

Armonización de la base imponible de los Impuestos sobre beneficios societarios en la CEE

Traducción del Anteproyecto de Propuesta Directiva concerniente a la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles, de marzo de 1988

José Andrés Rozas Valdés (*)

SUMARIO: I.—Introducción. II.—La armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea: 1. Objetivos. 2. Programas de actuación y Propuestas de Directiva. III.—Adaptación de la normativa española. IV.—Traducción anotada del Anteproyecto de Propuesta de Directiva concerniente a la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles.

I—INTRODUCCION

Al informar sobre la propuesta de directiva de 1975 relativa a la armonización de los sistemas de Impuesto de Sociedades, el Parlamento planteó a la Comisión la necesidad de aproximar los criterios de determinación de la base imponible de dichos sistemas, antes de afrontar la problemática de los tipos impositivos. En 1983 la Cámara reitera su deseo de que se avance en tal sentido aprobando el *Informe Rogalla* (1), con una matización: lo más conveniente es que se trabaje simultáneamente en ambas direcciones, base y tipos.

Se elabora así el anteproyecto de propuesta cuya traducción se presenta, mediante el cual se plantea al Parlamento una solución para la base al mismo tiempo que se solicita de la Cámara el replanteamiento de la propuesta de 1975 por lo que a los tipos se refiere.

En el presente trabajo se hace una aproximación a lo que ha sido el proceso de armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea (punto II), y una referencia a las modificaciones que habrían de efectuarse en el ordenamiento vigente —de aprobarse el texto

(*) Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho de la UCM.

(1) Sesión del PE de 17-11-1983 (Doc. 903/83)

objeto de traducción— (punto III), para enmarcar el anteproyecto de propuesta de directiva (punto IV). Al texto de la Comisión se han añadido entre paréntesis algunos comentarios, y referencias al ordenamiento español.

II — LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA COMUNIDAD EUROPEA

1. Objetivos

La consecución de la unión de Europa en lo político y en lo económico pasa necesariamente por la implantación efectiva de un mercado común europeo. Este es el reto que se ha planteado la Comunidad Europea (CE) para 1992. Entre las características que habrá de reunir el proyectado mercado interior cabe destacar las siguientes:

- i) libre circulación de personas, servicios, bienes y capitales;
- ii) establecimiento de un sistema en que la libre competencia no resulte distorsionada;
- iii) configuración de un marco jurídico que facilite la cooperación empresarial;

Estos objetivos pasan en su realización por la eliminación de las fronteras fiscales, y la coherencia de los sistemas fiscales nacionales con las políticas comunitarias (2). En concreto deben armonizarse todas las instituciones financieras que «incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común» (art. 100 del Tratado de Roma) (3). En este plano de actuaciones se enmarca la aproximación de la normativa de los Estados miembros por lo que se refiere a los impuestos que gravan las empresas en general, y al impuesto sobre los beneficios societarios en particular.

2. Programas de actuación y Propuestas de Directiva

Desde que en 1961 el Consejo de Ministros de Finanzas de la CE solicitase de la Comisión que ampliara su actuación al campo de los impuestos directos, se ha desarrollado un proceso de armonización en el que la Comisión ha llevado la iniciativa, y el Parlamento la orientación de las tareas a acometer. El importante papel que en la política económica corresponde a la imposición directa ha determinado las dificultades que en el órgano de representación de los intereses nacionales —el Consejo— han encontrado las propuestas de la Comisión. Como consecuencia de todo ello en más de veinticinco años únicamente se ha aprobado una directiva.

Con independencia del Derecho vigente hay que destacar sin embargo dos órdenes de trabajos. De una parte los programas, informes y resoluciones de Comisión, Parlamento, y Consejo; y de otra las propuestas de directiva. En cuanto a lo primero pueden distinguirse cuatro momentos: 1967 (programa de la Comisión), 1971 (resolución del Consejo), 1979

(2) CARTOU, *Droit Fiscal international et européen*, Dalloz, 1981, pág. 167.

(3) Cfr. *Libro Blanco del Mercado Interior*. Parte III, punto II, núm. 185: «la aproximación... debe llegar lo suficientemente lejos para que el funcionamiento del Mercado común no se vea afectado por distorsiones comerciales, por desviaciones del tráfico o por sus efectos sobre la competencia».

(informe del Parlamento), y 1985 (*Libro Blanco del Mercado Interior* elaborado por la Comisión). Por lo que afecta a las propuestas se han presentado siete, de las que cinco se refieren a Sociedades, una a Renta, y una —la única que ha adoptado el Consejo— a asistencia mutua en materia de impuestos directos.

2.1 El programa de 1967 y las propuestas de 1969

Acogiendo la invitación del Consejo de extender su campo de actuación a la imposición directa, la Comisión elaboró en 1964 un memorándum, «iniciativa del 64». Este primer informe es el germen del programa de armonización de la imposición directa que presentado en 1967 aún conserva vigencia en muchos de sus puntos.

Como consecuencia de este programa, y con la intención de desarrollar los objetivos que se planteaban, la Comisión presenta en 1969 dos propuestas de directivas:

- i) propuesta de directiva sobre el régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activo entre sociedades de diferentes Estados miembros;
- ii) propuesta de iniciativa sobre régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices/filiales de diferentes Estados miembros.

2.2 Las resoluciones del Consejo 1971-1975, y las propuestas 1975-76-77-78

El 22 de marzo de 1971 el Consejo aprueba una resolución sobre la construcción de una «unión económica y monetaria» en la que se alienta la continuación de los trabajos sobre armonización de la estructura de los impuestos de sociedades. La Comisión presenta así tres nuevas propuestas:

- i) propuesta de directiva sobre armonización de los sistemas de impuesto de sociedades y de los regímenes de retención sobre los dividendos, publicada en 1975;
- ii) propuesta de directiva sobre la eliminación de la doble imposición sobre los ajustes en las transferencias de beneficios entre grupos de sociedades, publicada en 1976;
- iii) propuesta de directiva sobre instituciones de inversión colectiva, publicada en 1978.

El 10 de febrero de 1975 el Consejo adopta una resolución sobre la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional que da lugar a que la Comisión presente la única Directiva que hasta el momento ha sido adoptada, la Directiva sobre asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros en materia de impuestos directos (77/779/CEE).

2.3 Los informes del Parlamento y el Libro Blanco

En 1979 el Parlamento aprueba el informe Nyborg en el que se pide a la Comisión que presente una propuesta sobre armonización de la base. En 1983 cambia de parecer y propone que se trabaje simultáneamente en ambos sentidos. La Comisión por su parte presenta en 1985 el Libro Blanco sobre el mercado interior en el que, a nuestros efectos, se pide la aprobación de las propuestas del 69 y del 76 antes de finalizar el año 85, anunciando por su parte

la presentación de un Libro Blanco sobre fiscalidad de las empresas. En el tercer informe de la Comisión sobre los trabajos del Libro Blanco se indica que durante 1988 se presentaría una comunicación sobre fiscalidad de las empresas, acompañado de una propuesta sobre armonización de la base imponible de Sociedades (4).

III — ADAPTACION DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA

Aunque en líneas generales la normativa vigente en España no presenta excesivas discordancias con el anteproyecto de propuesta, de resultar adoptado, habría que modificar algunos artículos del Reglamento del Impuesto de Sociedades. En concreto los siguientes:

1) el art. 47 del Reglamento prohíbe variar de método de amortización durante el transcurso de la misma. El art. 8,3 c) del anteproyecto prevé la revocabilidad del sistema respecto del método regresivo;

2) una inversión en un bien en período de amortización permite prolongar el mismo (cfr. art. 9,2 del anteproyecto). En el Rgto. de Sociedades (cfr. arts. 62 y 64) esto no es posible salvo que se trate de repuestos perfectamente identificables y de aplicación exclusiva a un determinado bien del inmovilizado;

3) el art. 11,1 del anteproyecto permite la deducción o amortización de los gastos efectuados para la creación de nombre comercial, mientras que el art. 66 del Rgto. limita esta posibilidad al supuesto de obtención de dicho nombre mediante contraprestación y habiéndose reconocido legalmente su utilización exclusiva;

4) el anteproyecto no permite la exención por reinversión de los incrementos patrimoniales a título lucrativo (cfr. art. 17 a) mientras que el Rgto. sí contempla tal posibilidad (cfr. art. 151).

ANTEPROYECTO DE PROPOSICION DE DIRECTIVA

concerniente a

LA ARMONIZACION DE LAS REGLAS DE DETERMINACION DE LOS BENEFICIOS IMPONIBLES (*)

EXPOSICION DE MOTIVOS

CONSIDERACIONES GENERALES

1. El objeto de realización del mercado interior no podrá ser plenamente alcanzado si no se ponen en práctica una serie de medidas en materia de fiscalidad de las empresas. En efecto, la libre circulación de bienes, servicios y capitales en el interior del espacio sin fronteras pro-

pugnado por el Acta Unica Europea no conduciría a la creación de un marco de elecciones económicas óptimas común para el conjunto de la Comunidad, si las condiciones fiscales que tienen una incidencia sensible en las decisiones de inversión y competencia de las empresas presentasen divergencias importantes de un Estado miembro a otro. Con vistas a asegurar la neutralidad fiscal, la equiparación de la carga fiscal sobre las empresas es pues una acción necesaria a poner por obra en los años sucesivos.

(4) *Vid.* RODRIGUEZ MORENO, R., «El Libro Blanco del Mercado Interior y la armonización fiscal: situación de los trabajos (I)», en *AICE* núm. 2134, 16-22 de mayo de 1988, pág. 1823.

(*) Traducción y anotación: José Andrés Rozas Valdes.

2. En lo que afecta a la imposición de los beneficios de las empresas, la carga fiscal es función de dos elementos, que son la base y el tipo.

La presente propuesta de directiva tiene por objeto la armonización de la base, es decir, de las reglas de determinación de los beneficios imponibles de las empresas. Su adopción resolverá pues completamente el problema de la equiparación de la carga fiscal, que exige también la armonización de los tipos. Pero permitirá atender a un doble objetivo. De un lado, asegurará la transparencia de los regímenes de imposición de las empresas, que es por otra parte requisito previo a la armonización de los tipos. De otro lado, gracias a la aplicación de unas mismas reglas en toda la Comunidad, se contribuirá a crear un entorno fiscal más favorable, caracterizado a la vez por una menor complicación y una mayor estabilidad de las legislaciones fiscales. Así se verá considerablemente facilitada la labor de las empresas, que quieren extender sus actividades a otros Estados miembros.

3. Formulando reglas comunes para los diferentes elementos que constituyen la base, la Comisión, como ya había hecho para el régimen fiscal de pérdidas y ganancias (1) —que forma también parte de la base—, ha estado guiada, entre otras, por la intención de mejorar, en la medida de lo posible, la situación de las empresas comunitarias y reforzar su posición con respecto a sus competidoras de los países terceros.

Al mismo tiempo, las disposiciones propuestas se limitan a lo estrictamente necesario. Los Estados miembros conservan una amplia libertad en cuanto a la definición de las medidas a adoptar para su aplicación. Se da por supuesto que esta libertad se habrá de ejercer dentro del respeto de los principios de la directiva. El comité cuya creación se propone permitirá seguir de cerca el desarrollo de las reglamentaciones nacionales y vigilar su convergencia, gracias al examen en común de los problemas que puedan surgir.

En fin, la propuesta ha tenido muy en cuenta las disposiciones de la cuarta directiva del Consejo (2) relativa a las cuentas anuales de las sociedades capitalistas. De todos modos, al contrario que las disposiciones contables, que recogen numerosas posibilidades de opción, las normas fiscales deben tener un carácter más imperativo so pena de comprometer los objetivos que se persiguen.

4. Una vez adoptada la directiva, los Estados no podrán establecer medidas incentivadoras a través de la base. En efecto, no se prevé la posibilidad de derogaciones, que irían contra los ob-

jetivos perseguidos de transparencia y simplificación.

De todos modos, los Estados miembros conservarán la libertad, bajo reserva de aplicación de las disposiciones de los artículos 92 y 93 del tratado CEE relativas a las ayudas, de tomar tales medidas utilizando otras técnicas, como las subvenciones, los créditos de impuesto, etc. En tanto que algunas políticas continuarán siendo de responsabilidad estatal, puede ser necesario recurrir a este género de medidas.

5. Conviene destacar, finalmente, que la presente propuesta responde a una solicitud del Parlamento europeo. Adoptando, en su sesión del 8 de mayo de 1979, el proyecto de resolución (3) contenido en el informe interno de M. NYBORG sobre la propuesta de directiva concerniente a la armonización de los sistemas de impuesto de Sociedades y regímenes de retención en la fuente de los dividendos (4), el Parlamento estimaba que la armonización de los regímenes de determinación de beneficios imponibles de las empresas debía ser efectuada paralelamente a la de los sistemas de impuesto de Sociedades e invitaba a la Comisión a presentar lo más rápidamente posible propuestas de este sentido.

La Comisión desearía que el Parlamento retomase el examen de la propuesta de 1975, paralelamente al de la presente propuesta.

I. ARTICULOS

SECCIÓN I: DISPOSICIONES GENERALES Y DEFINICIONES

Artículo 1.º

1. Los estados miembros fijarán, conforme a las disposiciones de los artículos siguientes, sus regímenes de determinación de los beneficios de las empresas que estén sometidos a uno de los impuestos enumerados en §2, según donde estén establecidas. A efectos fiscales, y sin perjuicio de las disposiciones de Derecho nacional, cuentas anuales serán un balance y una cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Los impuestos eludidos en el párrafo 1 son:

— para Bélgica:

- Impôt des personnes physiques/personenbelasting
- Impôt des sociétés/Vennootschapsbelasting
- Impôt des non-residents/Belasting der niet-verblijfhouders

(1) D.O. núm. C 253 de 20-9-1984, pág. 5, y núm C 170 de 9-7-1985, pág. 3.

(2) D.O. núm. L 222 de 14-8-1978, pág. 11.

(3) D.O. núm. C 140/19 de 5-6-1979.

(4) D.O. núm. C 253 de 5-11-1975, pág. 2.

— para *Dinamarca*:

- Indkomstskatten til staten
- Selsskabsskat
- Den kommunale indkomstskat
- Den amtskommunale indkomstskat

— para *Alemania*:

- Einkommensteuer
- Körperschaftsteuer

— para *Grecia*:

• φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (N.A. 3323/55)

• φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (N.A. 3843/58)

• Εισφορά υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων επί του φόρου εισοδήματος (ΟΓΑ)

— para *España*:

- Impuesto sobre la renta de las personas físicas
- Impuesto sobre Sociedades

— para *Francia*:

- Impôt sur le revenu
- Impôt sur les sociétés

— para *Irlanda*:

- Income tax
- Corporation profits tax

• Capital gains tax

— para *Italia*:

- Imposta sul reddito delle persone fisiche
- Imposta sul reddito delle persone giuridiche
- Imposta locale sui redditi

— para *Luxemburgo*:

- Impôt sur le revenu des personnes physiques
- Impôt sur le revenu des collectivités

— para los *Países Bajos*:

- Inkomstenbelasting
- Vennootschapsbelasting

— para *Portugal*:

- Contribuição industrial
- Imposto de capitais
- Imposto complementar

— para el *Reino Unido*:

- Income tax
- Corporation tax
- Capital gains tax

o cualquier otro impuesto de naturaleza idéntica o análoga que viniese a unirse a los enunciados.

SECCIÓN II: REGLAS RELATIVAS A LA AMORTIZACIÓN

Artículo 2.º

Son amortizables los elementos patrimoniales que se destinen a servir de manera perdurable a la actividad de la empresa y cuya utilización esté limitada en el tiempo. [en igual sentido cfr. art. 44 del Rgto. de Sociedades (a partir de ahora Rgto. IS)].

Artículo 3.º

1. Para el cálculo de las amortizaciones, los bienes deberán valorarse bien al precio de adquisición —que debe incluir el IVA no deducible y los gastos accesorios— bien al coste de producción. (en igual sentido cfr. art. 52,2 del Rgto. IS).

2. Cuando un bien susceptible de amortización ha sido adquirido o responde total o parcialmente a una subvención pública o privada, al precio de adquisición o al coste de producción de este bien se le restará, para el cálculo de la amortización, la parte de la subvención que no se haya incluido en los resultados imposables de la empresa.

Artículo 4.º

1. El precio de la adquisición o el coste de producción de un bien debe amortizarse sistemáticamente entre los periodos de imposición como un período completo. (en igual sentido cfr. art. 48,1 del Rgto. IS).

2. Los inmovilizados corporales y consumibles que sean constantemente reemplazados, y cuyo valor global tenga una importancia secundaria para la empresa pueden llevarse al activo por una cantidad y valor fijos, si su cantidad, su valor, y su composición no varían sensiblemente en el tiempo.

Artículo 5.º

La amortización de un bien comienza a partir del periodo de imposición en el que se produzca su entrega o su incorporación al proceso productivo. (en igual sentido cfr. art. 46,2 Rgto. IS).

Artículo 6.º

1. Los bienes corporales son amortizables, a elección de la empresa:

— según el método lineal, por anualidades constantes;

— según el método degresivo, por aplicación de un tipo constante, comenzando por el precio de adquisición o coste de producción, para, a partir del segundo periodo de imposición, aplicar el valor residual del bien amortizable. (en igual sentido cfr. art. 54,6 Rgto. IS).

El tipo de amortización degresiva no puede ser más de tres veces el de amortización lineal correspondiente, ni ser superior a 50%.

2. Los bienes no incluidos en el §1 son amortizables según el método lineal, por anualidades constantes.

3. Para un bien determinado:

a) la elección del método lineal es irrevocable;

b) la elección del método degresivo es revocable. (en sentido opuesto cfr. art. 47,1 Rgto. IS).

4. Como excepción a las disposiciones anteriores, los bienes cuya utilización por la empresa entrañe una mengua substancial son amortizables en proporción a dicha mengua. (se refiere la propuesta a las empresas que explotan recursos naturales; yacimientos mineros o canteras, por ejemplo. En igual sentido cfr. art. 59 Rgto. IS)

Artículo 7.º

Las disposiciones de la presente directiva no suponen que pueda considerarse la aplicación de una amortización excepcional debidamente justificada. (cfr. Real Decreto-Ley 2/85 de 30 abril, sobre medidas de política económica, en el que se dispone la libertad de amortizaciones de ciertos bienes cuando se reúnan determinados requisitos).

Artículo 8.º

1. El precio de adquisición o el coste de producción de un bien de poco valor puede ser deducido directamente de los resultados imponibles. (cfr. art. 13 c Rgto. IS).

2. Se considera bien de poco valor todo bien cuyo precio de adquisición o coste de producción no supere los 500 Ecus.

Sin embargo, cuando un bien de poco valor forme parte de un conjunto de bienes que constituya una entidad indivisible en el marco empresarial, se tendrá en cuenta el valor del conjunto para determinar si son de aplicación las disposiciones del párrafo 1. (por ejemplo, la ropa blanca de un hotel, los envases de una fábrica de cerveza, o la vajilla de un restaurante).

3. El montante de 500 Ecus aludido en el párrafo 2 puede ser modificado por decisión de la Comisión, previa consulta de los Estados miembros, en aras de mantener un valor real.

Artículo 9.º

1. Las inversiones efectuadas en un bien amortizable con posterioridad a su entrega o puesta en funcionamiento serán incorporadas, en la medida en que supongan un aumento de su valor, al valor que quede por amortizar.

2. Si la inversión efectuada tiene como consecuencia prolongar el periodo de utilización del bien inicialmente considerado, se tendrá en cuenta el nuevo periodo de utilización para el cálculo de las amortizaciones. (en sentido opuesto cfr. art. 62,2 Rgto. IS, salvo que se trate de un repuesto perfectamente identificable y de aplicación exclusiva a determinado bien, cfr. también art. 64 Rgto. IS).

Artículo 10

Los gastos de primer establecimiento serán, a elección de la empresa:

— o bien deducidos de los resultados del periodo impositivo en que se han llevado a cabo;

— o bien amortizados por anualidades constantes durante un máximo de cinco años contados a partir de periodo de imposición en que se han llevado a cabo. (en igual sentido cfr. arts. 65 y 69 Rgto. IS).

Artículo 11

1. Los gastos efectuados para la creación del nombre comercial, la clientela o de una marca serán, a elección de la empresa:

— o bien deducidos de los resultados del periodo impositivo en que se han llevado a cabo;

— o bien amortizados por anualidades constantes durante un máximo de cinco años contados a partir del periodo de imposición en que se han llevado a cabo. (en sentido opuesto cfr. art. 66 Rgto. IS).

2. Cuando el nombre comercial, la clientela o la marca se hayan adquirido a título oneroso por la empresa, el precio de su adquisición se amortizará en cinco anualidades constantes.

3. Cuando la marca que ha sido constituida por la empresa se considera como bien incorporado al activo inmovilizado en aplicación de la legislación nacional de un Estado miembro, los gastos de constitución serán amortizables según las disposiciones del párrafo 2.

Artículo 12

Los gastos de investigación o desarrollo efectuados para la creación o mejora de los derechos de propiedad intelectual o industrial, o de derechos y valores semejantes serán, a elección de la empresa:

— o bien deducidos de los resultados del período impositivo en que se han llevado a cabo;

— o bien amortizados por anualidades constantes durante un máximo de cinco años contados a partir del período de imposición en que se han llevado a cabo. (en igual sentido cfr. arts. 65 y 233 Rgto. IS).

SECCIÓN III: REGLAS RELATIVAS A LAS PLUSVALÍAS Y MINUSVALÍAS REALIZADAS CON OCASIÓN DE LA EXPLOTACIÓN DE BIENES ENCUADRADOS EN EL ACTIVO INMOVILIZADO

Artículo 13

Las disposiciones de los artículos 14 a 18 sólo serán aplicables a las plusvalías y minusvalías realizadas con ocasión de la explotación de bienes encuadrados en el activo inmovilizado. (se trata de determinar los beneficios de la actividad normal de una empresa, no los generados por situaciones extraordinarias como la liquidación, transformación, escisión o aportación de activos, que se abordan en otras propuestas).

Artículo 14

1. Una plusvalía o minusvalía de un bien encuadrado en el activo inmovilizado tiene lugar cuando este bien sale de este activo.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, en caso de salida involuntaria del activo, la plusvalía eventual no se computará sino al momento del resarcimiento de la empresa. (se refiere a casos de incendios, robo, etc...).

3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, los Estados miembros están facultados para considerar que se produce plusvalía o minusvalía respecto de un bien encuadrado en el activo inmovilizado, cuando este bien se transfiere:

— del domicilio fiscal de la empresa a un establecimiento permanente en el extranjero;

— de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro al domicilio fiscal de la empresa;

— o de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro, a un establecimiento permanente situado en otro Estado.

Artículo 15

1. La plusvalía o minusvalía realizada con un bien del activo inmovilizado es igual a la diferencia positiva o negativa entre el valor real de ese bien, y su valor determinado según las reglas del Derecho fiscal.

2. Por valor real de un bien se entenderá:

a) en caso de cesión a título oneroso, el precio de cesión en su caso disminuido por los gastos directamente ocasionados por la misma;

b) en caso de cesión a título gratuito o de exacción a título privado, el valor de mercado de este bien;

c) en caso de salida involuntaria del activo, el montante de la indemnización;

d) en los casos contemplados en el artículo 14, párrafo 3, el valor de mercado del bien.

Artículo 16

Las plusvalías aludidas en el artículo 14 forman parte de los beneficios imponibles y tributan en las mismas condiciones; las minusvalías se deducirán de estos beneficios.

Artículo 17

No obstante lo dispuesto en el artículo 16, a petición de la empresa, la plusvalía realizada en un Estado miembro con un bien del activo inmovilizado, a excepción de las contempladas en el artículo 14 par. 3, quedará exenta si se cumplen las siguientes condiciones:

a) que la plusvalía no provenga de una cesión a título gratuito o de una exacción a título privado; (en sentido opuesto cfr. art. 151 Rgto. IS);

b) que la empresa reinvierta en el Estado miembro, en bienes del activo inmovilizado, una suma al menos igual al valor real del bien que ha generado la plusvalía.

c) que esta reinversión se opere en un período que comenzando en la fecha de apertura del ejercicio en el curso del cual la plusvalía se ha realizado, termina dos años después del cierre del ejercicio, o cuatro si la reinversión es en edi-

ficios, buques o aeronaves cuya construcción ha tenido lugar en el transcurso del período; en caso de salida involuntaria de un bien del activo, el comienzo del período puede adelantarse a la fecha del acontecimiento que ocasionó la misma;

d) en su caso, para la amortización, o cálculo de ulteriores plusvalías o minusvalías, de los bienes en que se ha plasmado la mencionada reinversión, de su valor habrá de restarse la plusvalía que resultó exenta.

Artículo 18

Cuando un Estado miembro hace uso de la facultad prevista en el artículo 14 párrafo 3, para un bien amortizable, dispondrá lo necesario para que la imposición de las plusvalías se reparta, en anualidades iguales, a lo largo del período de uso probable del bien que reste por completar.

Artículo 19.º

1. En el Estado miembro que se transfiera un bien de los mencionados en el artículo 18, se contabilizará en el activo por su valor de mercado.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, en el caso mencionado en el artículo 14, párrafo 3, segundo guión, el Estado miembro del domicilio fiscal puede mantener el valor fiscal del bien, a condición de que tome las medidas necesarias para evitar la doble imposición de la plusvalía.

SECCIÓN IV: REGLAS RELATIVAS A LAS PROVISIONES PARA RIESGOS Y CARGAS

Artículo 20

1. Las provisiones para riesgos y cargas sólo pueden constituirse para cubrir

— pérdidas o cargas deducibles que estén claramente definidas en cuanto a su naturaleza, y que, a la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas, pero indeterminadas en cuanto a su montante o fecha de producción.

— deterioros ciertos que, según la experiencia de la empresa, se reproducen regularmente con una periodicidad superior al año.

Sin embargo, en casos debidamente motivados, la constitución de provisiones puede diferirse al ejercicio siguiente a aquel en que las pérdidas o cargas han tenido origen.

2. Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, las disposiciones del párrafo 1 no se aplican a las provisiones propias del sector actuario.

Artículo 21

Cuando las provisiones aludidas en el artículo 20 tienen por objeto cubrir pensiones de retiro no impuestas por la ley en favor de personal de la empresa, los Estados miembros pueden imponer condiciones suplementarias tendentes principalmente a garantizar los derechos de los beneficiarios potenciales.

Artículo 22

En la medida en que no se completen en un ejercicio las condiciones exigidas para su constitución, las provisiones se reintegrarán a los beneficios de dicho ejercicio.

SECCIÓN V: DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS EXISTENCIAS

Artículo 23

Forman parte de las existencias:

- 1) las materias primas y las materias consumibles;
- 2) los productos en fase de fabricación;
- 3) los productos finales y las mercancías.

Artículo 24

1. Los bienes aludidos en el artículo 23 se evalúan individualmente al precio de adquisición o al coste de producción. Las disposiciones del artículo 3 se aplican mutatis mutandis, (en igual sentido cfr. art. 76.2 Rgto. IS).

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, las materias primas y consumibles que son constantemente renovadas, cuya cantidad, valor y composición no varía sensiblemente en el tiempo, y cuyo valor global es de importancia secundaria para la empresa, pueden ser evaluadas sea por una cantidad y un valor fijos, sea según el método del *stock-outil* por una cantidad que, según la experiencia, es constantemente necesaria para la buena marcha de la explotación.

3. No obstante lo dispuesto en el párrafo 1, y en el caso de que su precio de adquisición o su coste de producción no pueda establecerse o no pueda serlo más que a costa de dificultades desproporcionadas, los bienes de igual categoría así como los bienes inventariados según su nombre, su volumen o su peso, pueden ser evaluados:

— por referencia a precios medios moderados,

— o según los sistemas «primera entrada-primer salida» (FIFO), «última entrada-primer salida» (LIFO), o un método análogo, a condición de que el sistema escogido, tenida en

cuenta la naturaleza de los bienes, los métodos de almacenamiento y los hábitos del sector de actividad, sea válido para reflejar la realidad. (cfr. art. 79 Rgto. IS).

La empresa se someterá al método de evaluación escogido. Todo cambio de método debe ser debidamente justificado.

Artículo 25

1. Cuando el valor de un bien que forma parte de las existencias disminuye, se puede efectuar una corrección en el valor correspondiente.

2. Cuando, después de corregirse el valor en las condiciones previstas en el párrafo 1, el valor de un bien aumenta, se puede efectuar una corrección, sin que en ningún caso pueda superar, el nuevo valor, el precio de adquisición o el coste de producción.

Artículo 26

1. Cuando un bien que forme parte de las existencias se transfiera en las circunstancias aludidas en el artículo 14 párrafo 3, el Estado miembro de salida del bien puede considerar que se ha realizado una plusvalía. Sin embargo, la imposición no se referirá sino al momento en que el bien haya salido efectivamente del activo de la empresa.

2. Cuando un bien que forma parte de las existencias se transfiera de un establecimiento permanente situado en un Estado miembro al domicilio fiscal de la empresa en otro Estado miembro, las disposiciones del artículo 19 se aplicarán *mutatis mutandis*.

SECCIÓN VI: DISPOSICIONES RELATIVAS A LAS CARGAS DEDUCIBLES

Artículo 27

Las cargas o gastos son deducibles en la medida en que concurren a la formación de la renta imponible (no serían deducibles por tanto los que tuvieran carácter privado, y no podría construirse la deducibilidad de un gasto en función de la forma jurídica de la empresa que lo efectúa).

Artículo 28

Los pagos por sanciones y multas no constituyen cargas deducibles. (en igual sentido cfr. art. 125 e Rgto. IS).

Artículo 29

No obstante lo dispuesto en el artículo 27, los Estados miembros deben fijar las condiciones aplicables a la deducción de los gastos relativos a libertades de cualquier naturaleza. (cfr. arts. 121 a 124 Rgto. IS).

SECCIÓN VII: DISPOSICIONES RELATIVAS A ALGUNOS BIENES DEL ACTIVO INMOVILIZADO Y DEL ACTIVO CIRCULANTE

Artículo 30

Los bienes no amortizables del activo inmovilizado así como los bienes del activo circulante que no formen parte de las existencias, deben evaluarse al precio de adquisición o al coste de producción. Las disposiciones del artículo 3 se aplican *mutatis mutandis*.

Artículo 31

1. No obstante lo dispuesto en el artículo 30, cuando el valor de un bien de los mencionados en dicho artículo sufra una disminución, se podrá efectuar una corrección en el valor correspondiente.

2. Cuando una empresa, con base en su experiencia, puede probar que un cierto porcentaje de créditos de una determinada clase corre peligro de no poderse recuperar, puede, no obstante el párrafo 1, aplicar a estos créditos una corrección de valor acorde con el porcentaje de probables fallidos. (cfr. art. 13 i de la Ley IS)

3. Cuando, después de una corrección de valor efectuada en las condiciones de los párrafos 1 o 2, el valor de un bien o de una determinada categoría de créditos aumente, se puede llevar a cabo una corrección de valor, siempre y cuando el nuevo valor no supere el precio de adquisición o el coste de producción.

SECCIÓN VIII: DISPOSICIONES FINALES

Artículo 32

1. Los Estados miembros tomarán medidas para asegurar que la aplicación de las disposiciones de las secciones II a VII no entrañe la producción de ventajas fiscales injustificadas.

2. Las disposiciones de la presente directiva no serán obstáculo para la aplicación de las disposiciones nacionales necesarias para evitar los fraudes y abusos.

Artículo 33

1. Se constituye un comité consultivo dependiente de la Comisión que tendrá por misión:

a) facilitar, sin perjuicio de los artículos 169 a 170 del Tratado, una aplicación armónica de la presente directiva así como de todo lo concerniente a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al régimen fiscal del aplazamiento de pérdidas empresariales (5) en aras de lograr una concertación regular,

(5) DO. núm. C 253 de 20-9-1984, pág. 5, y núm. C 170 de 9-7-1985, pág. 3.

en particular por cuanto a la resolución de los problemas concretos de aplicación se refiere;

b) elaborar, en su caso, complementos o enmiendas de estas directivas.

2. El comité consultivo se compondrá de representantes de los Estados miembros así como de representantes de la Comisión. La presidencia vendrá ocupada por un representante de la Comisión. La secretaría será atendida por los servicios de la Comisión.

3. El comité se convoca por su presidente a iniciativa propia, o a petición de un Estado miembro.

Artículo 34

Los Estados miembros adoptarán las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para avenirse a la presente directiva a más tardar el uno de enero del tercer año siguiente a su adopción. Inmediatamente se lo comunicarán a la Comisión.

Artículo 35

Los Estados miembros son destinatarios de la presente directiva.