

La posible evolución futura del Sistema Fiscal Español

M.^a José Prieno Jano.

Dpto. de Economía Aplicada (Hacienda Pública)
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Valladolid.

I. INTRODUCCION

La aprobación del Libro Blanco de la Comisión sobre la realización del mercado interior por parte del Consejo Europeo de jefes de Estado o de Gobierno, reunido en Milán en junio de 1985, marcó un cambio decisivo en el progresivo proceso de integración europea. El Acta Única, que entró en vigor en 1987 tras ser ratificada por los parlamentos nacionales, consagra en los Tratados europeos el objetivo del mercado interior. El Acta Única es, pues, la primera modificación de los tratados de la Comunidad Europea. A través de su artículo 13, se introduce en el Tratado de la CEE el artículo 8A, que define el mercado interior como "un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada". La fecha prevista para la realización del mercado estaba marcada para el 31 de diciembre de 1992, y el mismo se ha visto completado a principios de 1993. Para la creación de este mercado interior la fiscalidad fue uno de los grandes temas de discusión y en el que las decisiones fueron lentas y difíciles. Las medidas que se adoptaron se refieren básicamente a los impuestos indirectos porque son éstos los que originan los controles en las fronteras entre los Estados miembros.

Ante estas premisas, el actual objetivo comunitario es alcanzar la Unión económica y monetaria como paso siguiente hacia la final

integración europea. El marco legislativo básico es el tratado de la Unión, firmado en Maastricht, y sus objetivos no inciden sobre la fiscalidad en tanta medida como la consecución del mercado único. Por esta razón, al tratar el futuro de la fiscalidad comunitaria se ha de incidir en las cuestiones que quedaron pendientes a la hora de constituir el mercado único.

En este trabajo se pretende ofrecer una visión de la posible evolución futura de la fiscalidad española. Para ello se divide en tres apartados:

- En el primero se plantea esquemáticamente cual es el estado actual del proceso de armonización fiscal europea. La construcción europea exige la aprobación de disposiciones fiscales comunes para evitar los riesgos de distorsiones de mercado, de competitividad fiscal y de evasión a que podría dar lugar la liberalización total de los movimientos de personas, capitales y mercancías.
- La segunda parte se dedica a las reformas inmediatas del sistema fiscal español. La más inminente es la aprobación de la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades, pero hay planteadas sobre la mesa modificaciones puntuales en otros impuestos.
- La tercera parte del trabajo ofrece una visión distinta de la reforma tributaria. En los procesos de discusión sobre las modificaciones de los impuestos suelen encontrarse los intereses a corto plazo con lo que los

estudiosos de la Hacienda Pública plantean como necesario desde posiciones teóricas. Aunque estas últimas se suelen dejar de lado en la mayoría de las ocasiones es importante conocerlas porque, tarde o temprano, acabarán por tomarse en consideración.

II. REFORMAS EN CURSO EN EL ÁMBITO DE LA CEE

Desde hace ya algunos años, la orientación de nuestro sistema tributario está siendo condicionada por la integración de España en las Comunidades Europeas y la consolidación de estas últimas. El aspecto más perceptible para los ciudadanos de este condicionamiento fue la reducción del tipo de gravamen del IVA que grava la adquisición de automóviles, pero el condicionamiento, más bien subordinación, de nuestro sistema fiscal a las normas comunitarias va mucho más lejos. Es de gran importancia conocer cual es el papel que las instituciones comunitarias dan a la fiscalidad para poder prever la dirección que nuestros impuestos tomarán en los próximos años.

2.1. FUNDAMENTO DE LAS MEDIDAS DE ARMONIZACIÓN FISCAL.

El Tratado de la CEE exige establecer las normas necesarias para suprimir los obstáculos a la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros. En este sentido el Tratado exige que se adopten las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y los impuestos indirectos en la medida en que esta armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior. Concretamente, uno de los tres grandes capítulos del Libro blanco, que constituye un catálogo de las medidas que se consideran necesarias para la creación del mercado interior, está dedicado a la fiscalidad. Las medidas contenidas en él se refieren únicamente a los impuestos indirectos, es decir se contempla de forma expresa la necesidad de armonizar los impuestos indirectos. Esto es debido a que son éstos, los impuestos indirectos, los que originan los controles en las fronteras entre Estados miembros. Uno de los principales motivos de estos controles versa en la necesidad de recaudar o controlar el

IVA o los impuestos sobre consumos específicos, de tal forma que mientras siga habiendo diferencias importantes en los tipos de tales impuestos, los estados miembros deberán efectuar controles en los pasos fronterizos para cerciorarse de que perciben los ingresos fiscales que les corresponden y evitar los fraudes que puedan generarse.

Por el contrario, el fundamento de las medidas de armonización en materia de fiscalidad directa es de carácter muy general, porque hay que buscarlo en la norma del Tratado de Roma que exige la aproximación de aquellas disposiciones que incidan en el establecimiento o funcionamiento del mercado común. Los impuestos directos, a diferencia de los indirectos, no requieren controles en las fronteras. No obstante, existen disposiciones nacionales que establecen en cierto modo fronteras invisibles o barreras para la cooperación entre empresas de Estados miembros distintos.

Pero la armonización se ha visto limitada sobre todo por la interpretación dada al concepto de incidencia efectiva, esto es, el grado en que la diferencia entre los impuestos directos de los Estados miembros supone un tratamiento distinto para las empresas. Sin embargo, cada vez se admite en mayor medida que tan importantes son para la posición competitiva de una empresa los impuestos indirectos como aquellos que recaen directamente sobre sus beneficios o sobre su capital.

La armonización fiscal europea es un proceso lento y plagado de obstáculos. La razón estriba en que los Estados miembros desean conservar el poder de establecer y regular sus propios tributos y no transmitirlo a las instituciones comunitarias.

2.2. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

La actual regulación comunitaria del IVA ya vigente en todos los países comunitarios es un equilibrio entre la situación anterior a 1993 y la situación final que se espera alcanzar a finales de 1996. La armonización del IVA requiere medidas en dos frentes: los tipos impositivos y el régimen aplicable al comercio intracomunitario.

En cuanto a los tipos impositivos, se hace necesaria la planificación y el acercamiento de los mismos, estableciendo los tipos a aplicar y las bandas de aproximación a los que, en principio, deberán someterse los Estados.

La postura oficial de la Comisión en relación con los tipos de gravamen en el IVA, está

contenida en el Libro blanco de 1985 y en la Comunicación general de 21 de Agosto de 1987.

Para la Comisión, tres son las cuestiones que caben plantearse(1):

- La uniformidad en la delimitación del hecho imponible.
- El número de tipos de gravamen.
- La banda de fluctuación de los tipos.

Por lo que se refiere a la primera cuestión, la Comisión se muestra muy reticente a aceptar la existencia de un tipo cero, lo que implica la devolución del IVA soportado, por atentar de forma expresa contra el principio de generalidad del impuesto. Aunque en algunos países el campo de no aplicación del gravamen es muy importante (Irlanda e Inglaterra) en algunos sectores tales como, bienes de primera necesidad, bienes usados, productos alimenticios, etc; y por otro lado a pesar de su marcado carácter social, la Comisión se opone radicalmente al tipo cero, considerando que estos objetivos sociales, principalmente, pueden lograrse igualmente a través de compensaciones o subvenciones a las categorías sociales más desfavorecidas.

Respecto al número de tipos de gravamen, la Comisión, en 1985, elaboró una Propuesta de Directiva recogida en el Libro blanco, cuya finalidad era la de "congelar" (cláusula stand still) los tipos aplicados en el IVA y en los impuestos sobre consumos específicos en los Estados miembros de la comunidad con los siguientes fines (Fernández, M.S., 1992; pág 157):

- Evitar la proliferación en el número de tipos.
- Evitar mayores diferencias entre los tipos existentes mediante el aumento o disminución del tipo general de IVA hacia un valor representado por la media de los tipos comunitarios, a la vez que elevando o aminorando los tipos reducidos e incrementado (2) para poder tender a la convergencia, de forma que, o bien se reduzca el número de tipos a dos (tipo reducido y tipo general o normal), en países que apliquen tres o más tipos, o bien, se aumente el número de tipos a dos, en los países que empleen un único tipo impositivo.
- Unificar las listas de bienes y servicios sobre los que aplicar los distintos gravámenes.

Si bien, la Comisión sopesaba las ventajas e inconvenientes del establecimiento de un único tipo. En principio un único tipo ofrece la ventaja

teórica en cuanto a su aplicación se refiere, tales como una administración más sencilla, neutralidad en la elección, desincentivos a la evasión; pero plantean algunos inconvenientes prácticos difíciles de salvar, tales como, que en varios Estados miembros ya se estaban utilizando varios tipos. Por ello, lo más razonable ante estas premisas consistiría en la adopción de un sistema con dos tipos de gravamen: uno normal y otro reducido.

En 1987, fue aprobada la propuesta contenida en el Plan Cockfield, en la que se aconsejaba el establecimiento de tan sólo dos tipos con el fin de simplificar el sistema aún más y evitar problemas a las Administraciones tributarias y a sus contribuyentes. Tales tipos responderían a las siguientes características:

- Un tipo reducido, entre el 4 y 9%, a ser posible, preferentemente, entre el 4 y 6% aplicable a bienes y servicios básicos (alimentos, productos energéticos, suministro de agua, libros, transportes etc.)
- Un tipo general, entre el 14 y 20%.

Respecto a la tercera de las cuestiones, en principio, la propuesta inicial de la Comisión europea fue que se aplicasen únicamente dos tipos impositivos, un tipo normal y un tipo reducido. No se exige que los tipos sean los mismos en todos los Estados, sino que estos pueden fluctuar en unas bandas de 5 o 6 puntos. La experiencia de los Estados Unidos, donde las divergencias de los impuestos locales en determinados Estados llegan a un 9%, demuestra que un mercado interior puede soportar ciertas diferencias de imposición.

La oposición de ciertos Estados miembros ha llevado a la situación actual en que, durante el periodo transitorio y en ciertos países (entre ellos España), se siguen aplicando tipos superreducidos. Esta situación desaparecerá en el futuro, en que se habrá de aplicar un tipo normal mínimo del 15% y otro reducido situado en una banda del 4-9%.

En cuanto al régimen del comercio intracomunitario el objetivo final es que el mecanismo que se aplica al IVA dentro de cada Estado se aplique a las transacciones intracomunitarias. Se trata de instaurar un régimen de imposición en el país de origen en que el sujeto pasivo del país en que se consume el producto, y que ha pagado el IVA en el país de entrega de la mercancía, podrá deducirse en su declaración periódica el IVA soportado, con independencia del país de la Comunidad en que haya sido abonado.

Este régimen no obsta para que se mantenga el principio de que los ingresos fiscales pertenecen al Estado miembro en que se produce el consumo final del producto. Ello hace necesario un sistema de compensación o "clearing" que permita a los Tesoros de los Estados miembros percibir las cuotas recaudadas en otro Estado miembro por un producto consumido en su territorio.

Respecto a este sistema de compensación, la Comisión ha elaborado unas propuestas que regularán dicho mecanismo, con los siguientes características(3):

- Creación de un sistema fiable y sólido que permita asignar al Estado miembro al que efectivamente le corresponda, el IVA recaudado en las ventas intracomunitarias, cuando ya no existan las fronteras fiscales.
- El sistema propuesto deberá suponer una carga administrativa mínima para las empresas, incluso deberá ser inferior a las ventajas derivadas de la eliminación de los controles fronterizos.
- El mecanismo de compensación debe insertarse en la medida de lo posible en la ya existente estructura administrativa recaudatoria del impuesto en los diferentes países. En este sentido, deberá minimizarse la carga adicional para las Administraciones fiscales de los diferentes países.
- el sistema de compensación adoptado deberá permitir la implantación de procedimientos de inspección y comprobación fiscales.
- Cualquier sistema de compensación que se proponga deberá poder autofinanciarse.

Ante estas condiciones, la efectividad del sistema de compensación dependerá en buena medida de la fiscalidad y la eficacia de los sistemas de compensación existentes.

Los Estados miembros no aceptaron instaurar este sistema en 1993 debido a que les privaría del control directo de las importaciones en su territorio nacional y de los correspondientes impuestos. Además, el sistema de compensación les pareció demasiado complejo o carente de fiabilidad y abierto al fraude. Por ello se estableció el actual régimen caracterizado por la existencia de las especiales operaciones denominadas adquisición y entrega intracomunitarias.

El futuro del IVA comunitario es el establecimiento del régimen de imposición en origen en que los controles por las Administraciones tri-

butarias de los Estados miembros se realizarán a posteriori, una vez efectuadas las operaciones, y sobre la base de los documentos comerciales usuales que los operadores habrán de conservar y tener a disposición de la Administración correspondiente. El periodo transitorio en que nos encontramos ha de servir a las administraciones tributarias de los Estados miembros para que perfeccionen sus sistemas de intercambio de información y para adaptarse al sistema definitivo. No hay que olvidar que existen operaciones a las que ya se aplica el sistema de imposición en origen, entre las que destacan las adquisiciones realizadas por los consumidores finales en Estados miembros distintos del de su residencia.

2.3. LOS IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS.

En este apartado se recogen un conjunto de impuestos específicos sobre consumo de determinados bienes con considerable capacidad recaudatoria y a los que se les atribuye la función de corregir desequilibrios externos y contribuir a una mejor asignación de los recursos. Estos impuestos en la terminología de la Comunidad se denominan "accisas" distinguiendo cinco fundamentalmente: tabaco, aceites, minerales, vino y cerveza (Edo, 1989).

La armonización de este tipo de impuestos se ha enfrentado a la superación de grandes obstáculos, que se han ido solventando mediante el desarrollo gradual, materializado en grandes periodos transitorios para su aplicación efectiva. Entre los obstáculos con los que se ha enfrentado la Comunidad para armonizar dichos impuestos se citan los siguientes(4):

- Las particularidades económicas y sociales, que hacen difícil la instauración de impuestos específicos sobre productos que con anterioridad han estado exentos de este tipo de tributación. El ejemplo más característico es la oposición italiana a la aplicación de un impuesto sobre el vino.
- Las estructuras de consumo, por cuanto una modificación rápida de estos impuestos puede modificar sustancialmente las estructuras de consumo en algunos países. Esto es particularmente serio e importante en los países del Sur de Europa, donde la dependencia de ciertos productos primarios, susceptibles de ser gravados con impuestos espe-

ciales podría condicionar la evolución de sectores económicos básicos, como ejemplo se puede citar el sector olivarero en Grecia.

- Por lo que hace referencia a las recaudaciones fiscales y la autonomía financiera de los Estados miembros, la armonización puede suponer modificaciones en la recaudación ajenas a las decisiones de los miembros de Hacienda en cada país miembro, condicionando a su vez la estructura de ingresos fiscales de éstos de forma importante, dado el peso relativo que tienen estos impuestos.

En 1972 la Comisión presentó al Consejo un programa de armonización y varios proyectos de directiva para suprimir los impuestos sobre ciertos productos, armonizar la estructura y la base imponible de las restantes accisas, e impedir la creación de otras nuevas.

En 1987, la Comisión elaboró una comunicación, (Com (87)) 320 final de 21 de agosto en la que se desarrollaba el "Plan Cockfield", en el que se plasmaban las líneas generales, y las motivaciones de las propuestas para la "plena realización del mercado interior". En dicha comunicación, además de las propuestas relativas al IVA también se especificaban otras relativas a las accisas, que en síntesis son las siguientes:

- Se planteaba la convergencia de las accisas para evitar que aumenten las divergencias existentes entre los sistemas fiscales de los Estados miembros, y promover su aproximación.
- En cuanto a los tipos en esta propuesta no se habla de aproximación sino de unificación de tipos.
- Evitar la introducción por los Estados miembros de nuevos impuestos especiales.

En 1989, las propuestas presentadas en mayo del mismo año por la Comisión Scrivener modificaron de forma importante el planteamiento de la armonización de las accisas (al igual que el IVA) proponiendo un margen de maniobra para los Estados miembros, en el intento de abandonar la idea de unificación de tipos impositivos, como réplica a la propuesta del Plan Cockfield, por su falta de flexibilidad.

En octubre de 1989, ante las objeciones puestas de manifiesto por los países miembros al Plan Scrivener, la Comisión para Asuntos Fiscales presentó una nueva propuesta (propuestas del Plan Scrivener II), cuya idea principal fue el establecimiento de unos tipos mínimos.

Actualmente, el futuro de las accisas en la Europa comunitaria viene determinado por las siguientes ideas:

- A diferencia del IVA, se mantendrá el sistema de imposición en destino porque estos impuestos sólo se recaudan en una única circunstancia, generalmente en el momento de la comercialización. El medio de hacer compatible este sistema con el mercado único es integrar los regímenes nacionales de suspensión del impuesto y la adopción de un sistema comunitario de depósitos.
- Los impuestos especiales quedan reducidos a los cinco principales; tabacos, derivados del petróleo, bebidas alcohólicas, vino y cerveza.
- El mayor problema se plantea es la armonización de los tipos impositivos. Como en el caso del IVA se permitirá cierta flexibilidad de los tipos, más o menos importante según los productos y siempre que no peligre el principio de la supresión de las fronteras fiscales. Los límites de flexibilidad han de estar determinados teniendo en cuenta la existencia de disparidades regionales en el consumo de bienes sujetos y las exigencias de las políticas de sanidad, de medio ambiente y energética.

2.4. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA QUE GRAVA LA CONCENTRACION DE CAPITALS.

Se trata de tres Directivas conocidas con la denominación de "Droit D'apport", dirigidas a armonizar los aspectos referidos a la constitución y aumento de capital de las sociedades, emisión de acciones y obligaciones, y operaciones bursátiles sobre valores (Fernández, J.L., 1992).

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

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

2.5. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El mayor problema con que se enfrentan las Comunidades Europeas, en cuanto a armonización fiscal en la imposición directa se refiere, es la actual discrepancia existente entre los Estados miembros por la diversidad de regímenes fiscales del impuesto sobre Sociedades. La situación actual es que la Comisión europea está estudiando las perspectivas de la integración europea y las medidas que son necesarias para realizar y desarrollar el mercado interior en relación con este impuesto.

Como se ha dicho en líneas precedentes, entre las medidas catalogadas por el Libro blanco como necesarias para la creación del mercado interior, no aparecen medidas fiscales relativas a los impuestos directos. Sin embargo, la distribución de la presión fiscal entre impuestos directos e indirectos varía considerablemente de un país a otro, por lo que se hace necesario además de proceder a la armonización en los impuestos indirectos, incidir de forma decisiva en la armonización de los impuestos directos y especialmente en el que recae sobre las personas jurídicas.

Para el análisis de este impuesto se hará referencia básicamente, al informe presentado por el Comité presidido por el Sr. Onno Rudding, desde ahora "Comité Rudding", que se constituyó en diciembre de 1990, por la Comisión de las Comunidades europeas. Dicho Comité se reunió doce veces entre el mes de enero de 1991 y mes de febrero de 1992. está encargado de evaluar la necesidad de reforzar la armonización de la imposición de las empresas en la Comunidad europea. Para llevar a cabo esta tarea el Comité examinó tres cuestiones(5):

- ¿Provocan las diferencias en la imposición entre Estados miembros importantes distorsiones en el mercado interior, especialmente en lo que se refiere a las decisiones de inversión y a la competencia?. Se hizo especial atención a las distorsiones de carácter discriminatorio.
- ¿Se pueden eliminar las distorsiones que aparezcan simplemente por el juego de las fuerzas del mercado o por la competencia fiscal entre los Estados miembros?. ¿Es necesaria una acción a nivel comunitario?.
- ¿Qué medidas específicas son necesarias a nivel de la Comunidad para eliminar o atenuar estas distorsiones?.

Nos vamos a centrar en las conclusiones y recomendaciones referidas al impuesto sobre Sociedades.

Según el informe de la Comisión, existen, efectivamente, importantes diferencias en los sistemas del impuesto sobre Sociedades aplicados por los Estados miembros, así como considerables disparidades en los tipos nominales y en la base del impuesto.

Además de estas diferencias de carácter fundamental existen diferencias específicas en cuanto al tratamiento fiscal de los flujos transfronterizos (dividendos, intereses y cánones). Estas diferencias no sólo consisten en la aplicación de retenciones en la fuente en el país en el que se pagan estas rentas, sino también en los métodos y en el grado de atenuación de la doble imposición en la persona del beneficiario.

También existen diferencias en lo que se refiere a los métodos de compensación de las pérdidas en que haya incurrido una sucursal o una filial situada en un estado miembro con los beneficiarios de la sociedad matriz situada en otro Estado miembro.

En cuanto a las recomendaciones para reforzar la armonización de los sistemas del impuesto sobre Sociedades en la Comunidad, El Comité recomienda las siguientes medidas:

- Para reducir la discriminación en el tratamiento fiscal de las rentas de origen interior y de origen extranjero, el Comité recomienda que se eliminen las discriminaciones existentes en la imposición de dividendos procedentes de beneficios realizados en otro Estado miembro. Para ello propone (Comisión de las CE, 1993):
 - * Los Estados miembros que apliquen impuestos compensatorios a los beneficios distribuidos que se hayan realizado en otro Estado miembro deberán ser obligados, a condición de reciprocidad, a autorizar la imputación en este impuesto del impuesto sobre Sociedades aplicado en el otro Estado miembro sobre los beneficios distribuidos por una filial o realizados por un establecimiento permanente (fase I)(6);
 - * Los Estados miembros que articulen distintas medidas de reducción del impuesto para los dividendos que los accionistas residentes reciban de sociedades residentes deberán ser obligados, a condición de

- reciprocidad, a conceder reducciones equivalentes para los dividendos recibidos por los accionistas residentes de sociedades de otros Estados miembros (fase I).
- Para reforzar la armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades en la Comunidad, el Comité recomienda:
 - * que la Comisión y los Estados miembros examinen, durante la fase I, otras opciones para determinar el sistema común de imposición de sociedades más apropiado para la Comunidad (fase III).
 - Para limitar el riesgo de una erosión grave de los ingresos del impuesto sobre sociedades, el Comité recomienda:
 - * que la Comisión elabore una proposición de directiva estableciendo un tipo nominal mínimo del impuesto sobre sociedades del 30 por 100 en los Estados miembros para todas las sociedades, ya se distribuyan o no los beneficios en forma de dividendos (fase II);
 - * que todos los Estados miembros adopten un tipo nominal máximo en el impuesto sobre sociedades del 40 por 100 (fase II);
 - * paralelamente, que sólo exista en los Estados miembros un modelo único de impuesto sobre la renta de sociedades. Si ello no fuera posible, convendría tomar en consideración los impuestos locales sobre la renta para fijar el tipo nominal del impuesto sobre sociedades de forma que el tipo combinado se sitúe en la horquilla del 30 al 40 por 100 prescrita por el Comité (fase II);
 - * que rija un conjunto de criterios comunes en lo que se refiere a la base imponible en punto a (fases I y II):
 - las amortizaciones (incluida la de los activos intangibles como el fondo de comercio);
 - el leasing;
 - las provisiones;
 - los gastos empresariales;
 - los costes propios de la central empresarial;
 - las contribuciones de jubilación pagadas por y para los trabajadores expatriados;
 - la compensación de pérdidas fiscales;
 - las plusvalías.

- Dado que el devengo del impuesto sobre sociedades varía de uno a otro Estado miembro, el comité recomienda:

- * que la Comisión trate de establecer reglas comunes por medio de una directiva para armonizar las fechas en que se han de pagar los impuestos de aplicación común (fase II).
- Para mejorar la neutralidad en lo que se refiere a las formas de organización empresarial, el comité recomienda:
 - * que la Comisión procure establecer reglas comunes que permitan a las empresas no organizadas societariamente optar por ser gravadas como sociedades, con la condición de que este régimen se aplique durante un periodo mínimo (fase II).

Es necesario destacar que estas propuestas no tienen carácter obligatorio ni vinculante, sino que actualmente se encuentran en el estado previo de meras recomendaciones. El futuro de la armonización del impuesto sobre sociedades se presenta incierto y, en todo caso, las propuestas definitivas sólo estarán listas a medio o largo plazo.

2.7. IMPOSICION SOBRE EL AHORRO.

Existen unas propuestas armonizadoras que se justifican por la necesidad de evitar la ocultación fiscal y la mala asignación de un recurso escaso y móvil como es el capital dentro de la Comunidad. La disparidad de los regímenes fiscales que inciden en el ahorro tienen una gran influencia sobre los titulares de capital mobiliario a la hora de que éstos decidan el país en que lo van a colocar. Básicamente, las propuestas comunitarias son dos:

- Retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario. Inicialmente se pretendió establecer una retención mínima del 15% sobre las rentas del capital mobiliario, optándose posteriormente por un 10% ante la falta de acuerdo entre los Estados miembros(7). Esta retención se propone que afecte a la renta fija pero no a los dividendos.
 - Procurar la asistencia mutua entre los Estados miembros, al establecer el deber de intercambiar información tributaria entre sus administraciones fiscales para controlar la tributación de esos activos y evitar el fraude en el IRPF.
- Hasta ahora, estas propuestas han encontrado la resistencia política de determinados paí-

ses que, como es el caso de Luxemburgo, anteponen sus intereses a toda iniciativa cooperadora en este campo. Como en el caso de la imposición sobre el capital, la armonización en este campo presenta un horizonte muy lejano.

2.8. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

La prioridad comunitaria en la armonización de los impuestos que afectan directamente a la actividad empresarial (impuestos indirectos y sobre sociedades) no supone el olvido de la tributación de los individuos.

La posición comunitaria es la no necesidad de una armonización íntegra de los impuestos personales sobre la renta, ya que son reflejo de la disparidad social entre los Estados miembros, que no ha de ser eliminada. Esta posición no impide la posibilidad de introducir medidas armonizadoras para aspectos concretos de su estructura. El aspecto más importante es el que plantea el exceso de gravamen y la doble imposición generados por la disparidad de criterios en el gravamen de rentas salariales de los distintos Estados y la existencia de "trabajadores fronterizos" (son aquellos que residiendo en un Estado miembro, trabajan en otro), posibilitada por la liberalización de la circulación de trabajadores en el ámbito de la Comunidad.

El trabajador no residente en un Estado puede verse penalizado por las diferencias entre las normas tributarias aplicables sobre residentes y no residentes a efectos fiscales, lo que genera una serie de discriminaciones que contribuyen a mantener las fronteras para los trabajadores en el interior de la Comunidad(8).

Existe una propuesta de Directiva de 1980, en la que se establece la tributación exclusivamente en el país de residencia, lo que, en principio, modificaría las pautas seguidas por los convenios de doble imposición. Esto implicaría para España la supresión, para los trabajadores fronterizos, del régimen de obligación real de contribuir, con el reconocimiento de una exención para los rendimientos laborales percibidos en España.

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

Otra propuesta en esta materia se refiere a personas que, sin entrar en la categoría de trabajadores fronterizos, sean residentes en otro país comunitario. Se propone la equiparación fiscal con los residentes. Ambas propuestas por ahora están paralizadas.

Por otro lado, la Comunidad tiene en estudio unas propuestas sobre armonización de la base imponible y de los tipos impositivos, y cabe destacar la postura comunitaria sobre desgravaciones fiscales. Cuando la legislación fiscal de un Estado miembro prevea la desgravación por los pagos efectuados por el contribuyente a una sociedad de seguros, fondo de pensiones, sociedad de crédito a la construcción o cualquier otro beneficiario el hecho de que este beneficiario esté establecido en otro Estado miembro no ha de determinar la pérdida de la desgravación. El Estado en cuestión podrá exigir para aplicar la desgravación que el beneficiario sea sometido a control fiscal y a las obligaciones aplicables a los beneficiarios que residen en su territorio.

2.9. EL IMPUESTO SOBRE LA EMISION DE DIOXIDO DE CARBONO.

Se enmarca dentro de la estrategia comunitaria para limitar las emisiones de gases que provocan el efecto invernadero y mejorar la eficiencia económica. Las propuestas comunitarias se centran en dos tipos de impuestos: sobre el consumo de energía, que se aplicaría por igual a todas las fuentes energéticas, o sobre el dióxido de carbono, en función del contenido de carbono. El tipo impositivo dependerá, por una parte, de la evolución de un conjunto de variables fundamentales (crecimiento económico, los precios mundiales de la energía y la difusión de progreso técnico) y, por otra parte, de la respuesta de los agentes económicos a las medidas propuestas.

2.10. OTRAS PROPUESTAS.

El problema del paro en el ámbito de la Comunidad ha movido a la Comisión europea a presentar un paquete de medidas que lo hagan frente. En esta línea de actuación se enmarca una rebaja de las cargas tributarias que inciden sobre el trabajo de forma que los sectores económicos que incluyan una mayor cantidad de mano de obra entre sus objetivos podrán verse beneficiados frente a aquéllos que utilicen mayor cantidad de recursos energéticos. Este menor coste de la mano

de obra se podría complementar con una reducción de las cargas sociales, que en todos los Estados miembros presentan importantes diferencias.

Esta medida presenta dificultades de aplicación, debido a los numerosos intereses enfrentados, aunque su financiación se prevé sea realizada a través de la aplicación del impuesto ecológico o ecotasa.

Por último, hay que destacar que las líneas de actuación armonizadora en los siguientes años se han de centrar en los siguientes puntos:

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

III. REFORMAS PENDIENTES EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

Para analizar las medidas fiscales cuya aprobación se prevé para un tiempo próximo se ofrecen una serie de apuntes de los que se han hecho en las publicaciones especializadas y que pretenden dar una imagen de por dónde pueden ir las líneas a seguir. Para ello se ha dividido la sección en dos grupos, atendiendo a la importancia que actualmente tiene la próxima reforma del Impuesto sobre Sociedades.

3.1. LINEAS PREVISTAS DE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

En fechas muy recientes el Secretario de Estado de Hacienda ha presentado el "Libro blanco" en el que se recogen las bases para llevar a cabo la reforma del impuesto sobre Sociedades. Este será sometido a debate con representantes de los contribuyentes (asesores, gestores, etc) antes de que el gobierno remita el correspondiente proyecto de Ley a las Cortes, a finales de este año. El nuevo impuesto entraría en vigor el

1 de enero de 1996, aunque es posible que algunas de las medidas contenidas puedan alterarse en 1995.

Lo que se pretende con esta reforma, que se podría calificar de moderada, no es otro fin que el de mejorar y consolidar el actual régimen del impuesto, a partir de los principios de neutralidad, transparencia y sistematización normativa.

Por otro lado, la reforma no afectará a la recaudación del tributo, siendo las novedades más significativas que presenta este tributo las siguientes(9):

- La eliminación total de la doble tributación por dividendos, tanto cuando son recibidos por un sujeto pasivo de este impuesto, como del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este último caso habría que tributar de forma adicional cuando el tipo medio de gravamen sea superior al del Impuesto sobre Sociedades.

El mecanismo que se prevé es aplicar un coeficiente multiplicador al dividendo líquido, que se ha estimado en un (1,3). Esta cantidad se integrará en la base imponible y se calculará la diferencia entre el dividendo líquido y el beneficio. Esta diferencia se deducirá de la cuota.

La aprobación de la reforma del impuesto en estos términos supondrá un importante paso al no someter a gravamen adicionalmente unas rentas ya gravadas. Al mismo tiempo se facilitará la correcta tributación cuando se realice la distribución de beneficios empresariales.

- Se plantea un tratamiento fiscal diferenciado para los beneficios de las empresas de nueva creación por la especial dificultad de compensarlos en los cortos periodos de tiempo que han de transcurrir para su aplicación. Se apunta como una de las alternativas, dar un mayor plazo de compensación para estas situaciones.
- Se mantendrá el tipo general del 35%.
- En cuanto a los incentivos fiscales se puede decir que se aprobarán cada año en función de las circunstancias existentes. En cuanto a los incentivos de carácter permanente se recogerán sólo los que sean aplicables en atención al esfuerzo inversor de las empresas.
- También se tratará de eliminar la doble imposición internacional referida a las relaciones entre matriz y filial, mediante la imputación a la sociedad matriz de los

beneficios obtenidos por las filiales que sean sociedades de mera tenencia de bienes y se hallen ubicadas en determinados territorios por razones fiscales.

- En cuanto a los precios de transferencia, se establecerá un mecanismo de consulta previa a la Administración para valorar las operaciones entre entidades vinculadas.
- Se hace un amplio desarrollo de los regímenes tributarios especiales, en concreto; agrupaciones de interés económico, uniones temporales de empresas, sociedades y fondos de capital riesgo, transparencia fiscal, sociedades de desarrollo industrial, transparencia fiscal, grupos de sociedades, fusiones, escisiones, aportaciones de activos, asociaciones y fundaciones.
- La base imponible del impuesto se aproxima al resultado contable, sin perjuicio de que puedan realizarse determinados ajustes por razones fiscales. Se distinguirá entre base imponible y base liquidable, introduciendo entre una y otra las deducciones correspondientes.
- Los bienes cedidos en régimen de arrendamiento financiero se amortizarán o por el arrendador o por el arrendatario, como se realiza en el sistema europeo actual.
- Las sociedades en régimen de transparencia fiscal deberán pagar el impuesto sobre Sociedades e imputarlo a sus socios.
- En cuanto a la distribución de resultados, se descarta un doble tipo para beneficios no distribuidos y distribuidos.

En los últimos años este impuesto ha experimentado cambios significativos en cuanto al censo de declarantes, de forma que cada vez son más las pequeñas empresas. Esta tendencia favorece el control y seguimiento de las declaraciones y recaudación de forma periódica en una línea similar a la experimentada en el IVA, lo que supondrá cambios en la actual gestión del impuesto aproximando esta gestión a la del IVA.

Por otro lado, parece descartada cualquier norma permanente relativa a la exoneración de tributar de las actualizaciones voluntarias de valores. Habrá que esperar a posibles coyunturas sociopolíticas que incluyan como necesarias medidas de aproximación entre valores reales y nominales. Lo que sí es cierto es que, entre el valor nominal del conjunto de los activos

empresariales nacionales y el real existe actualmente un gran desfase, lo que demuestran las grandes plusvalías generadas en determinadas operaciones de venta.

En la actualidad existe una gran diferencia entre el tipo nominal del impuesto (35%) y la carga fiscal real, debido al importante volumen de desgravaciones y deducciones que se aplican. La Administración pretende limitar los incentivos fiscales a las inversiones realmente realizadas, manteniendo la posibilidad de aplicar, de forma coyuntural, otro tipo de incentivos.

3.2. LINEAS PREVISTAS DE REFORMA

EN OTROS IMPUESTOS.

Entre las líneas más significativas de reforma se citan las siguientes:

- En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Directiva 92/111/CEE, que se define como simplificadora del IVA, recoge una serie de modificaciones que será preciso introducir en un futuro más o menos próximo. Entre ellas la aplicación durante un plazo no prorrogable de dos años de la norma actual que no permite deducir las cuotas del IVA soportadas en operaciones intracomunitarias en el periodo de liquidación que se han soportado. Esta norma ha sido uno de los principales caballos de batalla de la Administración española.
- La Directiva 92/111/CEE recoge las bases para la tributación de las operaciones denominadas triangulares (son aquellas en las que interviene dentro de una operación entre dos Estados un intermediario de un tercer Estado miembro). Uno de los pilares de la nueva ordenación es la modificación del tratamiento de la devolución a los no establecidos, que en la actual Ley no pueden obtener devolución por prestaciones de servicios.
- En el Impuesto sobre el Patrimonio se pretende por algunos sectores un aumento en su recaudación, de forma que las grandes fortunas verían aumentada de forma significativa su tributación. En concreto, se trataría de incrementar significativamente el tipo actualmente aplicable, llegándose a doblar a partir de 1.000 millones de pesetas. Esta medida supondría multiplicar por dos la recaudación obtenida en los últimos años. Con este cambio se busca repartir la carga

tributaria, de forma que el IRPF pierda parte de su peso específico en la recaudación. Paralelamente, esta medida ha de tender a que los titulares de patrimonios elevados busquen una mayor rentabilidad a los mismos y huyan de mantener inversiones improductivas.

- En cuanto al impuesto ecológico de ámbito comunitario, la Administración española es partidaria de que no se aplique en los Estados menos ricos y con un nivel de contaminación más reducido, ya que al estar en vías de ampliar su capacidad industrial es preciso aumentar el consumo de energía, gravado por este impuesto.
- Dentro de la discusión política sobre el Estatuto del Contribuyente se enfrentan aquellos que propugnan que los derechos y deberes de los contribuyentes se integren en las diferentes normas tributarias, aunque de forma dispersa, a aquellos que pretenden la aprobación de una norma única. En esta norma se podrían incluir también reglas de coordinación sobre valoraciones en los diferentes impuestos y la obligación de divulgar las normas a través de textos refundidos que faciliten la aplicación de los impuestos.
- Está pendiente de desarrollo reglamentario el art. 37. dos de la Ley 18/91, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta norma concede la exención del impuesto a los planes de ahorro popular y declara que no estarán sujetos a retención en la fuente.

Recientemente la Secretaría de Estado de Hacienda ha dado por concluido el borrador del texto del Real Decreto que regulará la aplicación de dicha exención. Aunque el citado texto, se encuentra en fase de tramitación, puede ser objeto de modificación, no cabe esperar que esta sea significativa, de forma que dicha regulación queda configurada como se expone seguidamente(10):

- La constitución de los Planes de Ahorro Popular (desde ahora PAP) deberá ser autorizada por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, previo informe favorable de la Dirección General de Tributos.
- Los PAP podrán materializarse en depósitos bancarios y en Letras del Tesoro, así como en otros instrumentos de Deuda Pública que generen rendimientos implícitos.

- Los titulares han de ser personas físicas y una sólo persona por cada plan.
- El régimen fiscal de los PAP, consiste en lo siguiente:

Los rendimientos del capital mobiliario derivados de los PAP estarán exentos del IRPF, cuando cumplan los siguientes requisitos:

- * Permanencia de las cantidades invertidas durante un periodo mínimo de cinco años.
- * La inversión máxima total no podrá exceder de diez millones de pesetas.
- * La inversión máxima anual se fija en un millón de pesetas.
- * Las cantidades invertidas tienen que proceder del ahorro efectuado con renta del propio ejercicio.
- No procederá la aplicación de retenciones, salvo que se pierda el derecho a la exención, en cuyo caso se efectuarán las mismas, y se detraca su importe por la entidad promotora de la cantidad que pretenda disponer el titular.
- Los rendimientos del plan se liquidarán al menos una vez al año, si están materializados en depósitos, y en el momento en el que devenguen sus rendimientos los activos correspondientes, si la inversión es en deuda pública. Los rendimientos liquidados podrán ser retirados libremente por el titular o reinvertidos.

La aplicación de la regulación de los PAP, se está retrasando, a lo que el Ministro de Economía y Hacienda ha justificado señalando que podría convertirse en refugio de dinero negro, dado que no hay retenciones y el sistema de controles, por su propia naturaleza, es relativamente complicado.

Paralelamente se plantea un segundo problema, que ha apuntado el Ministro, cual es la incidencia de la puesta en marcha, en el sistema financiero, produciéndose fuertes transvases desde Fondos de Inversión a PAP.

La solución a los problemas planteados podría venir dada mediante el establecimiento de una retención fiscal. Esta fórmula obligaría a modificar su actual normativa (Ley 18/91 del IRPF). Otra alternativa consistiría en modificar su materialización en productos financieros, manteniendo únicamente las imposiciones realizadas en Deuda Pública.

IV. REFORMAS NECESARIAS EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

Este apartado se dedica a repasar una serie de ideas que los teóricos de la Hacienda Pública argumentan tradicionalmente a la hora de plantearse la reforma del sistema tributario.

4.1. LOS ELEVADOS NIVELES DE IMPOSICION.

Este es el mayor problema que actualmente tienen planteados los sistemas tributarios de la mayoría de los países, no sólo del nuestro. Los efectos principales que se han denunciado contra el elevado nivel de imposición son:

- El nivel elevado de imposición agudiza las distorsiones y defectos de los impuestos con los que ese nivel se recauda. En especial, las diferencias con las que se aplican los impuestos que gravan a las personas situadas en igual posición crean situaciones de desigualdad entre familias, sectores productivos y empresas que originan el rechazo de la presión fiscal porque sitúan en posiciones de bienestar individual y competitividad muy diferente a los ciudadanos.
- Los mayores tipos de gravamen que recaen sobre las rentas individuales, los beneficios de sociedades y el consumo de las familias han elevado los niveles de exigencia de tal forma que convierten el fraude fiscal en una alternativa de rentabilidad privada de considerable importancia. Es imposible luchar contra el fraude sin una revisión de los niveles de imposición.
- El análisis de los efectos económicos del elevado nivel de presión fiscal muestra que han caído los alicientes hacia el trabajo, hacia el ahorro y la realización de inversiones arriesgadas, sin que el gasto público financiado con los impuestos haya sido capaz de compensar estos efectos negativos.

Estas consecuencias negativas han dado lugar a distintos remedios para afrontar el elevado nivel de presión fiscal. Estas medidas van desde el consejo de aplicar una política presupuestaria basada en paralizar el aumento de la participación de la presión fiscal en el PIB hasta propuestas de reforma constitucional que prohíban y disciplinen la elevación de los impuestos.

4.2. CRITICAS Y PROPUESTAS DE REFORMA DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS.

La estructura fiscal española se fundamenta sobre tres pilares básicos: los impuestos directos sobre la renta y beneficios de sociedades, las cotizaciones sociales y el IVA complementado con los gravámenes sobre consumos específicos. Mas de un 95% de la recaudación impositiva se sostiene sobre estos tres grupos de impuestos. En torno a estas figuras han surgido una serie de críticas específicas:

a) *El impuesto personal sobre la renta.*

Ha acumulado un gran número de críticas que provienen de sus debilidades, que este tributo comparte en muchos países:

- Los elevados tipos de gravamen y la complejidad de sus tarifas han afectado negativamente a su simplicidad, a la eficiencia económica y a la equidad con que debe tratarse a rentas iguales. Especialmente han provocado la disminución del ahorro familiar al unirse los efectos negativos de una elevada tarifa sobre el ahorro con los de la inflación. Las propuestas para atajar este problema pasan por aprobar una nueva tarifa que modere los tipos de gravamen, que establezca dos o tres tramos, lo que permitiría simplificar el impuesto, ganar en eficiencia y mantener una progresividad más exigible que la actual.
- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pretende gravar la denominada "renta extensiva", esto es, la formada por el total de los rendimientos obtenidos en el periodo impositivo más los incrementos patrimoniales. Sin embargo la actual regulación no incorpora todas las partidas que forman parte de su concepto y, por otra parte, el impuesto concede múltiples bonificaciones y desgravaciones que no sólo reducen su base sino que complican el tributo e intensifican las situaciones de desigualdad entre los contribuyentes. El impuesto ha de reformarse para aproximar los conceptos de renta extensiva y renta fiscal y reducir el número de bonificaciones concedidas.
- Uno de los hechos más preocupantes de la economía española en los últimos años es la caída del ahorro familiar. Entre los motivos fundamentales de esta caída se encuentra el que el sistema tributario no protege al aho-

ro frente al consumo, el juego de la inflación y de la aplicación de las tarifas del impuesto producen el efecto final de que los rendimientos netos obtenidos del ahorro e invertidos se conviertan en rendimientos negativos a partir de niveles de rentas medias y muy negativos para rentas elevadas.

La libertad de movimiento de capitales tiene una gran importancia para el Impuesto sobre la Renta y se reduce a un dilema: o España ajusta su tratamiento fiscal del ahorro al de los restantes países de la Comunidad o no podrá evitar que el ahorro emigre en busca del mejor trato fiscal en el extranjero y que el ahorro exterior no acuda a nuestra economía.

b) Los impuestos empresariales.

El segundo núcleo de impuestos al que se refieren las críticas es el de los impuestos empresariales, básicamente compuestos por el Impuesto sobre Sociedades y las cotizaciones sociales.

Las líneas en que más se insiste para la reforma del Impuesto sobre Sociedades son: integrar este impuesto con el de la renta de las personas físicas, evitando la doble tributación de dividendos; calcular los beneficios reales de las sociedades, evitando las distorsiones de la inflación y simplificar y reducir los múltiples incentivos que distorsionan las decisiones económicas de las empresas.

Las cotizaciones de la Seguridad Social son objeto de importantes críticas en la actualidad. En nuestro país estas cotizaciones recaen básicamente sobre los empleadores (la cuota patronal en España es la más elevada en los países de la CEE), lo que eleva los costes de producción y dificulta el empleo. Esta denuncia ha dado pie a la propuesta de rebajar las cotizaciones sociales y sustituir su recaudación por una elevación del IVA.

Junto a los efectos positivos sobre el empleo, esta propuesta supondría un efecto beneficioso sobre el comercio exterior. El GATT prohíbe las devoluciones al exportador de las cotizaciones sociales y permite la devolución de los impuestos directos. Un cambio de cotizaciones sociales por IVA colocaría al conjunto de los productos exportables españoles en muchas mejores condiciones que las actuales, tanto más cuanto que nuestras principales exportaciones tienden a ser relativamente intensivas en mano de obra, por lo que incorporan un peso elevado por cotizaciones sociales.

4.3. LAS FUERZAS QUE GOBIERNAN EL FUTURO DE LA IMPOSICIÓN.

Las tres grandes ideas-fuerza que guiarán el futuro de los impuestos son las siguientes:

- La mayor eficacia en la administración de los recursos económicos. Exige la eliminación de las distorsiones de la imposición sobre la renta, sobre los beneficios y las cotizaciones sociales, la simplificación de los impuestos, la consecución de una mayor equidad horizontal de las distintas rentas y la atenuación de la progresividad de las tarifas que no consigue lo que se propone y afecta muy negativamente a los incentivos.
- Un reparto de los impuestos distinto del actual. El triunfo del IVA, por su gran capacidad recaudatoria y por su neutralidad económica, le va a convertir en un tributo aún más importante de los que es actualmente, complementado por la ayuda recaudatoria no despreciable de los impuestos sobre consumos específicos. Estos se van a ver limitados a cinco accisas fundamentales: petróleo y derivados, alcoholes, vino, cerveza y tabaco.
- La competencia fiscal entre todos los países del mundo por el ahorro. La movilidad internacional de las corrientes de capital va a fomentar que los países procuren retener el ahorro propio y atraer el ahorro ajeno. Esta situación va a obligar a un tratamiento favorable del ahorro y de los rendimientos de capital en todas las latitudes porque el ahorro actual es insuficiente y debe fortalecerse.

El tratamiento fiscal favorable del ahorro y de los rendimientos de capital tropieza con perjuicios sociales y políticos heredados del pasado y contrarios a su aceptación. Sin embargo, son muchos los economistas preocupados por este problema que piensan que generalizar las deducciones del ahorro de la renta ingresada debería ser una consigna de la reforma tributaria. Si esta modificación se realizase, los sistemas tributarios de los 90 irían gravando cada vez más no la renta ingresada sino la renta consumida, convirtiendo el tributo sobre la renta personal en un impuesto sobre el gasto personal que se configura para muchos fiscalistas como la imposición del siglo XXI.

NOTAS

(1) Para un mayor análisis de estas cuestiones, ver Albi, E. et al. (1991) en Iglesias, A. (coord.) pág. 68.

(2) El sistema consistía en lo siguiente:

- cuando el tipo general fuera inferior a la media calculada mediante el tipo más bajo y el más elevado de los aplicados en la CEE, a la fecha de la adopción de la Directiva propuesta, los países podrían aumentar su tipo general; pero, eso sí, sin exceder a la media.

- En el caso de que el tipo fuera igual a la media, los países podrían reducir el tipo; pero no más del valor medio.

- Si los países emplearan varios tipos mayores al tipo general, podrían reducir el más elevado.

- Para los casos en que se utilizaran varios tipos inferiores al general, podrían incrementar el más bajo para aproximarlo; pero sin sobrepasar a la media entre el tipo más bajo y el más elevado de los tipos reducidos vigentes en la Comunidad en la fecha de adopción de esta Directiva.

(3) En Corona, J.F. (1990), págs 49-56 se hace un análisis exhaustivo del sistema cleaving en el que se incluyen casos prácticos.

(4) Adoptamos las características establecidas en Albi, E. et al. (1991) en Iglesias, A. (coord.), pág. 20.

(5) Se encuentran recogidas estas cuestiones en las Conclusiones del Comité de Reflexión presidido por el Sr. Rudding. Ver en (Informe del Comité Rudding, 1993).

(6) Desde ahora se incluirán entre paréntesis las fases previstas de puesta en práctica de cada una de las propuestas establecidas en las recomendaciones del Comité de Reflexión.

El Comité prevé tres fases, que exponemos a continuación:

- la fase I deberá aplicarse a finales de 1992.

- La fase II deberá comenzar inmediatamente para que pueda realizarse durante la segunda fase de la Unión económica y monetaria.

- La fase III deberá coincidir con la realización completa de la Unión económica y monetaria.

(7) Como nota ilustrativa de la disparidad en las retenciones fiscales en los países de la Comunidad, ver cuadro de retenciones en (Corona, 1990; pág. 95).

(8) Para un tratamiento pormenorizado del tema, ver (Rodríguez y Rubio, 1992).

(9) Ver en Carta Tributaria: "Cuestiones del Libro Blanco del Impuesto sobre Sociedades", Noticiario nº 201, 1994.

(10) Ver en Carta Tributaria: "Tributos última la regulación de los Planes de Ahorro Popular", Noticiario nº 199, 1994.

BIBLIOGRAFÍA

Albi, E. (1988)

"La armonización financiera de la imposición sobre las sociedades" *Economía Pública* nº 1, Diputación Foral de Bizcaia.

Albi, E. (1988a)

"Perspectivas de la armonización del IVA en la CEE" *Actualidad Financiera* nº 37.

Albi, E. (1989)

"La imposición sobre Sociedades: Problemas actuales" *Economía Industrial* nº 265.

Albi, E. et al. (1989)

"Tributación de no residentes en España". *Monografía* nº 73, IEF Madrid.

Albi, E. et al. (1991)

La armonización fiscal en los años noventa en. Iglesias Suarez, Alfredo (coord.)

Colección Estudios, Universidad Castilla La Mancha (1991).

Barre, R. (1989)

"Principales problemas de la Política económica y fiscal europea" *Papeles de Economía Española* nº 41.

Borrel, J. (1989)

"Economía y fiscalidad en Europa" *Papeles de Economía Española* nº 41.

Carta Tributaria, (1994)

"Presentado el "Libro Blanco" del Impuesto Sobre Sociedades", *Noticiario* nº 204.

Carta Tributaria, (1994)

"Cuestiones del Libro Blanco del Impuesto sobre Sociedades", *Noticiario* nº 201.

Carta Tributaria, (1994)

"Tributos última la regulación de los Planes de Ahorro Popular", *Noticiario* nº 199.

Casado, C. (1989)

"La armonización fiscal del Impuesto General sobre el Valor Añadido: Balance y perspectivas" *Papeles de Economía Española* nº 41.

Cerdá, A. y García, M.A. (1993)

"La armonización Comunitaria en el Impuesto Sobre Sociedades". *Estudios Financieros (Contabilidad y Tributación)* nº 118/1993.

Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento europeo, 18 de mayo de 1990 (1993)

"Comisión de las Comunidades europeas orientaciones en materia de fiscalidad de las Empresas". *Perspectivas del Sistema Financiero* nº 41, FIES Madrid.

Comunidad Económica Europea (1989)

"Medidas propuestas por la Comisión para la armonización de la fiscalidad del ahorro: retención sobre intereses y reforzamiento del intercambio de información" *Cuadernos de Formación Inspección de Tributos* nº 6 EHP.

Corona, J.F. (1987)

"La reforma del Impuesto sobre Sociedades" *Papeles de Economía Española* nº 30/31, 1987.

Corona, J.F. y Varela, F. (1987)

"La armonización del IVA en la CEE: Las propuestas de la Comisión Europea". *Actualidad Financiera* nº 37.

Corona, J.F. y Varela, F. (1989)

La armonización fiscal en la Comunidad Europea ed Ariel Barcelona 1989.

Corona, R. y Corona J.F. (1990)

"La reforma del Impuesto sobre Sociedades" *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, nº 1.

Corona, J.F. (1990)

"La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa". *Monografía* nº 84, Instituto de Estudios Fiscales.

Dictamen sobre la comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento europeo (92/c 49/11) (1993)

"Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas". *Perspectivas del Sistema Financiero* nº 41, FIES Madrid.

- Edo, V. (1989)
 "La armonización de las "accisas" impuestos especiales" *Actualidad Financiera* nº 43.
- Edo, V. (1990)
 "La armonización del IVA". *Actualidad Financiera* nº 6.
- Encabo, I. (1992)
 "Armonización fiscal indirecta: Orígenes y objetivos". *Actualidad financiera* nº 6.
- Fernández, J.L. (1992)
 "La armonización fiscal comunitaria: Fiscalidad directa, Fiscalidad indirecta". *Estudios Financieros (Contabilidad y Tributación)* nº 111.
- Fernández, M.S. (1992)
 "La imposición indirecta y su armonización" *Actualidad financiera* nº 21.
- García E. (1989)
 "Armonización Fiscal en el Mercado Unico". *Economía Pública* nº 4, Diputación Foral de Bizcaia.
- Gascón, A. (1992)
 "El impuesto sobre el Valor Añadido". *Estudios Financieros (Contabilidad y Tributación)* nº 112.
- Gomez, I. (1992)
 "La armonización fiscal y los objetivos de integración europea". *Crónica Tributaria* nº 62.
- Gonzalez, L. (1990)
 "Impuesto sobre Sociedades en España. Estudio teórico-práctico" Ed Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 1988.
- Gonzalez-Páramo, J.M. (1988)
 "Crisis y reforma de la fiscalidad empresarial" en FEDEA (ed) 1988.
- Gonzalez-Páramo, J.M. (1990)
 "La fiscalidad empresarial en España: Evolución, Efectos y Tendencia" en Albi, E. (coord.).
- Informe del Comité Rudding (1993)
 "Conclusiones y recomendaciones del Comité de reflexión de expertos independientes sobre la fiscalidad de las empresas". *Perspectivas del Sistema Financiero* nº 41, FIES Madrid.
- Lagares M.J. (1988)
 "El impuesto sobre Sociedades en España. Algunos problemas de su ámbito de aplicación y de su base imponible" en FEDEA (ed).
- Lamoca, C. (1994)
 "Medidas tributarias de reactivación económica en el Impuesto sobre Sociedades. (R.D. Ley 3/93 y Ley 22/93) (I y II)". *Monografías* nº 203, Carta Tributaria.
- Montoro, M.C. (1989)
 "Proceso armonizador de las franquicias fiscales para la libre circulación de las personas físicas: antecedente y situación actual". *Actualidad Financiera* nº 44.
- OCDE (1977)
 "Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el Patrimonio" traducción al castellano del IEF. Madrid 1987.
- Onrubio, J. y Paredes, R. (1991)
 "Doble imposición económica internacional: Un análisis de las inversiones societarias españolas en el ámbito del nuevo espacio financiero europeo". *Economía Pública* nº 11, Diputación Foral de Bizcaia.
- Paredes, R. (1993)
 "Naturaleza del Impuesto de Sociedades armonizado en la Comunidad Europea" *Actualidad Financiera* nº 40.
- Rodríguez, O. et alr. (1993)
 "Unión económica y monetaria: liberalización de capitales, déficit público y respuestas fiscales". *Actualidad Financiera* nº 41.
- Rodríguez, J.A. y Rubio, J.J. (1989)
 "Convenios de Doble Imposición" Actualidad Editorial, S.A. Madrid.
- Rodríguez, J.A. y Rubio, J.J. (1992)
 "Tributación de las personas físicas no residentes en el nuevo IRPF". *Cuadernos de Actualidad* nº 2, IEF.
- Sebastián, M. (1991)
 "La política fiscal y la unión económica y monetaria". *Papeles de Economía Española* nº 48.
- Varela, F. (1989)
 "Reforma del Impuesto sobre Sociedades en los países de la OCDE" *Economía Industrial* nº 265.
- Wert, M. (1992)
 "Ley 29/ 1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas". *Estudios Financieros (Contabilidad y Tributación)* nº 110.

