

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo VII

Derecho Comunitario y política tributaria en materia de imposición sobre sociedades

Juan López Rodríguez¹

1. Introducción

El Tratado de la Comunidad Europea (TCE) dispuso la creación de un mercado interior sin fronteras fiscales como instrumento para la integración y el cumplimiento de sus objetivos económicos. Una eficiente asignación de recursos económicos debe contribuir a la generación de riqueza y la creación de empleo, redundando finalmente en el bienestar de los ciudadanos europeos.

Tradicionalmente, la política tributaria comunitaria se ha centrado en la necesidad de armonizar los impuestos sobre las empresas con el objeto de eliminar los obstáculos fiscales para la realización del mercado interior. Al mismo tiempo, el Tribunal de Justicia de Luxemburgo ha venido pronunciándose acerca del alcance de las disposiciones del TCE y sus consecuencias sobre las normas fiscales nacionales.

Las medidas de liberalización de los mercados económicos y financieros adoptadas durante los últimos veinte años en el ámbito comunitario, por otras organizaciones internacionales (como la Organización Mundial de Comercio) y de forma unilateral por los distintos Estados, han incrementado la sensibilidad de las decisiones empresariales respecto de la tributación. Se detectan regímenes fiscales especiales que atraen capitales de diversas zonas geográficas. Se habla de competencia fiscal perjudicial cuando

¹ Comisión Europea.

determinadas medidas nacionales de orden tributario tienen la capacidad para alterar una asignación de recursos eficiente. De esta manera, no se cumple con el principio de neutralidad, básico para el adecuado funcionamiento de la economía de mercado.

Las políticas fiscales comunitarias deben orientarse en el futuro en un doble sentido si quieren contribuir a cumplir con los objetivos planteados:

- a) Profundizar en la armonización del impuesto sobre sociedades con el fin de ir desmantelando las barreras para realizar el mercado interior.
- b) Coordinar las políticas fiscales para evitar que las disparidades en los niveles de tributación de los distintos factores productivos distorsionen las decisiones de los agentes económicos.

2. Realización del Mercado interior. Principios y libertades fundamentales

Las empresas europeas que quieren desarrollar sus actividades en el mercado interior no consiguen beneficiarse del potencial que supondría su presencia en un verdadero espacio único. Quedan sujetas a las diferentes normas fiscales vigentes en cada Estado miembro. La limitación no deriva sólo de tener que cumplir con las obligaciones fiscales en cada Estado y conocer la legislación aplicable. En realidad, las mayores dificultades arrancan de la existencia de las correspondientes jurisdicciones fiscales y la necesidad de distribuir sus rentas fiscales entre todas ellas.

De esta forma, cada empresa debe disponer de la contabilidad de sus operaciones en cada territorio y proceder a distribuir los resultados de su actividad. De aquí resultan las siguientes consecuencias:

- 1ª) Problemas de doble imposición internacional: dos o más Estados hacen tributar una misma renta. Se han suscrito convenios fiscales entre Estados cuyo objeto es eliminar esta doble imposición. Sin embargo, hay casos en que no existe convenio aplicable. Las soluciones previstas en cada tratado pueden ser distintas, sus preceptos son objeto de interpretaciones divergentes

y, en ocasiones, no tienen en cuenta las consecuencias jurídicas derivadas de los principios y normas del TCE.

2ª) Cuestiones relacionadas con los precios de transferencia. Las operaciones realizadas entre las empresas de un mismo grupo o entre centros de actividad de la misma empresa deben valorarse a precios de mercado. Existen dificultades para determinar dichos valores y es frecuente que distintas administraciones fiscales determinen resultados valorativos diferentes.

3ª) La división de resultados limita la consideración del beneficio consolidado total del grupo. Las pérdidas que pudieran producirse en un territorio no son tenidas en cuenta para determinar la tributación del grupo.

En términos generales se puede pensar en dos formas diferentes de hacer frente a esta situación con el objeto de ajustar la tributación de las empresas al contexto del mercado único: bien disponer de un sistema común de imposición sobre sociedades que permita eludir de forma conjunta todas estas dificultades; bien adoptar diversas iniciativas dirigidas de forma específica a cada uno de los problemas planteados. Se comentan a continuación estas alternativas.

3. Sistema común de imposición sobre sociedades

La Comisión está trabajando en una propuesta sobre una base común consolidada para el Impuesto sobre Sociedades. Se trata de ofrecer un esquema de imposición que permita resolver todos los problemas planteados. Consiste en la adopción de unas normas armonizadas que regulen la base imponible y que permitan consolidar las correspondientes a todas las empresas que integren un grupo, con independencia del territorio en que se ubiquen. Sumados todos los resultados de las empresas del grupo, el total se distribuye entre todas las jurisdicciones en las que tenga presencia a través de una fórmula de reparto.

Esta propuesta tiene las siguientes ventajas:

- a) Reducir los costes de cumplimiento, al disponer un único sistema de gravamen por el Impuesto sobre Sociedades para todas las actividades de las empresas ubicadas dentro de la Unión Europea.
- b) Eliminar la necesidad de determinar precios de transferencia para distribuir el beneficio entre distintas administraciones fiscales. Las operaciones intragrupo no se computan. No será necesario acudir a procedimientos complejos de valoración ni se plantearán conflictos para su determinación.
- c) Integrar todos los resultados de las empresas que consoliden, incluyendo beneficios y pérdidas.
- d) Evitar problemas de doble imposición. Una misma renta no se atribuirá a distintas jurisdicciones. Una vez determinada la base imponible global del grupo, se distribuye entre las distintas administraciones de acuerdo con una fórmula de reparto.
- e) Evitar problemas derivados de normas discriminatorias o restrictivas de las libertades fundamentales de circulación del TCE.

La base común consolidada podría elaborarse a partir de los siguientes principios generales:

- 1º) Normas comunes armonizadas para la determinación de la base imponible de las sociedades.
- 2º) Obligación de formular bases imponibles consolidadas para los grupos de empresas que opten por el sistema.
- 3º) La opción por la tributación consolidada obliga a integrar en el sistema a todas las sociedades del grupo y a todos los centros de actividad de cada sociedad de dicho grupo cuando se ubiquen en el territorio de la Unión Europea.
- 4º) La base común consolidada resultará de la suma de las bases imponibles individuales de cada miembro del grupo determinadas de acuerdo con las normas comunes armonizadas.
- 5º) La base común consolidada positiva se distribuirá entre todas las jurisdicciones en que el grupo tiene establecimientos sobre la base de una fórmula de reparto.

- 6º) La base común consolidada negativa se podrá compensar con bases positivas determinadas con posterioridad.
- 7º) El perímetro de consolidación debe determinarse por la existencia conjunta de participaciones en el capital significativas, de control sobre la sociedad y de derecho a participación en beneficios.
- 8º) La fórmula de reparto de la base imponible entre administraciones fiscales deberá basarse en factores productivos y magnitudes que sean relevantes para acreditar la presencia en cada jurisdicción, tales como mano de obra, activos o volumen de ventas. Es necesario considerar la medida en que la fórmula deba disponer de modalidades específicas para los sectores económicos que así lo requieran por las características especiales de su actividad (financiero, asegurador, petróleo, navegación, transporte, etc.).
- 9º) La administración del sistema debe basarse en las siguientes premisas:
- Sistema de ventanilla única, de tal forma que todo el grupo se relacione con una única administración para la gestión del sistema de base común consolidada y su distribución entre jurisdicciones.
 - Determinación de una autoridad fiscal principal para las relaciones tributarias del grupo.
 - Período mínimo obligatorio de permanencia en el sistema después de optar por el mismo.
 - Sistema de interpretación y solución de controversias común.
 - Sistemas de gestión e inspección tributaria conjuntas para determinar la base común consolidada y controlar la aplicación de la fórmula de reparto.

4. Soluciones específicas

Actualmente, existen tres directivas de armonización del Impuesto sobre Sociedades.

4.1. Directiva de armonización del régimen fiscal de operaciones de reestructuración empresarial

La primera es la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una Sociedad Europea y de una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro. Esta norma (que acaba de ser refundida con sus modificaciones posteriores por la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009) ha tenido por objeto favorecer los procesos de integración empresarial a través del diferimiento fiscal de las plusvalías que pudieran ponerse de manifiesto en las transmisiones patrimoniales y de valores necesarias para llevar a cabo las operaciones de reorganización empresarial cubiertas por su ámbito de aplicación.

Es posible profundizar en la armonización de este ámbito de tributación de las sociedades. En primer lugar, debería extenderse el ámbito subjetivo de aplicación, ahora limitado a las formas sociales que se relacionan en el anexo de la propia Directiva. Debería abarcar a todos los sujetos pasivos de este impuesto.

Por otra parte, cabría extender su aplicación a las operaciones de aportación no dineraria o, como alternativa, eliminar el requisito exigido en operaciones de transmisión de activos y escisión parcial consistente en exigir que los activos transmitidos constituyan una rama de actividad. La transposición nacional de este concepto no ha sido uniforme y crea dificultades en la práctica. Su delimitación en casos concretos crea dudas entre los contribuyentes y las administraciones fiscales. También podrían cubrirse las operaciones de devolución de aportaciones no dinerarias a los

socios, cuando estos deciden separarse de la sociedad al no compartir determinadas modificaciones en los estatutos sociales, incluidas las relativas al objeto social.

La tributación ligada a los cambios de residencia fiscal también puede ser objeto de armonización. La Directiva ya cubre el supuesto de cambio de domicilio social de la Sociedad Europea y de la Sociedad Cooperativa Europea que determine tal cambio de estatuto tributario. Sin embargo, no se refiere la norma armonizada al resto de entidades. Tampoco se resuelve la tributación de las plusvalías latentes ligadas a los activos de la entidad que cambia de domicilio social que no queden afectos a un establecimiento permanente en el Estado de origen. En la actualidad, hay Estados miembros que exigen un impuesto con ocasión de la salida de la sociedad que plantea dudas sobre su compatibilidad con las libertades fundamentales recogidas en el TCE.

Finalmente, hay diversas cuestiones técnicas que requieren solución a través de la enmienda de la Directiva. En particular, la laguna relativa a las normas de valoración de los títulos recibidos en canjes de valores por la entidad adquirente y, en caso de aportaciones de activos, los transmitidos por la entidad adquirente. Por otra parte, debería eliminarse la derogación que permite no aplicar la Directiva a los supuestos en que la operación involucre a sociedades sujetos pasivos del impuesto en su Estado de residencia pero que tienen la consideración de transparentes a efectos fiscales en el Estado donde se ubican sus socios o partícipes.

4.2. Directiva sobre régimen fiscal de sociedades matrices y filiales

La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, tiene por objeto eliminar la doble imposición internacional sobre dividendos. De acuerdo con la misma, el Estado de la sociedad filial no puede gravar con retención en origen el pago del dividendo realizado por esta a su sociedad matriz procedente de otro Estado miembro. Adicionalmente, la sociedad matriz debe tener derecho a la exención del dividendo en su Estado de

residencia o a la deducción de los impuestos satisfechos por su entidad filial por los beneficios que distribuye. Esta última deducción tiene como límite el propio impuesto que grava a la matriz y que se determina sobre dicha renta.

La reforma operada por esta norma a través de la Directiva 2003/123/CE ha supuesto una actualización de su contenido. Aun así, es posible profundizar en la armonización de este ámbito del Impuesto sobre Sociedades de diversas formas.

En primer lugar, como sucede con la Directiva de reestructuraciones, debería extenderse su ámbito de aplicación a cualquier sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades.

En la actualidad, la condición de matriz o filial deriva de participaciones en el capital iguales o superiores al 10%. Cabría reducir dicho porcentaje al 5% y aclarar que el mismo puede determinarse a través de participaciones indirectas. En cuanto al período mínimo de mantenimiento de la participación de dos años que los Estados miembros pueden exigir, convendría reducirlo a uno.

Por otra parte, la armonización de la tributación de rentas de participaciones no es completa. Debería contemplarse la eliminación de la doble imposición ligada a las plusvalías derivadas de la transmisión de acciones o participaciones así como la deducción fiscal de las correcciones de valor por deterioro.

Finalmente, debería coordinarse con la Directiva de régimen fiscal de intereses y cánones. Cuando un pago dejara de reputarse como interés o canon por aplicación de la regla de exclusión de esta última Directiva, dadas las condiciones particulares de la operación o por tratarse de un montante que exceda del que se hubiera pactado entre partes independientes, debería ser posible su recalificación a efectos fiscales como distribución de beneficios y permitir la aplicación de la Directiva matriz-filial. Convendría admitir también que las dudas o problemas de aplicación de estas disposiciones pudieran resolverse a través de los procedimientos de acuerdo entre autoridades fiscales previstos en el Convenio 90/436/CEE relativo a la

supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

4.3. Directiva sobre régimen fiscal de pagos en concepto de intereses y cánones

La Directiva 2003/49/CE, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, tiene por objeto la eliminación de la doble imposición internacional de pagos por tales conceptos entre entidades asociadas a través de la exención de retenciones en el Estado fuente.

El ámbito subjetivo de aplicación de esta Directiva es menor que en el caso de las otras dos Directivas de armonización antes referidas. Ni siquiera incluye a la Sociedad Europea ni a la Sociedad Cooperativa Europea. Es necesario extender el campo de aplicación a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Al menos, debe equiparse su marco al de las otras dos Directivas mencionadas.

En cuanto a la limitación de su aplicación a pagos entre entidades asociadas, no fue esta la idea original de la Comisión en su propuesta. Los problemas de doble imposición internacional están presentes en todos los pagos entre sociedades independientes. El régimen fiscal aplicable a todos estos debería estar armonizado. Al menos, las condiciones de asociación, que ahora requieren una participación directa del 25%, deberían equiparse a los previstos en la Directiva matriz/filial, incluidos los requisitos relativos al período de mantenimiento de la inversión.

Por otra parte, debe coordinarse con la Directiva matriz/filial en los términos antes indicados.

5. Hacia una mayor coordinación de la política fiscal en la Unión Europea

La competencia fiscal perjudicial produce graves distorsiones sobre la asignación de recursos económicos y pérdidas recaudatorias importantes.

También limita la soberanía fiscal de los Estados. Esta limitación de capacidad de decisión implica estructuras tributarias inadecuadas, con redistribuciones de esfuerzo fiscal ineficientes e injustas. Existe consenso sobre la excesiva tributación de las rentas del trabajo y sus efectos perniciosos sobre la creación de empleo. Las posibilidades de hacer frente a las consecuencias negativas de la competencia fiscal perjudicial a través de medidas nacionales son muy limitadas. La Unión Europea ofrece una plataforma adecuada para realizar un esfuerzo coordinado.

Debe apoyarse activamente el proyecto del Consejo de Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas. Al mismo tiempo, es importante coordinar estos esfuerzos con los pilotados desde la OCDE.

Hay diversas medidas que pudieran adoptarse para reforzar el papel de estos trabajos. En primer lugar, es necesario clarificar y profundizar en los criterios que permitan identificar una medida tributaria como perjudicial. Inicialmente, los trabajos arrancan de un compromiso político entre Estados miembros y la inexistencia de propuestas de normas obligatorias que requirieran el acuerdo unánime ha permitido hacer progresos. Sin embargo, el proceso debería estandarizarse y atribuirse a la Comisión Europea un papel de mayor protagonismo en la toma de decisiones. Esta solución refuerza la necesidad de dotarse de unos criterios consensuados y sólidos de evaluación.

Por otra parte, estas políticas fiscales deben estar presentes en la definición de las relaciones de la Unión Europea con terceros países. No tiene mucho sentido prestar ayuda financiera respecto de quienes adoptan posturas y políticas que perjudican las finanzas de los Estados europeos. En concreto, se debe fomentar la participación activa de países terceros en el proceso de coordinación de políticas fiscales dirigido a erradicar regímenes preferenciales nocivos e injustificados.

Las políticas de cooperación al desarrollo y los acuerdos internacionales de inversiones y apoyo recíproco deben condicionarse a la adopción de prácticas de buen gobierno, caracterizadas por la transparencia, el intercambio de información y una competencia fiscal justa. De la misma manera, los acuerdos de acceso de terceros Estados o territorios a los

mercados europeos deben quedar sujetos a una coordinación y cooperación fiscal activas, con el objeto de evitar distorsiones a su adecuado funcionamiento.

Anexo

Impuesto sobre sociedades tipos de gravamen en los estados miembros de la unión europea

| ESTADO MIEMBRO | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| ALEMANIA | 38,3 | 38,7 | 38,7 | 38,7 | 29,8 | 29,8 |
| AUSTRIA | 34,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| BÉLGICA | 34,0 | 34,0 | 34,0 | 34,0 | 34,0 | 34,0 |
| BULGARIA | 20,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 10,0 | 10,0 |
| CHIPRE | 15,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 | 10,0 |
| CHECA REPÚBLICA | 28,0 | 26,0 | 24,0 | 24,0 | 21,0 | 20,0 |
| DINAMARCA | 30,0 | 30,0 | 28,0 | 28,0 | 25,0 | 25,0 |
| ESLOVAQUIA | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 |
| ESLOVENIA | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 23,0 | 22,0 | 21,0 |
| ESPAÑA | 35,0/30 | 35,0/30 | 35,0/30 | 32,5/27,5 | 30,0/25,0 | 30,0/25,0 |
| ESTONIA | 26,0 | 24,0 | 23,0 | 22,0 | 21,0 | 21,0 |
| FRANCIA | 35,4 | 35,0 | 34,4 | 34,4 | 34,4 | 34,4 |
| FINLANDIA | 29,0 | 26,0 | 26,0 | 26,0 | 26,0 | 26,0 |
| GRECIA | 35,0 | 32,0 | 29,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| HUNGRÍA | 17,6 | 17,5 | 17,5 | 21,3 | 21,3 | 21,3 |
| IRLANDA | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| ITALIA | 37,3 | 37,3 | 37,3 | 37,3 | 31,4 | 31,4 |
| LETONIA | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 |
| LITUANIA | 15,0 | 15,0 | 19,0 | 18,0 | 15,0 | 20,0 |
| LUXEMBURGO | 30,4 | 30,4 | 29,6 | 29,6 | 29,6 | 28,6 |

| | | | | | | |
|-------------------------|------|------|------|------|------|------|
| MALTA | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 | 35,0 |
| PAÍSES BAJOS | 34,5 | 31,5 | 29,6 | 25,5 | 25,5 | 25,5 |
| POLONIA | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 |
| PORTUGAL | 27,5 | 27,5 | 27,5 | 26,5 | 26,5 | 26,5 |
| REINO UNIDO | 30,0 | 30,0 | 30,0 | 30,0 | 30,0 | 28,0 |
| RUMANIA | 25,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 |
| SUECIA | 28,0 | 28,0 | 28,0 | 28,0 | 28,0 | 26,3 |
| MEDIA UE-27 | 27,0 | 25,5 | 25,3 | 24,5 | 23,6 | 23,5 |
| MEDIA UE-25 | 27,4 | 26,3 | 26,0 | 25,5 | 24,4 | 24,4 |
| MEDIA UE-16 | 29,8 | 28,4 | 28,0 | 27,1 | 26,0 | 25,9 |