consolidación global de beneficios y pérdidas comunitarias, excesiva complejidad de las operaciones internacionales de reestructuración, situaciones de doble imposición y, finalmente, trato discriminatorio. La Comisión analiza su impacto en la realización de inversiones y operaciones transfronterizas. Vid. el estudio contenido en la Comunicación SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* (Parte III.1; págs. 251 y ss). Hace veinte años, fruto del análisis de las vigentes normas en materia de grupos, el *European center of public enterprise* ya abogaba por una consolidación fiscal armonizada en el seno de la Unión. CEEP (AA.VV). «Taxation of the group». *Intertax*, núm. 2, 1985; págs. 39 y ss.

¹³¹ En este sentido puede consultarse, SCHUCH, J. «EC law requires multilateral tax treaty». *EC Tax review*, núm. 1, 1998, págs. 29 y ss o LOUKOTA, H. «Multilateral tax treaty versus bilateral treaty network», en AA.VV. (ed. LANG). *Multilateral tax treaties. New developments in international tax law*. Linde, Viena, 1997, págs. 100 y ss.

ampliación de las directivas vigentes y, finalmente, aumentar la cooperación e intercambio de información entre las autoridades tributarias de los distintos Estados ¹³². Como segunda fase o meta final se plantea implantar un sistema mediante el cual las empresas podrán aplicar una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria ¹³³.

Estas dos grandes líneas de actuación se ven acompañadas por una serie de propuestas más ambiciosas que se presentan en el citado texto, como serían la implantación de un sistema de *Home state taxation* (tributación en el Estado de residencia) ¹³⁴, la creación de un impuesto sobre sociedades europeo o la armonización de las normas nacionales de imposición sobre sociedades en la que un sistema único terminaría por remplazar los sistemas nacionales actualmente existentes. Cualquiera de estas medidas permitiría a las empresas calcular una única base imponible para el conjunto de sus rendimientos obtenidos en la Unión ¹³⁵.

El informe retoma viejas preocupaciones que analiza con una profusión ciertamente loable: en cuanto a la necesidad de evitar distorsiones fiscales, las propuestas publicadas estos últimos años mantienen el espíritu de trabajos anteriores y se dirigen a asegurar una competencia leal de las empresas apostando por la armonización de la base imponible en el seno de la tributación empresarial. Un interés menor se presta a la modificación de los tipos de gravamen, aunque la Comisión es plenamente consciente de la existencia de distintos sistemas y grados de tributación en los distintos Estados miembros. Esta diversidad plantea una serie de diferencias en la presión fiscal que alcanzaría una cota de hasta treinta puntos porcentuales ¹³⁶. Por lo tanto, este documento analiza extensamente el impacto de los diferentes tipos de gravamen en las decisiones de inversión o de la realización de actividades. A pesar de la relevancia de la cuestión y amparándose en el principio de subsidiariedad, la Comisión considera que son los propios Estados quienes deben determinar el nivel de gravamen que imponen y, consecuentemente, se opta por prescindir de cualquier recomendación que implique la actuación sobre este elemento del tributo ¹³⁷.

También ha crecido el interés por los problemas particulares que afectan a la pequeña y mediana empresa en materia de fiscalidad cuando ejercen actividades en más de un Estado miembro ¹³⁸.

¹³² Propuestas y medidas extraídas a partir de las conclusiones derivadas de la Conferencia Fiscal Europea sobre tributación empresarial (2002) que puede consultarse en la página web de *eurollex*.

¹³³ Véase la Comunicación de la Comisión COM(2001)582 final, pág. 13.

¹³⁴ Respecto a esta propuesta puede consultarse con carácter monográfico LODIN, S.O. y GAMMIE, M. *Home State Taxation*, IBFD, Amsterdam, 2001.

¹³⁵ Este objetivo se contempla a más largo plazo debido a los problemas técnicos y políticos que suscita. Buena muestra de ello son las medidas que se plantean, donde sus diferencias definen el grado de ambición que manifiestan respecto al objetivo de armonizar el sistema de determinación de la base imponible en la Unión Europea.

¹³⁶ Puede consultarse el estudio cuantitativo que hace bajo distintos métodos e índices comparativos. *Vid.* SEC (2001)1681, Parte II (págs. 68 a 222).

¹³⁷ La subsidiariedad supone que los Estados miembros mantienen la potestad de regular y actuar sobre sus propios ordenamientos tributarios, fundamentando sus decisiones en esas reglas comunes. Para esta finalidad continuarán ostentando una independencia operativa que abarcaría la determinación de conceptos, procedimientos o formas de declaración y recaudación. Sobre el principio de independencia operacional o administrativa CNOSSEN, S. «Company taxes in the European Union: criteria and options for reform». *Fiscal Studies*, vol.17, núm. 4, 1996, pág. 77.

¹³⁸ Las primeras Decisiones y Recomendaciones que abordan cuestiones relativas a la fiscalidad de las PYMES se publican en 1993 y 1994 (Recomendaciones 94/340/CE y 94/1069/CE), APARICIO PÉREZ, A. «La armonización fiscal y el impues-

Esta atención surge de la necesidad de combatir los problemas que amenazan el buen funcionamiento del mercado interior ¹³⁹, y, como subraya la propia Comisión, es importante que se reforme la fiscalidad de este tipo de empresas para dotarlas de un marco de actuación que les resulte más ventajoso ¹⁴⁰. Esta preocupación concuerda con las medidas de apoyo a este tipo de empresas que se aplican en todos los países de nuestro entorno y, por ello, justificaría la coordinación internacional de las normativas nacionales ¹⁴¹.

La determinación del beneficio que debe someterse a gravamen en el caso de las empresas europeas se ha convertido en un eje central del debate. Esta es una de las grandes dificultades que debe afrontar toda empresa o grupo que desarrolla su actividad en distintos países (que realiza y obtiene sus operaciones y rentas en distintas jurisdicciones). Dicho problema afecta tanto a la cuantificación del montante global como a la determinación de la parte de renta que debe imputarse a una determinada sociedad del grupo o rama de la empresa en un determinado Estado ¹⁴². Estamos de acuerdo en que la definición común o armonizada de la base imponible debe acometerse en varias etapas que exigen intervenciones varias sobre la regulación de este elemento del tributo: armonización de los gastos deducibles (amortización, gastos financieros, fondo de comercio, activos inmateriales, otras deducciones); determinar los grupos de deducciones y bonificaciones fiscales permitidas con alcance general y común; alcanzar un acuerdo sobre el tratamiento de los rendimientos obtenidos en la Unión Europea y entre distintos Estados miembros y, finalmente, acordar la normativa tributaria que regule las relaciones entre Estados miembros y países no comunitarios ¹⁴³.

to de sociedades en la Unión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm.174, julio, 1999, págs. 82 y 83. Sobre el concepto de pequeña y mediana empresa (PYME) en el Derecho comunitario, *Vid.* HIERRO ANÍBARRO, S. «El concepto comunitario de pequeña y mediana empresa», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 255, 2006, págs. 69 y ss.

- ¹³⁹ COM (2005) 702, de 23 de diciembre de 2005, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité económico y social «Superación de los obstáculos con que se enfrentan las pequeñas y medianas empresas en el mercado interior en materia de impuesto de sociedades - Esbozo de una posible aplicación de un régimen piloto de imposición según las normas del Estado de origen».
- ¹⁴⁰ Así lo prevé el resumen previo del estudio SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior*, que contemplaría para las PYMES algunas excepciones relacionadas con trámites burocráticos de tipo fiscal u obligaciones de conservación de libros contables (punto 63).
- ¹⁴¹ PAREDES GÓMEZ, R. «Evolución del impuesto sobre sociedades en el proceso de internacionalización de la empresa española», en AA.VV. (dir. J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA). *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Civitas, 2006, pág. 1.040.
- ¹⁴² La disparidad entre los distintos impuestos sobre sociedades hace que los valores puedan diferir notablemente de un Estado a otro, o bien que a una pérdida computada en un ordenamiento le corresponda un valor positivo según las normas de otro Estado. Las distintas dificultades para la creación de un sistema de determinación de la base imponible de ámbito europeo hace verdaderamente incierta la viabilidad de esta medida, LOUKOTA, W. «Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in der EU». *Steuer&Wirtschaft international*, núm. 6, junio, 2004, págs. 297 y ss.
- ¹⁴³ A favor de la modificación de los elementos fundamentales de la base imponible en el impuesto sobre sociedades, CORONA, J.F y VALERA, F. *La armonización fiscal...* ob. cit, pág. 129. También la doctrina internacional en BOND, S., CHENNELLS, L., DEVERAUX, M.P, GAMMIE, M. y TROUP, E. «Armonización de los impuestos sobre sociedades en Europa: Guía para un debate». *Noticias de la Unión Europea*, núm. 208, mayo, 2002, pág. 22. Según la opinión de MINTZ otras intervenciones de carácter general y necesarias para alcanzar una base común consolidada serían: un nuevo enfoque en la tributación en origen, determinar los criterios para la localización de las rentas, una definición de grupo de sociedades homogénea y, finalmente, medidas sobre la tributación de los dividendos distribuidos a personas físicas o jurídicas. *Vid.* MINTZ, J. «Corporate tax harmonization in Europe: It's about compliance». *International tax and public finance*, núm. 11, 2004, pág. 228.

La complejidad de la creación de una base imponible consolidada común hace que, con independencia de la fórmula que se adopte ¹⁴⁴, sea excesivamente optimista la previsión de tres años de trabajos que contempla el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Creación de una base imponible consolidada común para el impuesto de sociedades en la Unión Europea (publicado en el DOUE de 11 de abril de 2006, núm. 88, serie C). De conseguirse, la Comisión sostiene que una base consolidada para las actividades comunitarias de las empresas multinacionales –fruto de un sistema común de imposición sobre sociedades– permitirá abordar sistemáticamente la mayoría de los obstáculos fiscales que dificultan las actividades transfronterizas en el mercado único ¹⁴⁵. Aunque también es consciente de que la introducción de una base imponible común a los beneficios de una empresa europea tiende a incrementar la dispersión de los tipos impositivos efectivos si se mantienen constantes los tipos impositivos nominales globales ¹⁴⁶.

En cuanto al tratamiento de los precios de transferencia en el vigente modelo de contabilidad separada –sistema generalizado en el Derecho internacional tributario donde cada entidad del grupo contabiliza sus operaciones como si de una entidad autónoma se tratase– la Comisión aboga por redefinir los métodos de ajuste con el fin de evitar que dicha compensación de pérdidas pueda convertirse en un medio de elusión mediante la manipulación de resultados contables o la transferencia de bases entre países ¹⁴⁷.

Durante este período también se han aprobado una serie de directivas que modernizan la normativa en vigor desde 1990 ¹⁴⁸, pero, sin lugar a dudas, cabe dotar del máximo protagonismo al Informe de octubre de 2001 que se ha convertido en el germen de un debate que previsiblemente alcanzará la próxima década. Algunas de las medidas que se presentan tienen como fecha de realización el año 2010, plazo que previsiblemente será ampliado. Los objetivos que plantea son inaplazables y deberán cumplirse si se pretende que la Unión Europea sea una economía competitiva y dinámica frente a otras como la norteamericana ¹⁴⁹. Cabe desear que esta nueva etapa alcance pronto unas cotas de coordinación fiscal mayores a las conseguidas ¹⁵⁰.

¹⁴⁴ En el caso de los grupos de sociedades la Comisión también indica que la imposibilidad de compensar pérdidas transfronterizas es uno de los mayores obstáculos a la integración del mercado en el ámbito de la tributación. SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* (Parte III. 4). Esta cuestión ha sido recientemente analizada en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social europeo titulada «Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo» [SEC(2006) 1690].

¹⁴⁵ *Vid.* (2002/C 149/16), de 25 de abril. Dictamen del Comité Económico y Social sobre el tema «La competencia fiscal y sus efectos en la competitividad de las empresas» (punto 2.2.4).

¹⁴⁶ Conclusión válida para el sistema de *home state taxation* (definición de la base imponible del país de origen) según indica el resumen introductorio del estudio SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* (punto 30).

¹⁴⁷ Como especialista en este tema HAMAEKERS analiza este fenómeno en AA.VV. *Fiscalidad internacional*. CEF, Madrid, 2001, págs. 263 y ss. Es importante observar, como pone de manifiesto FANTOZZI, que los problemas relativos a los precios de transferencia entre dos sociedades residentes en distintos Estados miembros suele resolverse por la vía de los convenios de doble imposición basados en el MCOUDE (Art. 25) y no según el Convenio 436/1990/CEE. *Vid.* FANTOZZI, A. «Il processo di...» *ob. cit.*, pág. 205.

¹⁴⁸ Analizando las Directivas 2003/49/CE, 2003/123/CE y 2005/19/CE, ÁLVAREZ GARCÍA, S. y GARCÍA-INÉS, M.J. «La armonización fiscal...» *ob. cit.*, págs. 1.065 y ss.

¹⁴⁹ Responde a la necesidad de dotar a las empresas europeas de los medios para mejorar la capacidad competitiva aprovechando las ventajas de un mercado integrado de dimensión continental. ALBI IBÁÑEZ, E. y RUBIO GUERRERO, J.J. «Balance y perspectivas...» *ob. cit.*, pág. 14.

¹⁵⁰ Una valoración de los primeros avances conseguidos en distintos ámbitos de la fiscalidad puede consultarse en HERRERA MOLINA, M.A. «La armonización fiscal: camino recorrido desde el año 2002, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 232, mayo, 2004, págs. 77 y ss.

6. PANORAMA FUTURO Y EFECTOS DE LA REFORMA

Actualmente existen numerosos problemas de carácter político y técnico ¹⁵¹ que impiden la elaboración de un sistema homogéneo y único que se traduzca en un régimen tributario adecuado a las necesidades de la empresa europea ¹⁵². El futuro queda pues condicionado por el marco institucional y el proceso decisorio que actualmente no permite alcanzar una plena integración económica, abordar los nuevos retos que se derivan de la construcción europea o hacer frente a la incorporación de las nuevas tecnologías y la globalización económica. La coyuntura presente nos exige ser realistas y contemplar este fin a largo plazo, puesto que los avances en materia de fiscalidad únicamente se seguirán produciendo en aquellas materias en las que la Comisión o el TJCE puedan actuar sin estar sujetos a las decisiones de las restantes instituciones ¹⁵³. Actualmente, hay un creciente consenso entre los Estados miembros de la Unión sobre la necesidad de alcanzar mayores cotas de coordinación o convergencia ¹⁵⁴ en la imposición directa. Para ello caben distintas soluciones: como primera opción a debatir encontramos la aceptación o rechazo a un proceso de armonización que, con carácter vinculante o coactivo, imponga las posibles reformas que se están estudiando. Una segunda opción pasa por plantear cuáles son los problemas comunes y las diferencias legislativas sobre las que se produciría un reconocimiento mutuo de legislaciones o se iniciaría el indicado proceso normativo. Finalmente, la tercera opción se detiene a analizar si todos los Estados miembros deben participar en la adopción de medidas, o si, por el contrario, debería acudir a la cooperación reforzada entre aquellos países que asuman un mayor compromiso o tengan mayores intereses pudiendo, con posterioridad, extender los resultados y medidas a otros Estados miembros. A pesar de que no se ha puntualizado cuál debe ser el cauce para la aproximación de legislaciones fiscales, observamos que se están imponiendo las políticas de coordinación realizadas a través de *Derecho blando*. Este tipo de solución prioriza las medidas multilaterales que son preferibles frente a las adoptadas por un grupo de países o a las de carácter bilateral, tradicionalmente extendidas en el Derecho internacional tributario por la menor complejidad en su negociación.

Soluciones que no solo requieren las recientes y futuras ampliaciones de la Unión Europea, sino también el constante fortalecimiento de los logros conseguidos. Porque, a pesar del fracaso de la Constitución europea, estamos inmersos en un **constante proceso de construcción de Europa como una organización política, social y económica** que pretende ser algo más que una mera integración de mercados. La incorporación de doce nuevos Estados aumenta las oportunidades para todos

¹⁵¹ MARTÍNEZ SERRANO, A. «Armonización del impuesto sobre sociedades: nuevas propuestas de la Comisión Europea», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214, noviembre, 2002, pág. 125

¹⁵² Se ocupan con amplitud de este tema AA.VV. *Corporate tax harmonisation in Europe: a guide to debate*, IFS-IFA, Londres, 2000.

¹⁵³ Opinión vertida por VANISTENDAEL, F. «Fiscal support measures and harmful tax competition», *EC Tax Review*, Kluwer, núm. 3, 2000, pág. 161.

¹⁵⁴ La armonización en sentido estricto tan solo será posible si prosperan algunas fórmulas previstas ante este «derecho de veto» y que permitirían impulsar la armonización de la fiscalidad directa, como serían la mayoría cualificada o la potenciación de la intervención del Parlamento comunitario con la correspondiente atribución de verdaderas competencias normativas. FALCÓN exige la búsqueda de alternativas a medio plazo para superar el «problema» de la unanimidad, FALCÓN Y TELLA, R. «El Derecho fiscal europeo», en AA.VV. (dir. CORDÓN EZQUERRO, T.) *Manual de fiscalidad internacional* IEF, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1.ª ed. 2001, pág. 639.

los ciudadanos de la Unión y las empresas comunitarias, aunque también supone importantes retos para sus poderes, especialmente, para los políticos y los legisladores.

Imperante resulta la necesidad de adaptar la tributación de las sociedades europeas a los cambios que se producen en el panorama empresarial y, el **reto** radica en conseguir la **armonización fiscal de la tributación empresarial** en todos los países de la Unión ¹⁵⁵. Esa no es tarea fácil, especialmente si observamos los escasos resultados de estos últimos cuarenta años, cinco Directivas comunitarias. El camino por recorrer es más bien largo, aunque es cierto que la Comisión ha planteado unos prometedores primeros pasos entre 2010 y 2015 (destacando las reglas para la determinación de una base consolidada común o un nuevo régimen tributario para la sociedad europea donde podría tener cabida un único impuesto europeo sobre sociedades) ¹⁵⁶.

La materialización de las antiguas propuestas tendentes a conseguir un acercamiento de las legislaciones nacionales en lo que respecta a la estructura del impuesto, los tipos de gravamen y la base imponible que seguirán siendo objeto de los próximos estudios ¹⁵⁷, priorizando, tal vez, las medidas sobre este elemento del tributo. Una vez comprobado que la existencia de tipos de gravamen más reducidos no significa una menor carga fiscal, todo parece indicar que será en el **ámbito de la determinación del beneficio a gravar** donde se acometan importantes cambios ¹⁵⁸. En este es inminente la implantación de una o varias de las siguientes propuestas: 1. *Home state taxation* (determinación de la base imponible conforme al país de residencia de la matriz), 2. Consolidación de bases a través de una base común consolidada, 3. Impuesto único europeo sobre sociedades y, finalmente, 4. Determinación de una base única obligatoria armonizada. Todas estas propuestas son estudiadas y, aunque individualmente podrían constituir objeto de tesis, han sido comentadas y analizadas en medida suficiente para entenderlas o no como nuevos modelos de tributación para las sociedades y los grupos societarios ¹⁵⁹.

¹⁵⁵ Ante la ausencia de una verdadera armonización de la fiscalidad directa, el TJCE ha reiterado que el ejercicio del poder tributario corresponde básicamente a los Estados miembros que, en todo momento, deberán respetar el Derecho comunitario (entre otras, la resolución al caso ICI en su apartado 58).

¹⁵⁶ La sociedad europea (*societas europaea*) que nuestro legislador, por Ley 19/2005, de 14 de noviembre, ha denominado sociedad anónima europea domiciliada en España se regula en el Reglamento del Consejo (CE) 2157/2001, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el estatuto de la Sociedad Anónima Europea (Diario Oficial L 294 de 10.11.2001) y la Directiva del Consejo 2001/86/CE, de 8 de octubre de 2001, por la que se completa el estatuto de la Sociedad Anónima Europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores (Diario Oficial L 294 de 10.11.2001). No existe una tributación comunitaria de la sociedad europea, que se regula por la normativa nacional. Una descripción de la tributación de la Sociedad Europea al amparo del Derecho doméstico, los tratados y las directivas comunitarias aplicables puede consultarse en MALHERBE, P. «Réflexions sur le régime fiscal de la societas europaea», en AA.VV. *Melanges John Kirkpatrick*, Bruylant, Bruselas, 2004, págs. 575 y ss. Analizando las cuestiones fiscales de la sociedad europea, MARTÍNEZ GINER, L.A. *Fiscalidad de la sociedad anónima europea*, IEF, Madrid, 2005, LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. y HERRERA MOLINA, P. «Régimen fiscal de la sociedad europea», *Crónica Tributaria*, núm. 110, 2004, 27 y ss.; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. «El régimen fiscal aplicable a la constitución de la Societas Europaea». *Impuestos*, núm. 17, septiembre, 2004, págs. 9 y ss.; SOLER ROCH, M.T. «Tax residence of the SE». *European Taxation*, núm. 1, 2004, págs. 11 y ss.

¹⁵⁷ La Comisión considera que la introducción del tipo común en la Unión Europea contribuiría a la neutralidad y supondría la reducción de las ineficiencias causadas por la localización en el seno de la Unión. *Vid.* el *resumen introductorio* del estudio SEC(2001)1681 final, *Fiscalidad de las empresas en el mercado interior* (punto 30).

¹⁵⁸ Se contemplan efectos muy favorables para las empresas en el caso de codificar una base común consolidada. Sus ventajas quedan reflejadas en MARTÍNEZ SERRANO, A. «Armonización del impuesto...» ob. cit., pág. 125.

¹⁵⁹ Perfectamente descritos en el manual de TERRA, B y WATTEL, P. *European tax law...* ob. cit., págs. 202 y ss.

En este sentido SCHNEIDER considera que hasta ahora la Unión Europea ha fracasado en sus intentos de armonizar la fiscalidad directa y que, por lo tanto, es escasa la esperanza de que en la próxima década llegue a realizarse la medida que parece mas posible, la base consolidada común o única –*einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage*–¹⁶⁰. Mientras que no se adopten medidas legislativas por parte de las instituciones comunitarias cabe confiar en la contribución doctrinal que realiza la jurisprudencia del TJCE, cuya trascendencia se justifica en la interacción que existe entre las normas comunitarias y las nacionales, y que es, sin duda, un medio indirecto para conseguir la armonización legislativa y algunas de las metas propuestas en los documentos de trabajo de la Comisión.

Ninguna de las distintas propuestas a las que nos referíamos es mejor o peor que las demás, todas ellas presentan distintos problemas técnicos que en mayor o menor medida pueden ser solucionados. En cualquier caso, dicha solución o la implantación de alguno de estos modelos es y será una **decisión de política fiscal** que en último lugar recae sobre los Estados miembros. Por ello, hemos hecho hincapié y valoramos positivamente el hecho de que se haya llegado a un acuerdo respecto de las Normas internacionales de contabilidad. Por el momento parece que tan solo va cogiendo fuerza la propuesta de HST aplicable a las PYMES¹⁶¹ y, más que una solución a nivel europeo para la consolidación de los resultados empresariales, cabe hablar de **la tendencia de algunos países a orientar** sus regímenes hacia las propuestas de la Comisión en materia de tributación empresarial, como es el caso de la nueva reforma realizada en la legislación austriaca respecto de la consolidación transfronteriza (Ley de 4 de junio de 2004 que reforma los arts. 9 y 26 ÖKStG)

En nuestra opinión, el trabajo de las instancias comunitarias debe centrarse en **superar los problemas que supone la falta de coordinación entre legislaciones**. Su fundamento es conseguir la deseada armonización que consistiría en la determinación de directrices y legislaciones básicas para todos los Estados. La finalidad es muy clara, tan solo la aceptación de un conjunto de normas comunes permitirá superar las disparidades y también la preocupante tendencia de los Estados hacia la *competencia fiscal perniciosa* basada en reformas legislativas cuya única intención es introducir ventajas fiscales para atraer hacia el territorio nacional las inversiones y las actividades económicas.

Derecho fiscal europeo es especialmente indispensable si se pretende implantar una verdadera regulación «empresa europea» que supere el ámbito de cada Estado miembro¹⁶² y que también le

¹⁶⁰ SCHNEIDER, D. «Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?», *Betriebs Berater*, núm. 6, 2003, pág. 304. Las previsiones de la Comisión al respecto pueden encontrarse en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social europeo «Aplicación del Programa comunitario de Lisboa: Avances realizados y por realizar para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS)», COM(2006) 157 final, de 5 de abril de 2006.

¹⁶¹ A partir del estudio/propuesta presentada en Bruselas el 24 de junio de 2004 por la Comisión Europea (Dirección General XXI Taxation and Customs Union Tax Policy, Co-ordination of Tax Matters) «Outline of a possible experimental application of Home State Taxation to small and medium-sized enterprises», Ref: TAXUD C.1/DOC (04) 1410 Orig. EN y también del documento Commission Non-paper to Informal Ecofin Council, «Home State Taxation for small and medium-sized enterprises», 10 y 11 de septiembre de 2004.

¹⁶² Objetivo apuntado por MATA SIERRA, M.T. «Perspectivas de la armonización de la fiscalidad directa ante la Unión Europea», en AA.VV. (coord. P. YEBRA). *Sistema fiscal español y armonización europea*. Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 189 y ss. *Vid.*, asimismo, APARICIO PÉREZ, A. «La armonización fiscal y el impuesto sobre sociedades en la UE». *Noticias de la Unión Europea*, núm.174, julio, 1999, págs. 67 y ss.

permita una mayor competitividad. El **resultado final** sería uno, la conflictiva existencia de distintas legislaciones tributarias –actualmente veintisiete, y en previsible aumento– se verá atemperada por la neutralidad y por la existencia de unos principios y reglas comunitarias que, adaptadas a la realidad económica de las grandes empresas, tengan como efecto que los empresarios decidan dónde realizar sus inversiones o establecer sus filiales atendiendo a las condiciones geográficas, tecnológicas, de infraestructuras o de mano de obra existentes en cada país y no en función de sus impuestos. Es una exigencia incuestionable para los Estados superar una visión estrictamente interna de la tributación sobre el patrimonio, las rentas y el beneficio empresarial, desarrollando las medidas fiscales presentadas por la Comisión con la intención de evitar la constante colisión entre las distintas normas de los ordenamientos internos.

Pensamos, en la línea de lo expuesto en el Informe Ruding, que no es necesario un «programa de armonización total» que resultaría excesivamente ambicioso si observamos las trabas de carácter práctico y político a los que debería enfrentarse. Dicho informe es consciente de las dificultades y de la necesidad de actuación cuando considera «que la adopción por todos los Estados miembros de un sistema común de Impuesto sobre sociedades constituye un objetivo a largo plazo». Aunque, transcurrida una década, pensamos que las medidas que a partir de este momento se propongan no pueden contemplarse bajo un nuevo dilatorio «largo plazo» que, sin duda, perjudica los intereses de la empresa o grupo europeo ¹⁶³.

En un escenario más probable coincidimos con la Comisión que la implantación de una base imponible consolidada común supondría un gran avance en la tributación empresarial que, además, facilitaría las operaciones de reestructuración empresarial al simplificarlas y minorar su coste fiscal. En esta línea, dicha institución es consciente de que *solamente* esta medida puede solucionar los grandes problemas que se plantean para las actividades empresariales a escala comunitaria ¹⁶⁴.

Las reformas propuestas no solo se orientan a beneficiar al sector empresarial. Un claro ejemplo es la implantación de la base imponible común de la que sacarían un máximo provecho los operadores económicos pero también los Estados miembros. Estos mantendrían su soberanía presupuestaria y fiscal ya que impondrían su tasa de imposición nacional y verían colmadas las lagunas legislativas que son fuente de abusos o evasiones fiscales y que también generan situaciones y restricciones discriminatorias ¹⁶⁵.

¹⁶³ Véase su capítulo X en «Informe del Comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades (Informe Ruding)», *Hacienda Pública Española*, núm. 2/1992. Más recientemente se contempla como un objetivo a largo plazo, sin fecha, en los documentos emitidos por la Comisión en el año 2001.

¹⁶⁴ Convencimiento que pone de manifiesto en COM(2001)582 final, pág. 18.

¹⁶⁵ Opina AUJEAN que una vez implantada esta solución los Estados miembros permanecerían como «dueños de los sistemas fiscales, que serán más transparentes y simples», AUJEAN, M. «Entre armonización, coordinación...» ob. cit., pág. 19. La doctrina de las restricciones aparece en algunas de los pronunciamientos del TJCE como *Futura Participations* (C-250/95), *Safir* (c-118/96) o *ICI* (C-264/96). El Tribunal permite estas restricciones siempre que obedezcan a un interés general o superior (siendo aplicable para su determinación la denominada *rule of reason*). Sobre su significado, aplicación y las causas que pueden entenderse como interés superior en materia tributaria (efectividad de los controles fiscales, coherencia o integridad de los sistemas fiscales y prevenir el abuso de ley) véase TERRA, B. y WATTEL, P. *European tax law...* págs. 63 y ss.

7. CONCLUSIONES

La codificación del Derecho comunitario en materia de fiscalidad supone un importante avance en el proceso de integración económica ya que estamos ante una realidad que puede y debe ser homogeneizada sin perjudicar los intereses de la Unión o los Estados miembros. La realidad económica nos plantea un haz múltiple de adversidades que tienen un **coste muy elevado para los operadores económicos, la empresa europea**, y, en último extremo, la competitividad del propio mercado único europeo frente a otros mercados como el estadounidense o las emergentes zonas comerciales en Asia. En el plano legislativo ha quedado claro que, frente a la escasa aprobación de normas en las primeras décadas de construcción europea, nos encontramos en una etapa de superación de las restricciones y discriminaciones fiscales entre Estados, que ha ido cobrando relevancia con la consecución gradual de los objetivos inicialmente señalados. Sin embargo, ese interés debe traducirse en la aprobación de las numerosas propuestas existentes, así como en el impulso de nuevas que completen el marco legislativo vigente.

El constante proceso de integración europea ya no puede sustentarse en la complaciente observación de los logros conseguidos, sino en la identificación de nuevas metas comunes, entre las que debe destacar un nuevo modelo de tributación empresarial. Este objetivo, imprescindible para garantizar el funcionamiento del mercado común y el crecimiento empresarial europeo, no es posible sin el protagonismo de las instituciones comunitarias y el impulso de políticas europeas más eficaces.

La incorporación del Derecho comunitario a los diversos ordenamientos nacionales ha tenido importantes efectos en las políticas fiscales y los sistemas tributarios de los Estados miembros. Aunque esta interrelación recíproca es insuficiente para conseguir los objetivos de la Unión y nos plantea la necesidad de decidir si la senda a seguir es mantener la subsidiariedad o bien crear un ordenamiento tributario europeo que se solape o, incluso, pueda sustituir a los sistemas fiscales nacionales.

De mantenerse por la misma senda la acción comunitaria sobre las legislaciones nacionales debe articularse a través de la armonización que debe recuperar su protagonismo. Aunque somos conscientes de las notorias diferencias de las tradiciones legislativas de los Estados miembros, entendemos que el gran obstáculo para el proceso armonizador es la intocable regla de la unanimidad.

Las medidas que se han propuesto y que analizamos se producen en un contexto poco alentador para la implantación de grupos o empresas de carácter europeo o, en definitiva, para la europeización de los empresarios de cada uno de los países miembros. Pesimismo que se genera en la falta de carácter vinculante de las últimas actuaciones comunitarias y por la aquiescencia de los Estados en mantener la coyuntura presente. Entendemos pues, que la «armonización» (entre comillas) **continuará, como en los últimos tiempos, bien mediante prohibiciones** como puede ser el Código de Conducta de 1997 o, sobre todo, a través del **acercamiento del Derecho material** de los ordenamientos nacionales, conseguido de manera espontánea por la acción del propio mercado, la competencia fiscal o también por la notable influencia de los pronunciamientos del TJCE. Más difícil serán los anhelados pasos, ya que al impulso franco-alemán se oponen, casi siempre, las reticencias anglo-suecas, cuyos gobiernos son reacios a ceder un ápice de su soberanía legislativa y fiscal.