

# **LEXISLACIÓN ORIXINARIA E DERIVADA SOBRE A HARMONIZACIÓN FISCAL DIRECTA NA UNIÓN EUROPEA**

ANDRÉS FERNÁNDEZ MÉNDEZ  
Departamento de Economía Aplicada  
Facultade de Ciencias Económicas e Empresariais  
Universidade de Santiago de Compostela

*Recibido:* 25 xuño 2001  
*Aceptado:* 17 xuño 2002

## **1. INTRODUCCIÓN**

Neste documento tratamos de analiza-las distintas normas do Dereito Comunitario relativas ó proceso de harmonización fiscal no Imposto sobre Sociedades. Para acadalo debemos consultar dúas fontes do Dereito Comunitario: o Dereito Orixinario e o Dereito Derivado. O período analizado é o comprendido entre a sinatura do Tratado de Roma (1957) e a actualidade.

## **2. DEREITO ORIXINARIO E DEREITO DERIVADO**

Ó falarmos de Dereito Comunitario temos que lembra-la diferenca existente entre o Dereito Orixinario e o Dereito Derivado. O Dereito Orixinario abrangue os tratados consultivos das comunidades europeas e mailas normas convencionais que poidan telo modificado (por exemplo: a Acta única ou o Tratado de Maastricht).

O Dereito Comunitario Orixinario integra normas xurídicas internacionais de natureza material e formal, ás que se lles atribúe unha dimensión “constitucional” por estableceren os principios, determina-las competencias, construí-lo sistema institucional e distribuír poderes e funcións, sen que por iso se vexa privado de entrar en regulacións moito máis específicas que podían efectuarse mediante o Dereito Derivado. Correlativamente, ó Dereito Comunitario Orixinario garáteselle a súa preeminencia sobre calquera outra norma.

O Dereito Comunitario Derivado abrangue, por exclusión, tódalas normas comunitarias distintas dos aludidos tratados e que teñen o seu fundamento, o seu alcance e os seus límites previstos nelas mesmas.

Analizando as orixes da harmonización da imposición directa no Dereito Comunitario, atopámonos con que ten a súa orixe no Tratado de Roma. Este tratado considera como un dos seus obxectivos fundamentais a libre circulación de persoas, servicios e capitais dentro das fronteiras dos países integrados na Comunidade. No artigo 67 do Tratado establécese como obxectivo a eliminación progresiva das restriccións que pesan sobre os movementos de capital dentro das fronteiras

comunitarias e das discriminacións relacionadas coa nacionalidade ou coa residencia dos investidores, ou co lugar no que se realicen os investimentos.

Nas “disposicións finais” do Tratado faise referencia de xeito residual ós impostos directos, ós que se alude no artigo 98 por exclusión dos indirectos. Máis explícito é o artigo 100, que considera necesaria a aproximación da lexislación que afecta ó libre establecemento ou ó funcionamento do mercado común, o que cabe interpretar como un recoñecemento da necesidade de harmonizala imposición directa. Na mesma liña incide o artigo 101 referíndose á aproximación da lexislación que distorsione a competencia.

Nun ámbito distinto, o artigo 220 require dos estados membros o establecemento de negociacións para evita-la dobre imposición de residentes e de empresas, mentres que o 221 o fai para concederlle-lo mesmo trato ós residentes na Comunidade no referente á participación no capital de empresas de cada país.

Tratando de atopar explicacións razoables para o evidente atraso no proceso de harmonización dos impostos directos, xunto coas razóns económicas que avalaban a prioridade da imposición directa poden atoparse motivacións políticas e socioeconómicas. Por un lado, a resistencia dos estados membros a ceder parte da súa soberanía tributaria que implica todo proceso de harmonización; por outro lado, a variación no reparto da carga tributaria entre capital e traballo, coas consecuencias que dela se derivan. No mesmo sentido, ó longo das últimas décadas reforzouse notablemente o papel dos impostos directos como principal instrumento de política conxuntural en mans dos estados, o que provocou unha importante ralentización no proceso de harmonización da imposición directa.

En definitiva, tódalas causas apuntadas conduciron a que, en materia de harmonización directa, o Dereito Comunitario se defina como Dereito Proposto e non como Dereito Derivado.

### 3. PRINCIPAIS NORMAS DE DEREITO DERIVADO

No que atinxe ó Dereito Derivado, en materia de harmonización da imposición empresarial directa, este pódese clasificar nos cinco grupos temáticos recollidos de seguido.

◆ *Política empresarial comunitaria: mellora da contorna empresarial e apoio á empresa, particularmente ás pemes:*

- a) Decisión do Consello, de 14 de xuño de 1993, relativa a un programa plurianual de accións comunitarias para reforza-los eixes prioritarios e para garanti-la continuidade e a consolidación da política empresarial na Comunidade, en particular a favor das pequenas e medianas empresas (pemes).
- b) Recomendación da Comisión, de 25 de maio de 1994, relativa ó réxime fiscal das pequenas e medianas empresas.

◆ *Política empresarial comunitaria: fomento da actividade transfronteiriza das empresas no seo da UE:*

a) Operacións de concentración de empresas e de reestructuración das súas actividades:

- Directiva do Consello, de 23 de xullo de 1990, relativa ó réxime fiscal común aplicable ás fusionés, escisións, contribucións de activos e trocos de accións realizados entre sociedades de diferentes estados membros.
- Proposta de Directiva, de 26 de xullo de 1993, pola que se modifica a Directiva 90/434/CEE, relativa ó réxime fiscal común aplicable ás fusionés, escisións, contribucións de activos e trocos de accións realizados entre sociedades de diferentes estados membros.

b) Empresas asociadas:

- Directiva, de 23 de xullo de 1990, relativa ó réxime fiscal común aplicable ás sociedades matrices e ás filiais de estados membros diferentes.
- Proposta de Directiva do Consello, de 26 de xullo de 1993, pola que se modifica a Directiva 90/435/CEE, relativa ó réxime fiscal común aplicable ás sociedades matrices e ás filiais de estados membros diferentes.
- Convenio, de 23 de xullo de 1990, relativo á supresión da dobre imposición en caso de corrección dos beneficios de empresas asociadas.
- Proposta de Directiva do Consello, de 24 de xaneiro de 1991, relativa a un réxime polo que as empresas asumen as perdas rexistradas polos seus establecementos permanentes e as súas filiais situados noutros estados membros.
- Proposta modificada de Directiva do Consello, de 10 de xuño de 1993, relativa ó réxime fiscal común aplicable ós pagamentos de xuros e ós canons efectuados entre sociedades matrices e as súas filiais de estados membros diferentes.
- Proposta de Directiva do Consello, de 4 de marzo de 1998, relativa a un réxime fiscal común aplicable ós pagamentos de xuros e ós canons efectuados entre sociedades asociadas de diferentes estados membros.

◆ *Aproximación das normas nacionais do Imposto de Sociedades:*

- Proposta de Directiva do Consello, de 11 de setembro de 1984, relativa á harmonización das lexislacións dos estados membros sobre o réxime fiscal de compensación de perdas das empresas.
- Anteproxecto de Proposta de Directiva, de marzo de 1998, sobre a harmonización das regras de determinación dos beneficios impositivos das empresas.

◆ *Cooperación en materia de xestión tributaria:*

- Directiva do Consello, de 19 de decembro de 1977, relativa á asistencia mutua entre as autoridades competentes dos estados membros no eido dos impostos directos.
- Proposta de Directiva do Consello, de 10 de febreiro de 1989, pola que se modifica a Directiva 77/799/CEE relativa á asistencia mutua entre as autoridades

competentes dos estados membros no eido dos impostos directos e do Imposto sobre o Valor Engadido.

- Directiva do Consello, de 10 de xuño de 1991, relativa á prevención da utilización do sistema financeiro para o branqueo de capitais.
- Proposta de Decisión, de 3 de decembro de 1981, pola que se establece un procedemento de información e de consulta previa en materia tributaria.

◆ *Outras medidas en eidos externos ó tributario: dereito de sociedades:*

- 3ª Directiva, de 9 de outubro de 1978, relativa á fusión entre sociedades anónimas.
- 4ª Directiva, de 25 de xullo de 1978, relativa ás contas anuais das sociedades.
- 6ª Directiva, de 17 de decembro de 1982, sobre acordos de disolución, escisión ou división de sociedades anónimas.
- Regulamento, de 25 de xullo de 1985, sobre a Agrupación Europea de Interese Económico.
- Proposta de regulamento, de 30 de xuño de 1970, referente ó Estatuto da Sociedade Europea.

O primeiro grupo recolle unha serie de medidas que tratan de mellora-lo ámbito no que se moven as empresas da UE en xeral e as pemes en particular.

En canto ó réxime fiscal das pemes, o problema tratado pola Comisión é o da fiscalidade das empresas individuais e as sociedades personalistas. Estas empresas están suxeitas, polo xeral, ó Imposto sobre a Renda. A progresividade deste imposto é tal que os tipos marxinais adoitan ser superiores ó tipo do Imposto sobre Sociedades. Xérase deste xeito unha distorsión na competencia das empresas que recibirán un trato fiscal diferente segundo a súa forma xurídica. Para resolver este problema, a Comisión non propón unha medida concreta, pero si apunta dúas que nalgunha medida foron xa aplicadas por algúns países comunitarios: o dereito destas empresas a optaren polo Imposto sobre Sociedades ou pola limitación da carga fiscal aplicable ós beneficios reinvestidos a un tipo comparable ó do Imposto sobre Sociedades.

O segundo grupo fai referencia ás normas aprobadas con relación á eliminación daquelas trabas fiscais que se opoñen ó desenvolvemento da actividade transfronteiriza das empresas. Algunhas destas deficiencias foron corrixidas a través de convenios bilaterais de dobre imposición asinados polos países da UE, pero non proporcionaron unha solución definitiva debido á diversidade dos seus contidos e a que non abranguen a totalidade das relacións bilaterais entre estados membros.

A Directiva de 23 de xullo de 1990 regula o réxime fiscal común aplicable ás fusionés, escisións, contribucións de activos e trocos de accións realizados entre sociedades de diferentes estados membros, para non desalentar este tipo de operacións e fomenta-la constitución de sociedades transnacionais, estendendo beneficios fiscais a tales operacións.

En realidade constatouse a existencia dunha serie de disposicións fiscais que poden desincentiva-las actividades no seo das empresas asociadas. Podemos destacar entre elas as seguintes:

- a) A aplicación de retencións na orixe ós dividendos distribuídos pola filial dun estado membro á súa sociedade matriz noutro estado membro.
- b) A dobre imposición do beneficio obtido por unha filial, xa gravado polo imposto, cando é distribuído á matriz situada noutro estado membro.
- c) A dobre imposición derivada de readaptacións efectuadas polos estados membros nos prezos de transferencia, de acordo con normas e procedementos diferentes.
- d) A ausencia de disposicións nacionais que lle permiten a unha empresa efectuar unha compensación entre os beneficios e as perdas dos seus establecementos permanentes ou das súas filiais no estranxeiro.
- e) A aplicación de retencións na orixe ós xuros ou canons de sociedades matrices situadas en estados membros diferentes.

A Directiva de 23 de xullo de 1990, sobre o réxime fiscal común aplicable ás sociedades matrices e ás súas filiais de estados membros diferentes, propón que, para evita-la dobre imposición dos beneficios distribuídos pola filial a favor da matriz, o estado da sociedade matriz ten dúas opcións: non gravar estes beneficios ou gravalos pero permitindo á súa vez unha deducción na cota do imposto pagado pola filial en relación con eses beneficios, así como a deducción da retención na orixe permitida polo estado de residencia da filial (de acordo con algunhas excepcións), sempre dentro dos límites do imposto nacional correspondente.

Outro dos problemas que desincentivan a asociación de empresas no plano comunitario é a dobre imposición derivada dos axustes efectuados polos estados membros nos prezos de transferencia. Esta dobre imposición prodúcese nas relacións entre empresas asociadas nas que as súas transaccións se realizan a prezos distintos ós do mercado. As administracións fiscais poden corrixir estes prezos se consideran que non se corresponden cos que se fixarían entre empresas independentes en condicións competitivas. Cando o aumento dun prezo, considerado demasiado baixo pola administración fiscal dun estado, non se vexa acompañado por unha diminución equivalente na base impositiva no outro estado, prodúcese un fenómeno de dobre imposición que distorsiona a libre competencia e os movementos de capitais intracomunitarios.

Para corrixir-la distorsión derivada do feito de que unha empresa non poida compensar beneficios e perdas dos seus establecementos permanentes ou das súas filiais no estranxeiro, a proposta de 24 de xaneiro de 1991 establece un réxime fiscal común que se basea nas seguintes disposicións:

- a) A asunción das perdas dos establecementos permanentes situados noutro estado membro poderase efectuar segundo a elección do estado membro onde radica a

- sede principal polo método de imputación ou polo de deducción das perdas con posterior incorporación.
- b) O método de imputación consiste en incluír na base impoñible da empresa os resultados, positivos ou negativos, de tódolos seus establecementos permanentes situados noutro estado membro e deducir na cota o imposto pagado por estes.
  - c) Os resultados do establecemento permanente ou dunha filial determinaranse de acordo coas normas do dereito do estado membro no que radican.
  - d) Esta normativa poderase estender a terceiros países, sempre que non sexa en condicións máis favorables cás que se lles apliquen ós establecementos permanentes e ás filiais situados nos demais estados membros.

O 24 de xaneiro de 1991 tamén foi publicada unha directiva na que se regulaba o réxime fiscal común aplicable ós pagamentos de xuros e canons. Esta proposta foi modificada por outra da Comisión con data 10 de xuño de 1993. O seu obxectivo é a corrección dos obstáculos que dificultan o pagamento de dereitos e de xuros dentro dos grupos de sociedades. Mentres que dentro dun estado estes pagamentos se efectúan sen retención ningunha, na maioría das relacións internacionais soméntense a unha retención con tipos moi variados.

En canto ó terceiro grupo, cabe sinalar que o obxectivo de realización do mercado interior esixe elimina-las diverxencias nas condicións fiscais que teñen unha incidencia sensible nas decisións de investimento e na competencia das empresas. O Imposto sobre Sociedades é, sen dúbida, unha figura impositiva que pode distorsiona-las decisións de localización, volume, natureza e financiamento do investimento. Ademais, a importancia destas distorsións pode ser diversa entre os distintos estados membros, dando lugar a diverxencias na carga fiscal por este imposto, que poden falsea-la competencia entre as empresas europeas.

No referente ó cuarto grupo, cómpre dicir que a harmonización lexislativa do Imposto sobre Sociedades nos países da UE podería resultar inoperante se non estivese acompañada dunha cooperación en materia de xestión tributaria que impedisese a evasión e a fraude fiscais. Por iso, entre as preocupacións constantes da Comisión atópanse os fenómenos de evasión e de fraude fiscal que se producen no plano internacional, facendo que esta sexa unha das áreas fiscais na que aparecen publicados unha maior cantidade de traballos.

O último grupo recolle medidas non tributarias. Sinalaremos que no campo do dereito de sociedades elaborouse un conxunto de normas que, na medida en que supoñen unha harmonización das estruturas xurídicas das sociedades, e aínda que non pertencen ó eido fiscal, poden ter unha considerable influencia no Imposto sobre Sociedades. Entre elas destacan:

- A 3ª Directiva, de 9 de outubro de 1978, sobre fusión de sociedades.
- A 4ª Directiva, de 25 de xullo de 1978, relativa ás contas anuais de determinadas formas de sociedade.

- A 6ª Directiva, de 17 de decembro de 1982, sobre acordos de disolución, escisión ou división de sociedades.
- O Regulamento, de 25 de xullo de 1985, sobre a Agrupación Europea de Interese Económico.
- A Proposta de Regulamento, de 30 de xuño de 1970, referente ó Estatuto da Sociedade Europea.

A modo de resumo debemos sinalar que o enfoque común no que se fundamentan as medidas lexislativas se basea nos seguintes principios:

- 1) Acepta-la posibilidade de competencia fiscal naquelas situacións nas que non resulte lesiva.
- 2) Eliminación da competencia sector por sector, só onde sexa prexudicial.
- 3) Respecta-las preferencias nacionais, dándolle prioridade á vía da coordinación.

As propostas concretas limitáanse sobre todo ó campo da tributación internacional de pagamentos de xuros e de canons e ó fomento da cooperación e asistencia mutua entre autoridades fiscais.

#### 4. CONCLUSIÓNS

A modo de conclusión debemos dicir que, logo de analiza-la lexislación comunitaria, practicamente non se dictou ningunha directiva referida expresamente á normativa das grandes figuras da imposición directa (Imposto sobre Sociedades e Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas), agás as referidas a uns aspectos moi particulares do Imposto sobre Sociedades como son os relativos ás fusionés, escisións ou reparto de dividendos entre matrices e filiais, o código de conducta que pretende elimina-la competencia fiscal desleal entre empresas, etc. Polo tanto, debería existir unha maior coordinación entre os estudos teóricos (realizados por distintos grupos de expertos por encargo da Comisión Europea) da harmonización fiscal directa no seo da UE e as medidas lexislativas adoptadas polas diversas institucións comunitarias.

#### BIBLIOGRAFÍA

- CALLE SÁIZ, R. (1990): *La armonización fiscal europea: un balance actual*. Madrid: AC.
- COMISIÓN DAS COMUNIDADES EUROPEAS (1980): "Report on the Scope for Convergence of Tax Systems in the Community", *Bulletin of the EEC*, (supl. 1).
- COMISIÓN DAS COMUNIDADES EUROPEAS (1998): *Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios*.
- COM (89) 60 FINAL, 8 de febreiro de 1989.
- CORONA, J.F. (1989): *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*. Barcelona: Ariel.

- HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M. (2000): “El Derecho fiscal comunitario”, en: *Derecho Comunitario Material*. Madrid: McGraw-Hill.
- VILLAR EZCURRA, M. (1997): “Integración económica y fiscalidad”, *Comunidad Europea Aranzadi*, núm. 12, pp. 37-49.