



Documento de trabajo

SEMINARIO PERMANENTE DE CIENCIAS SOCIALES

COMPETENCIA FISCAL Y ARMONIZACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

Gabriela Lagos Rodríguez
Raquel Álamo Cerrillo

SPCS Documento de trabajo 2013/5
<http://www.uclm.es/CU/csociales/DocumentosTrabajo>

© de los textos: sus autores.

© de la edición: Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca.

Autores:

Gabriela Lagos Rodríguez

Gabriela.lagos@uclm.es

Raquel Álamo Cerrillo

Raquel.alamo@uclm.es

Edita:

Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca

Seminario Permanente de Ciencias Sociales

Codirectora: Pilar Domínguez Martínez

Codirectora: Silvia Valmaña Ochaita

Secretaria: María Cordente Rodríguez

Secretaria: Nuria Legazpe Moraleja

Avda. de los Alfares, 44

16.071–CUENCA

Teléfono (+34) 902 204 100

Fax (+34) 902 204 130

<http://www.uclm.es/CU/csociales/DocumentosTrabajo>

I.S.S.N.: 1887-3464 (ed. CD-ROM) 1988-1118 (ed. en línea)

D.L.: CU-532-2005

Impreso en España – Printed in Spain.

COMPETENCIA FISCAL Y ARMONIZACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

M^a Gabriela Lagos- Rodríguez¹ y Raquel Álamo- Cerrillo²

Área de Economía Aplicada, Universidad de Castilla- La Mancha

RESUMEN

El objeto de análisis de este documento es el proceso de armonización fiscal en el espacio de la Unión Económica y Monetaria. Se trata de un tema de especial trascendencia desde el inicio del proyecto de integración europeo, cuya importancia ha tomado especial auge en el contexto de la Moneda Única y de las consecuencias de la crisis económica que desde 2008 sufren, en mayor o menor medida, los países integrantes de la Unión Europea.

Nuestro interés se centra en la observación del impacto de la adopción de la moneda única en la situación presupuestaria de los países de la UE en un entorno en que las diferencias fiscales entre países miembros son aún intensas. La cuestión sobre la que reflexionamos, en último término, es cómo los estados europeos han reaccionado frente a las restricciones presupuestarias y monetarias y si su comportamiento coadyuva o no al objetivo de armonización fiscal.

Palabras clave: armonización fiscal, déficit presupuestario.

Indicadores JEL: H21, H61.

¹ Gabriela.lagos@uclm.es

² Raquel.alamo@uclm.es

ABSTRACT

This paper analyzed the process of fiscal harmonization in the area of Economic and Monetary Union. This is an issue of particular importance from the beginning of the European integration project, whose importance has taken special increase in the context of the single currency and in the consequences of the economic crisis since 2008 experiencing a greater or lesser extent between the member countries of the European Union.

Our interest is to assess the impact of the adoption of the single currency in the budgetary position of the EU in a context where the tax differences between member countries are still intense. The question on which we reflect, ultimately, is how European states have reacted to fiscal and monetary restrictions and whether their behavior contributes or not to the goal of tax harmonization.

Keywords: tax harmonization, budget deficit.

JEL-codes: H21, H61.

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de análisis de este trabajo es la armonización fiscal en el espacio de la Unión Económica y Monetaria (UEM, en adelante), tema de gran trascendencia y reciente foco de atención de los agentes económicos, en especial de los Estados miembros integrados en la Moneda Única.

La armonización fiscal no es un objetivo nuevo en el proceso de integración de Europa, pero sí ha tomado auge a partir de 1999³, año en el que entra en vigor una nueva moneda común para buena parte de los Estados y, sobre todo, tras el inicio de la crisis económica de 2008. Ya desde mediados del siglo pasado, las aportaciones teóricas de Mundel (1961) sobre los efectos económicos de una integración económica y de Kenen (1969) respecto a las consecuencias de políticas fiscales flexibles en una zona monetaria, ponían de manifiesto el interés científico sobre el proyecto de una zona de moneda única, tal como se proyectaba en Europa. Los riesgos eran pues conocidos, tanto sobre la respuesta centralizada de una autoridad monetaria como sobre los déficits y acumulaciones de deuda de los Estados, que tan visibles son hoy en día.

A la par que los teóricos avanzaban en sus estudios, las instituciones europeas, en especial la Comisión, también impulsaba trabajos e informes que sustentaban la necesidad de armonizar los sistemas fiscales de los países miembros. Es particularmente relevante el Informe Neumark (1962) que marcó la senda de la armonización fiscal a seguir en tres fases, si bien, en su mayor parte aún no ha sido llevada a la práctica. Tras este documento, muchos más fueron producidos desde las instituciones europeas para avanzar en el objetivo armonizador, no obstante, los progresos más relevantes sólo se han verificado en el ámbito de la fiscalidad indirecta, en especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La ausencia de un verdadero impulso político para llevar a cabo una armonización fiscal en el seno de la Unión europea contrasta con el avance espectacular que se ha hecho en el ámbito de la integración de mercados y, sobre todo, en la implantación de una moneda única. La razón hemos de encontrarla en la reticencia de

³ El euro fue introducido como unidad de cuenta el 1 de enero de 1999, si bien la circulación física de monedas y billetes no se produce hasta 2002. En la actualidad es la moneda de 17 de los 27 países UE, previéndose la incorporación paulatina del resto de Estados en un futuro próximo. Dinamarca y el Reino Unido, sin embargo, han suscrito cláusulas de exención al Tratado de Maastricht según las que quedan excluidas por voluntad propia de la zona euro.

los Estados miembros a ceder su soberanía impositiva, como quedará puesto de manifiesto en este documento. La capacidad para diseñar y aplicar sus propios impuestos parece ser el reducto no renunciante en que los Estados hacen recaer el ejercicio de una soberanía ya cedida o muy limitada en otros aspectos.

Sin embargo, el impacto de la crisis económica actual, que viene manifestándose desde 2008, ha tenido consecuencias trascendentales para los sectores públicos de los países europeos. La situación de déficit severo en las cuentas públicas ha impulsado medidas contractivas de la actividad pública y, a la par, un renovado interés por la integración fiscal, plasmada no ya en una armonización tal como la define el Tratado constitutivo de la UE, sino en una auténtica unificación de ciertos aspectos de la fiscalidad, en especial, la referida al capital. El cambio observado en la actitud de los Estados miembros, no responde a un súbito impulso armonizador justificado en la bondad de su aplicación, antes bien, es la consecuencia de un análisis minucioso de las fuentes de ingresos de los erarios públicos y de las vías de fuga de estos recursos. Hoy, los Estados europeos son conscientes, por razón de necesidad, de que la falta de progreso en la armonización fiscal implica la existencia de un espacio de ejercicio de la competencia fiscal entre los países miembros que, como veremos, deriva en una pérdida general de los ingresos recolectados por las haciendas.

En este contexto, el trabajo realizado pretende recoger, aún de manera sucinta, los presupuestos teóricos que permiten calificar como perjudiciales ciertas medidas de competencia fiscal y sus implicaciones para el ámbito de la UEM. El primer apartado, por tanto, está dedicado al análisis de lo que se considera competencia fiscal nociva, sus repercusiones sobre las Haciendas públicas y sobre los niveles de provisión de los sectores públicos y, por último, se plantea el problema y sus implicaciones en la UEM.

A continuación, se aborda el proceso de armonización fiscal desde sus premisas en el Tratado de Roma hasta su desarrollo actual. Esta revisión histórica permite poner de relieve la lentitud y la extraordinaria dificultad con la que se han producido los avances en armonización en la Unión Europea. Haremos mención de los Informes y decisiones más relevantes en este proceso, siempre con la intención de poner de relieve los problemas institucionales que han lastrado su desarrollo. En este apartado, nos detendremos en la aplicación de las medidas inspiradas por el trabajo del Grupo Monti,

que nos permitirá ya introducirnos en la descripción de la situación actual de la armonización fiscal, los retos y problemas que se presentan para su desarrollo.

En el apartado siguiente de este documento realizamos un repaso de las tareas pendientes de la UEM en los dos ámbitos de la fiscalidad –directa e indirecta-, diferenciando los retos que para cada impuesto están planteados. Desde el problema fundamental de la tributación en destino del IVA a la necesidad de dar respuesta a la creciente presión fiscal en la tributación de las personas físicas, analizaremos cada faceta pendiente de la armonización fiscal, a fin de dar paso ya a nuestro capítulo final de conclusiones, en las que expondremos nuestra valoración del proceso seguido y las posibilidades de avance y sus consecuencias.

2. ANTECEDENTES: EL PROBLEMA GLOBAL DE LA COMPETENCIA FISCAL

La competencia fiscal ha sido considerada desde dos perspectivas muy diferentes: una que contempla el beneficio⁴ que produce dicha competencia interjurisdiccional en un contexto de movilidad de factores, en tanto permite que los gobiernos ajusten sus expectativas fiscales a las necesidades y preferencias de los ciudadanos- contribuyentes-, y otra que hace hincapié en el comportamiento oportunista de las jurisdicciones que utilizan las ventajas fiscales como medios para el aseguramiento de aprovechamientos económicos en detrimento de otras jurisdicciones.

La primera cuestión que llama la atención sobre la terminología utilizada es que, en tanto nos referimos a una competencia fiscal nociva, admitimos de forma implícita la existencia de ciertas formas de competencia fiscal entre jurisdicciones que son “benignas” y, por tanto, aceptables⁵. Sin adentrarnos en los planteamientos teóricos que sustentan estas dos visiones, lo cierto es que la trascendencia práctica de la competencia fiscal nociva hace prevalecer el análisis de este concepto, especialmente en lo que

⁴ En un análisis centrado en el impuesto sobre la propiedad, destacan los trabajos de HAMILTON (1975 y 1976) y desde una perspectiva más amplia y la obra de TIEBOUT (1965).

⁵ Este es precisamente el enfoque que se contempla en la literatura de la Teoría de la Elección Pública. Como obras de referencia pueden consultarse las siguientes: BRENAN, G. y BUCHANAN, J. (1980): *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitutional*, New York, Press Syndicate of the University of Cambridge; WILSON, J. (1999): “Theories of tax competition”. En *National Tax Journal*, 52(2), pp. 269- 304.

concierno a los Estados y a las organizaciones internacionales. Por ello, en lo que respecta a este documento, la referencia será siempre la competencia fiscal nociva o perjudicial.

El término “competencia fiscal” lo utilizan por primera vez Zodrow y Mieszkowski (1986) y Wilson (1986 y 1999), identificando, como efectos de la misma, la reducción de los tipos de gravamen y la infra-provisión de determinados bienes públicos. En esta línea conceptual se producen aportaciones de otros autores que coinciden en señalar que la competencia es, en definitiva, una amenaza real para el mantenimiento del Estado de Bienestar (Janeba y Schjelderup, 2002).

Por competencia fiscal designamos los comportamientos de los gobiernos orientados bien a la atracción de inversiones en su territorio o bien al mantenimiento de las actividades gravadas en su ámbito de jurisdicción impositiva. En ambos casos, el instrumento a través del cual los gobiernos llevan adelante sus propósitos es mediante la reducción de la carga fiscal aplicable a las operaciones o sujetos implicados, bien mediante una reducción de las tasas de gravamen bien mediante la aplicación de incentivos fiscales cuyo resultado es la reducción del impuesto final.

Las consecuencias derivadas de un comportamiento competitivo entre países, en el ámbito fiscal, suponen un motivo de gran preocupación para los gobiernos tanto por el impacto recaudatorio como por la repercusión que tiene sobre sus economías. La importancia de estas cuestiones no es menor: la reducción de los ingresos tributarios incide directamente sobre la sostenibilidad del gasto público. Como consecuencia añadida, el afán por compensar los recursos tributarios cesantes afecta a las estructuras impositivas que pueden verse alteradas en forma de traslación de la presión fiscal hacia las rentas menos móviles. Traslación que reaviva el sempiterno debate en los países más desarrollados sobre el estado del principio de justicia tributaria que debe perseguir el sistema fiscal en su conjunto. Desde la perspectiva positiva del derecho internacional comparado, el concepto todavía impreciso de competencia fiscal nociva, perjudicial o pernicioso, tiene su equivalencia en el tipo de competencia fiscal analizada desde los enfoques económicos que ocasiona pérdidas de bienestar en las jurisdicciones o países implicados. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en el enfoque económico, el concepto de competencia fiscal en otros ámbitos casi siempre se interpreta en sentido peyorativo e interesado, lo que puede conducir a conclusiones equívocas.

En todo caso, cuando la competencia fiscal produce los efectos más arriba enunciados, no sólo plantea problemas de orden ético y recaudatorio, sino que también origina ineficiencia en la asignación de recursos por parte de los sujetos pasivos. La ausencia de neutralidad en el diseño de las figuras impositivas, dado el trato favorable que suele darse al capital, incentiva que las decisiones de inversión y producción de los agentes privados se tomen en función de la fiscalidad aplicable, más que atendiendo el criterio de eficiencia económica. Llevado al extremo, la consecuencia última sería la pérdida efectiva de la soberanía fiscal de los países a favor del mercado (García Prats, 2001).

Cuando se considera que la competencia fiscal genera importantes costes en términos de eficiencia que requieren una intervención por parte de una autoridad u organismo de superior nivel, suele haber discrepancias entre los enfoques que surgen a partir de la hipótesis de Oates (1972), en relación con la forma de intervención adecuada. Por un lado, se encuentran los partidarios de alcanzar acuerdos cooperativos entre gobiernos que se plasmarían en normas de *soft-law* y, por otro, los que entienden más adecuado el uso de medidas de armonización fiscal de obligatorio cumplimiento para los gobiernos implicados, cuya observancia correspondería a un nivel superior de gobierno. Los primeros han puesto el acento en el análisis de las iniciativas internacionales, como las de la OCDE, cuyo objetivo es el establecimiento de acuerdos sobre prácticas no saludables de competencia fiscal a evitar –códigos de buena conducta-; los segundos se centran en medidas de armonización fiscal de aplicación obligatoria en el seno de áreas económicas con algún grado de integración política y pueden incluir la fijación de tipos impositivos mínimos. El modelo de la OCDE se basa en acuerdos cooperativos, mientras que en la UE se dan, tanto este tipo de acuerdos, como las medidas de armonización vinculantes para los Estados miembros, incluyendo alguna medida de armonización de tipos.

Ciertamente, la postura de la mayoría de los burócratas fiscales y de muchos gobiernos frente a la competencia fiscal, no deja de ser conservadora, en el sentido de preservar la inercia fiscal del país o jurisdicción en cuestión y, no es menos cierto, que este posicionamiento también es más propio de los países con elevados tipos de gravamen. Aunque hay opiniones, como la de Avi-Yonah (2007), que diferencian entre “competencia fiscal por el ingreso pasivo” –pérdida ocasionada por no grabar las rentas del capital en el país en el que se generan- y “por las inversiones activas” –reducida o

nulos impuestos a las empresas multinacionales-, en realidad se trata de fomentar la actividad económica compitiendo por empresas foráneas que, a la postre, también generan nuevas fuentes recaudatorias en el interior.

Como sabemos, el análisis económico mide el impacto de la competencia fiscal en términos de bienestar social para los residentes de las jurisdicciones contendientes, lo que permite establecer conclusiones y proponer medidas cuando se trata de un sistema federal de gobierno. Este grado de dificultad, sin embargo, adquiere mayor importancia cuando se trata de extraer conclusiones en el ámbito internacional, dada la complejidad del análisis, lo que nos recuerda que, junto a la perspectiva económica del problema, se encuentran otras de más inmediata interpretación, como es la recaudatoria, siempre defendida por burócratas, determinados grupos de presión y políticos, en general, como señalan significativas aportaciones teóricas a la Hacienda Pública. La lucha entre la perentoriedad de los problemas de financiación del sector público representados por estos colectivos, por un lado, y de la búsqueda de eficiencia en unos mercados privados representados por empresas e inversores, por otro, ha estado marcada durante las últimas décadas por los límites que, en cada momento, marcan la tolerancia. En estos difuminados límites es donde se mueven los acuerdos de cooperación internacional, donde se ha pretendido pasar del bilateralismo en el trato fiscal internacional, al acuerdo marco multilateral a través del uso de la OCDE⁶ como institución de referencia.

Entre estos dos escenarios polares frente a la competencia fiscal, se encuentra el peculiar caso de la Unión Europea, un espacio que no es federal pero donde tampoco se puede considerar que los países soberanos que la forman actúen como agentes plenamente independientes. De hecho, hay ciertos factores en la Unión Europea que la convierten en un ámbito especialmente sensible para la competencia fiscal en los dos aspectos anteriores, como son la existencia de un mercado único y el hecho de contar con una moneda única.

⁶ La atención de la OCDE se ha centrado, sobre todo, en la armonización de la fiscalidad del capital y en los precios de transferencia entre entidades mercantiles, ámbitos en los que la competencia fiscal nociva es más intensa. Aunque su producción ha sido intensa, son especialmente destacable la siguientes obras: OCDE (2012): *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*, OECD Publishing. En http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en

OCDE (2010): *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, Centre for Tax Policy and Administration. En <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/45689524.pdf>

Los datos que aporta la Comisión Europea en su último informe sobre la situación fiscal de Europa en 2012, muestran diferencias relevantes de la presión fiscal de Europa frente a terceros países, como Estados Unidos o Japón. Así, mientras la relación Impuestos/PIB es casi un 40% para la zona UE, ni Japón ni Estados Unidos llegan al 30%, con cifras de 24,8% y 26,9% respectivamente. El elevado coste del sostenimiento del Estado del Bienestar empuja al alza los gastos públicos y, a la par, la presión que los gobiernos ejercen sobre las fuentes de financiación pública.

Asimismo, los esfuerzos de consolidación fiscal y de recortes del déficit público han dado como consecuencia decisiones de subidas de impuestos en buena parte de los Estados de la UE, que han optado por incrementar sus recursos en detrimento de recortes en los gastos. Estos dos factores, explican en gran medida la situación peculiar de la UE, en contraposición a tendencia seguida por EE.UU. que ha optado por reducir impuestos en estos últimos años. Sin embargo, la consideración conjunta de los países europeos no oculta la amplia variabilidad que existe entre ellos, como muestran los datos que se recogen en el resto del documento. Ello no hace sino poner de relieve que la competencia fiscal interna es un problema a considerar en la Unión Europea, tanto o más que la que sufre frente a terceros países. En concordancia con esta afirmación, Davies y Voget (2008) muestran cómo la reacción de los países miembros de la UEM a las modificaciones de impuestos del resto de Estados miembros es mayor que la respuesta a cambios similares de países terceros.

No es propósito de este documento profundizar en las estrategias que la Unión Europea ha dispuesto para hacer frente al reto de la competencia fiscal externa, sino que nos centraremos en cómo ha actuado frente a la vertiente interna, esto es, a los comportamientos competitivos que los Estados miembros han adoptado en sus respectivas normativas fiscales. No obstante, no podemos dejar de advertir la incidencia cada vez mayor que esa competencia fiscal externa tendrá en las decisiones fiscales de los países miembros de la UEM, de hecho, la fiscalidad es uno de los aspectos abordados por la estrategia definida en la Agenda 2020 cuya finalidad primordial y confesada es la de contribuir a la mejora de la competitividad de Europa, como área socio-económica diferenciada en el entorno mundial. La presión fiscal soportada por los agentes económicos en la UEM es, de media, significativamente más alta que la aplicada en otras áreas, como ya señalamos con anterioridad, y ello supone un obstáculo para el crecimiento de la actividad económica que tratamos de compensar con las

garantías de calidad y fiabilidad de los productos europeos. Ahora bien, si estos valores son menos considerados en el mercado global que el precio de los productos no parece haber otra alternativa que el ajuste en los costes de producción y márgenes de ganancia, lo que redundará en pérdidas fiscales por reducción de rentas o por deslocalización. Asimismo, las mayores cargas fiscales asumidas por los contribuyentes europeos son consecuencia de la espera de una contrapartida en forma de provisión pública que es considerada garantista y protectora frente a lo recibido por los ciudadanos de países terceros. El problema que se entrevé es en qué medida se verá afectado este residuo fiscal⁷ por efecto de la contracción de las finanzas públicas por efecto de la crisis y la aplicación generalizada de la regla de estabilidad presupuestaria. Y se trata de un reto que no se plantea sólo frente a la imposición directa sobre personas físicas sino que alcanza también a las entidades mercantiles que pueden aceptar entornos menos seguros a cambio de mayores ganancias.

En cualquier caso, la competencia interna plantea retos similares pero tiene la ventaja de que se dispone de mecanismos adecuados para tratar de eliminarla. El instrumento fundamental con el que la UE ha pretendido controlar y hacer desaparecer esta competencia interna es mediante el proceso de armonización fiscal, del que nos ocuparemos brevemente en el apartado siguiente. No obstante, es preciso dejar constancia de que el principal instrumento de corrección de disparidades fiscales es la intervención de las autoridades de la UE en la vigilancia de la libertad de competencia. Instrumento que ha demostrado ser muy eficaz en esta labor. Así pues, se plasma la máxima de actuación de la UE frente a la competencia fiscal que es no intervenir salvo que suponga una alteración substancial de la libre competencia.

3. EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA U.E.

La armonización fiscal se recoge de manera expresa en el artículo 99 del Tratado de Roma. Así se dispone que:

⁷ Se define como el saldo entre la contribución realizada por el ciudadano contribuyente y el valor de los bienes y servicios proporcionados por el sector público. Es un concepto introducido por BUCHANAN, J. (1950): BUCHANAN, J. (1950): "Federalismo y equidad fiscal" En R. A. Musgrave y C. S. Shoup, *Ensayos sobre Economía Impositiva*. Fondo de Cultura Económica. México, 1964.

El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

La razón por la cual el Tratado sólo hizo mención expresa a la necesidad de armonizar los impuestos indirectos hay que entenderla en el marco de la construcción de un espacio económico común. En ningún caso, ni los redactores del mismo ni prácticamente nadie en aquella época, podría haber intuido el actual estado de liberalización de flujos en que se encuentra el mercado de capitales a nivel mundial ni el grado de integración de las economías actuales. No obstante, uno de los redactores del Tratado de Roma, Paul. H. Spaak, ya señaló a las distorsiones fiscales como uno de los peligros que amenazaban la libre circulación sobre la que se basó el proyecto original de lo que hoy es la UEM y que sigue siendo uno de los pilares de su existencia. Lo cierto es que se advertía en el Informe Spaak (1956) de los riesgos que suponía la diversidad fiscal en relación a la libertad de movimientos del capital: los movimientos especulativos perjudicarían a las áreas menos desarrolladas y que más necesidad de fondos tendrían y habría traslaciones de capital justificadas únicamente con el fin de eludir el gravamen fiscal que, por su parte, altera la rentabilidad del capital.

Pese a todo, la armonización fiscal se centró en el ámbito indirecto, con mandato expreso a la Comisión para que *proceda de la mejor forma en que resulte posible, a armonizar las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos indirectos*⁸. Asimismo, el Tratado contempla la necesidad de evitar la doble imposición dentro del territorio comunitario.

El concepto de armonización fiscal que se acoge en la UE corresponde a su caracterización como un instrumento que permite la adaptación de los sistemas fiscales de los países miembros con el fin de lograr su neutralidad desde el punto de vista de la

⁸ Artículos 95 a 99 del Tratado de Roma, en su redacción original.

libertad de competencia⁹. Así pues, no se persigue un resultado unificador, pese a que el progreso adecuado de la adaptación fiscal debería conducir a un grado estimable de homogeneidad en el tratamiento de las operaciones y rentas gravadas.

Como consecuencia de dicho mandato, el Comité Fiscal y Financiero de la Comisión Europea elaboró el conocido Informe Neumark (1962) que sostiene que la labor armonizadora deberá hacerse a partir de la corrección de las decisiones fiscales que afecten al mercado común pero sin imponer una política fiscal uniformadora en el ámbito comunitario. Este Informe constituye el primer paso firme en el proceso armonizador, proponiendo un conjunto de medidas cuya aplicación debería hacerse de manera progresiva, en tres fases, que respondían a objetivos diferentes. La primera de estas fases centró su actuación en la fiscalidad indirecta, en coherencia con el carácter preponderante que el propio Tratado de Roma confería a la armonización en este ámbito. El objetivo fundamental era la aplicación generalizada de un impuesto sobre el valor añadido que substituyera los impuestos sobre la cifra de negocios que se aplicaban en algunos países, impuestos en cascada que recaían sobre el valor total del producto en cada fase, distorsionando los procesos de producción y distribución. También se contemplaba, en esta primera etapa, la armonización de la forma y nivel de gravamen sobre los intereses y dividendos y la aproximación del tratamiento de la doble imposición en los países miembros al modelo de la OCDE.

En la segunda fase prevista en el Informe Neumark se profundizaba en la armonización de la fiscalidad indirecta promoviendo la desaparición de los impuestos especiales sobre el consumo no percibidos en todos los Estados y se abordaba la armonización sobre la imposición directa, en especial sobre el gravamen de sociedades, si bien se contemplaban medidas armonizadoras sobre la imposición sobre la renta personal y la conclusión de una convención para evitar la doble imposición.

Por último, en la tercera fase de sus previsiones se avanzaba en el otro gran pilar de un sistema fiscal, que es la administración. Así, se propuso la creación de un servicio común de información que proporcionara la base de un sistema eficaz de control fiscal y

⁹ La preocupación por evitar estas situaciones de competencia fiscal se vincula al objetivo del mantenimiento de la libertad de competencia en la UE. Así, son múltiples los procedimientos abiertos por la Comisión contra aspectos concretos de la legislación fiscal de la mayoría de los Estados miembros de la UE. Vid. http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/index_en.htm para una revisión general, sectorial y por países de los procedimientos seguidos por infracciones fiscales de la libre competencia.

de un tribunal especial, de ámbito comunitario, al que atribuir la competencia para resolver conflictos de naturaleza fiscal.

A partir de este Informe, los esfuerzos armonizadores se centraron en la imposición indirecta pero no llegaron, en modo alguno, a las expectativas que se habían planteado en el documento. A continuación haremos un breve repaso del proceso de armonización distinguiendo ámbitos impositivos y de acuerdo a un criterio cronológico.

3.1. La armonización de la fiscalidad indirecta: IVA y ACCISAS

La armonización de la fiscalidad sobre el consumo es la prioridad para la Unión Europea, no en vano son los impuestos que tienen una mayor repercusión sobre el comercio y su regulación parecía básica para asegurar el mercado único y la libertad de circulación de mercancías en un contexto de libre competencia.

Otro argumento de peso en favor de la armonización de la fiscalidad indirecta era el derivado de la eliminación de los impuestos a la importación –aranceles - entre los Estados miembros de la Comunidad Europea, lo que planteó la necesidad de dotar de cierta uniformidad a la estructura y a los tipos de gravamen de los impuestos que recaían sobre las ventas. Esta tarea es la primera que se aborda y así, en 1967, el Consejo optó por la creación del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰ que sustituiría a los tributos sobre el tráfico de empresas. El IVA recae sobre el consumidor final de modo que los diferentes agentes económicos que intervienen en la producción, distribución y venta del bien ajustan la carga fiscal detrayendo del impuesto repercutido el que ha soportado. Así, el impuesto grava sólo el valor agregado en cada fase y es neutral, cualquiera que sea el número de transacciones que se verifiquen hasta llegar al consumidor final.

En un espacio supranacional¹¹, este impuesto se configuró inicialmente, como un gravamen indirecto que gravaría el consumo según el principio de país de destino. Con

¹⁰ Primera Directiva 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y Segunda Directiva 67/228/CEE, del Consejo, de 11 de abril, en materia de armonización de la legislación de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de IVA.

¹¹ El IVA no es aplicable en la Isla de Helgoland, el territorio de Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del Lago Lugano, Montes Athos, Islas Canarias, los departamentos franceses de ultramar, Islas Aland y las Islas Canal. Estos territorios no forman parte del territorio

esta decisión, el IVA soportado por el consumidor de un país de la Unión Europea sería el mismo, tanto si el producto consumido es nacional como si no. Dado que los tipos aplicables pueden variar de un Estado a otro, sería necesario establecer un mecanismo de ajuste que permitiera la devolución al productor del gravamen soportado en el país de venta, lo que supuso establecer un sistema de compensación entre Estados.

En esencia, el modelo actual de IVA responde a la formulación original que acabamos de referir, de modo que puede afirmarse que el avance en la armonización indirecta fue rápido e intenso en la medida en que fue considerado un elemento indispensable para el mercado común europeo. A *sensu contrario*, tal como veremos a continuación, la progresión en su armonización ha sido escasa, pese a las veinticinco Directivas que hasta la fecha han modificado su regulación.

En los años inmediatos a su puesta en marcha se plantearon soluciones para cuestiones específicas derivadas de la práctica tributaria en la liquidación del IVA – tratamiento de ventas por correo o de las reparaciones, por ejemplo-, así como la simplificación de los trámites en frontera y la conveniencia de adoptar métodos uniformes de recaudación¹². En el mismo sentido fueron las propuestas planteadas para el resto de impuestos sobre el consumo y resto de tributos indirectos, siendo la pretensión de simplificar sus trámites la más relevante.

En 1977 se produce la reforma más destacada del IVA, de las múltiples que ha sufrido hasta la actualidad. Con la Sexta Directiva¹³ se convirtió al IVA en un instrumento fundamental de la financiación del presupuesto comunitario¹⁴. Las

aduanero de la Unión Europea. Asimismo, no se aplica en Gibraltar o la parte de Chipre que no está bajo el control efectivo del Gobierno de la República de Chipre.

¹² Tercera Directiva 69/463/CEE, del consejo, de 9 diciembre de 1969, en materia de de armonización de la legislación de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios- Introducción del IVA en los Estados miembros; Cuarta Directiva 71/401/CEE, del Consejo, de 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de la legislación de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios- Introducción del IVA en Italia; Quinta Directiva 72/250/CEE del Consejo, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de la legislación de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios- Introducción del IVA en Italia.

¹³ Sexta Directiva 77/388/ CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de la legislación de los Estados miembros, relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios- Sistema común del IVA: base imponible uniforme.

¹⁴ Por la Decisión de 21 de abril de 1970 del Consejo de la CEE, el IVA se configuró como uno de los recursos propios de la institución, destinándose al presupuesto comunitario, como máximo, el 1% de la base imponible uniforme, por tanto, era imprescindible homogeneizar el cálculo de la misma en los diferentes países miembros. Por otro lado, constituyó un avance muy relevante para dotar de estabilidad al presupuesto europeo y contribuyó de manera notable al incremento presupuestario que se experimentó a

sucesivas modificaciones han ido configurando un impuesto más uniforme. No obstante, las capacidades fiscales de los Estados sobre el impuesto dan un margen amplio para la diversidad fiscal, lo que implica que se mantengan los mecanismos de ajuste. A partir de la Sexta Directiva, el IVA se configura como un impuesto general sobre el consumo, aplicable tanto a los bienes como a los servicios, y proporcional al precio de éstos, cualquiera que sea el número de transacciones realizadas en el proceso de producción y distribución anterior a la fase en la se devenga el impuesto. El objetivo primordial de este impuesto era asegurar la neutralidad fiscal en los intercambios intracomunitarios, permitiendo que en los ajustes en frontera –desgravación de exportaciones y gravámenes a las importaciones-, el cálculo de la carga fiscal soportada sea fácilmente identificable, de modo que la carga fiscal sea igual sobre un producto con independencia de su procedencia.

Posteriormente, la aprobación del Acta Única (1986) implica la desaparición de los controles fronterizos entre países miembros de la UE, exigiendo una modificación del esquema de ajustes fiscales en frontera para el IVA y, en definitiva, el cambio del principio de país de consumo al de origen, de manera que los bienes y servicios serán gravados en el lugar en que resida el productor o prestador. Es preciso remarcar que, a día de hoy, este objetivo aún no se ha visto cumplido.

Las contingencias y avatares por las que han discurrido los intentos sucesivos de una aplicación efectiva del principio de tributación en origen en el IVA son complejos. En 1987, la Comisión presentó un paquete de propuestas dirigidas a suprimir los ajustes entre Estados miembros, en el que se aproximaban los tipos de gravamen a través de una estructura armonizada de dos tipos, el normal (entre el 14% y el 20%) y el reducido (entre el 4% y el 9%), haciéndose a través de la creación de una cámara de compensación para asignar los ingresos recaudados al país de consumo. Dos años más tarde era ya evidente que no sería posible poner en marcha el gravamen en origen a la entrada en vigor del espacio sin fronteras y en 1991 se aprueba la Directiva 91/680/CEE

partir de 1975, año en que se eliminó el sistema de contribuciones financieras de los Estados miembros. No obstante, el IVA es un impuesto muy vinculado al ciclo económico, por lo que los recursos que aporta disminuyen en periodo de retracción del PIB, lo que unido a su falta de vinculación con la riqueza del país aportante, ha determinado su pérdida de importancia en la financiación comunitaria.

que contempla un Régimen Transitorio que mantiene el gravamen en destino y que, tras sucesivas prórrogas, aún hoy sigue aplicándose¹⁵.

El mantenimiento del gravamen en destino se basa en la introducción en el hecho imponible de un nuevo supuesto que es la adquisición intracomunitaria de bienes, referido a la compra de productos procedentes de otro Estado miembro. En correspondencia, también se regula la entrega intracomunitaria de bienes de manera que, cuando la adquisición intracomunitaria tributa por IVA en el país de destino, la entrega –país de origen- no es gravada.

Las dificultades en la armonización del IVA –el impuesto más uniforme de la UE- ponen de relieve la importancia de un elemento fundamental en la misma: el trasvase de información fiscal entre Estados. Esta condición no sólo es válida para el IVA o para evitar los problemas que se dan en la libre circulación de bienes, sino que es indispensable para la armonización de cualquier impuesto y para evitar la competencia fiscal nociva. De ahí que los esfuerzos de la Comisión se centrasen en regular la cooperación entre países en materia de imposición indirecta (Reglamento CEE/218/92) y se pusiera en marcha el sistema de información INTRASTAT para recoger las estadísticas de intercambios de bienes entre Estados miembros (Reglamento 3390/91).

Las modificaciones sufridas por el IVA han dado lugar a que en el año 2006 se aprobase una Directiva¹⁶ que recoge toda su regulación hasta la fecha. Sin embargo, restan tres problemas fundamentales aún no resueltos y que permiten afirmar que estamos ante un proceso armonizador inconcluso.

El primero de ellos, por orden de importancia, no puede ser otro que el ya señalado diferimiento de la aplicación del IVA en origen. En esencia, en la resistencia a la aplicación de este modelo subyace una desconfianza en el propio sistema de mercado único europeo. El IVA en destino implica considerar el tributo como una fuente interna de financiación de cada Estado, que se resiste a la cesión de soberanía que implica la opción por el IVA en origen. La neutralidad del impuesto es una de las condiciones del

¹⁵ En 1996, la Comisión presentó una Comunicación con el título “Un sistema común de IVA. Un programa para el mercado único”, que era un nuevo intento de revitalizar el principio de origen en la tributación del IVA. Planteaba la desaparición de la distinción entre operaciones interiores e intracomunitarias y el establecimiento de un mecanismo de compensación entre estados basado en estadísticas oficiales y no en las declaraciones de los empresarios.

¹⁶ Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

buen funcionamiento del mercado único, tal como ya el Tratado de Roma anticipaba, sin embargo, el establecimiento de un sistema de compensación que permita ajustar los ingresos de los Estados a su consumo efectivo es un punto no aceptado. La complejidad del sistema es un escollo no menor pero el problema subyacente es la negativa a ofrecer información fiscal significativa. Sin abundar en las propuestas de la Comisión para hacer efectiva la inversión, cabe destacar la que realiza en el año 2008¹⁷, en la que propone a los Estados miembros aplicar un tipo único de IVA para las operaciones de entregas intracomunitarias, fijado en un 15%, en lugar de la exención vigente. El sistema implicaría la compensación de manera que si el tipo fijado por el Estado receptor fuera superior al 15% tendría un saldo fiscal a su favor y si fuera inferior bastaría con que le concediese un crédito fiscal al contribuyente por la diferencia. La propia Comisión señala que podría tener un efecto financiero negativo en las empresas, especialmente en las PYMES, en tanto tendrían que financiar parte del IVA en función de las diferencias de tipos entre Estados, no obstante, si los ajustes de las haciendas se aplicasen de manera correcta su incidencia no es un obstáculo insalvable.

La respuesta a esta propuesta fue negativa, por lo que aún es aplicable la exención a las entregas intracomunitarias que, junto a otras cuestiones que señalaremos a continuación, son a su vez el origen de otro de los grandes problemas que evidencia la falta de armonización del IVA. Nos referimos a la notable incidencia del fraude fiscal en este impuesto. La Comisión estima que los ingresos efectivos por IVA representan sólo el 55% de los que obtendrían si se gravase todo el consumo final. Comparando el sistema europeo con los gravámenes de consumo de otros países, la pérdida de recaudación es superior en más de 20 puntos a las que se registra en otros sistemas. La causa más evidente son los problemas de diseño legal del IVA, entre los que destaca la variabilidad del tipo aplicable según el Estado miembro y el consumo gravado. Estas diferencias se justifican en la capacidad de los gobiernos nacionales de adaptar el IVA a sus condiciones económicas y presupuestarias, pero no podemos obviar la evidencia de que también constituye un instrumento que permite mejorar la fiscalidad del consumo como ventaja competitiva frente a otros Estados miembros, especialmente los circundantes.

¹⁷ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre medidas para modificar el sistema de IVA a fin de combatir el fraude, COM (2008) 109 final.

La ausencia de un tipo único no sólo hace más compleja la liquidación del impuesto sino que también favorece la evasión fiscal a través de la participación de intermediarios residentes en distintos países. Además, la propia estructura del gravamen excluye la imposición sobre las operaciones realizadas con terceros ajenos a la Unión europea, por lo que las compras y servicios del extranjero no tributan por IVA.

Conscientes de la gravedad de la situación, la Comisión propone un Libro Verde en una nueva Comunicación de la Comisión sobre el futuro del IVA en la UE. Las razones que argumentan como sustento del debate que plantean son de índole técnica y normativa, haciendo hincapié en el efecto que este impuesto tiene sobre la competitividad de las empresas europeas. Uno de los aspectos en los que más insiste la Comisión es en la importante carga de gestión que implica el IVA actual para las empresas, especialmente las PYMES, para las que los costes de cumplimiento de la normativa son mayores que para las grandes empresas, sobre todo si operan en toda la UE. Este es el tercero de los grandes problemas identificados, la complejidad de las liquidaciones de IVA, que no sólo no favorece su cumplimiento sino que, además, dificulta su inspección y control.

3.2. La armonización de la fiscalidad directa

La Comunicación de la Comisión de 20 de marzo de 1996 reconoce que los repetidos fracasos en la coordinación fiscal en la UE han ocasionado distorsiones del mercado único, por lo que se refiere a la libertad de circulación de personas, bienes, servicios y capitales, si bien con distinta intensidad, habiendo generado desempleo y contribuido al deterioro de la recaudación pública por la erosión de la base imponible. Responsabiliza a los Estados miembros de esta situación y pone de relieve que la defensa de su soberanía fiscal les ha conducido a una pérdida real en favor de los mercados, sobre todo, en lo que respecta al gravamen de los factores más móviles, como el capital. La consecuencia es que para contrarrestar este fenómeno, los diversos Estados miembros se han visto obligados, en mayor o menor medida, a gravar excesivamente el trabajo, lo que resulta contraproducente para el empleo y la distribución de la renta.

En este contexto y con el fin de resolver los problemas en la toma de decisiones fiscales en la UE, se reúne el Consejo ECOFIN en la ciudad de Verona, el 13 y 14 de

abril de 1996 y se decide la creación de un Grupo de Política Fiscal integrado por representantes de los Ministerios nacionales correspondientes y presidido por el Comisario de Fiscalidad, Mario Monti.

Ante la inminente puesta en marcha de la Unión Económica y Monetaria y, en consonancia con lo señalado por la Comisión, los retos planteados para la política fiscal en la UE eran los siguientes:

- La estabilización de los ingresos fiscales de los Estados miembros: el punto de partida era que un avance progresivo en las medidas fiscales adoptadas por los Estados para mejorar la competitividad propia, sólo podría originar una mayor pérdida de recursos para todos. El corolario era claro: había que evitar el uso de los incentivos fiscales en los impuestos y, en especial, en el impuesto de sociedades.
- El correcto funcionamiento del mercado interior: las distorsiones fiscales originan problemas en la asignación eficiente de los recursos que no afectan sólo a los países miembros, sino a la UE en su conjunto. Es preciso garantizar que el mercado único no se vea obstaculizado por las decisiones fiscales.
- El fomento del empleo: el desplazamiento de la carga fiscal sobre el factor trabajo que provoca la competencia por el capital móvil, supone un incremento del coste del trabajo y termina por generar desempleo. En este sentido debe interpretarse no sólo la carga vía impuesto directo sobre la renta generada por el trabajo dependiente, sino también las cotizaciones sociales que pagan empresarios y trabajadores.

De acuerdo con la Comisión, la pérdida de recaudación provocada por la competencia fiscal nociva (o desleal, según se recoge literalmente) derivaba, tanto de la transferencia de bases tributarias a otros países, como del avance de la economía sumergida. En este sentido, no hay que olvidar que en el territorio europeo se situaban un buen número de territorios tradicionales partícipes de las listas de paraísos fiscales, cuya fiscalidad constituía un atractivo innegable, sobre todo para el capital. En el año 2009, la OCDE exigió un mínimo de 12 convenios de intercambio de información fiscal y financiera para poder abandonar la lista de paraísos fiscales. Desde entonces, algunas de las jurisdicciones más clásicas como Gibraltar, Mónaco, Liechtenstein, Jersey, la Isla de Man o San Marino han dejado de ser considerados paraísos fiscales. De hecho, sólo

restan dos territorios con tal calificación según la OCDE: Naurú y Niué. No obstante, las legislaciones propias de cada Estado Miembro¹⁸ recogen su propio listado de lo que califican como paraísos fiscales, lo que introduce un factor de disparidad que tampoco ayuda en el control del fraude fiscal.

Como resultado del trabajo del Grupo Monti, se elaboró el documento “La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”¹⁹. En dicho documento se ponen de relieve las diferencias existentes respecto a qué se entiende por competencia fiscal nociva, puesto que no se pudo dar una definición uniforme y objetiva de qué se entiende por medida desleal, además de reconocer que la “reacción” de los países ante la amenaza de la competencia fiscal perjudicial es diferente en cada caso. Finalmente y con buen criterio, se recoge en el Informe la preferencia de los países miembros para vincular las iniciativas de la UE a los trabajos que ya venía desarrollando la OCDE en este sentido, bajo la hipótesis más que contrastada de que sólo sería efectivo un acuerdo multilateral entre todas las economías del mundo desarrollado.

La desconfianza de los Estados miembros es evidente, tal vez preocupados por no perjudicar la situación de la UE respecto al resto de países, en particular Estados Unidos, aplicando medidas restrictivas de su potestad fiscal. En contrapartida, la Comisión señala que las propuestas de intervención comunitaria en materia de fiscalidad serán ajustadas a los principios de solidaridad y proporcionalidad y que la armonización de los sistemas tributarios no es un fin en sí mismo sino un medio adecuado y realista para combatir la pérdida de soberanía fiscal que han venido experimentando los Estados miembros en beneficio de los mercados, interpretación ciertamente discutible desde el punto de vista del análisis económico.

En el capítulo de recomendaciones, el documento Monti encomienda a la Comisión a adoptar una serie de iniciativas destinadas a alcanzar un acuerdo general sobre los tipos de medidas que resultan perjudiciales en un contexto comunitario, definir normas comunes en toda una serie de ámbitos, establecer una mayor coordinación fiscal

¹⁸ En el caso español está vigente la regulación el real Decreto 1080/91 que, con las modificaciones que ha experimentado aún recoge como paraísos fiscales a territorios europeos como Gibraltar, Mónaco, Liechtenstein y el Gran Ducado de Luxemburgo, entre otros.

¹⁹ *Documento Com* (96) 546; final de 22 de octubre de 1996.

con vistas a impedir que la competencia resulte perjudicial para el interés común y, finalmente, intensificar la cooperación entre las autoridades fiscales en la lucha contra el fraude y la evasión.

El Consejo ECOFIN informal de Mondorf-les Bains (1997) invitó a la Comisión a presentar un conjunto de medidas fiscales, a lo que la Comisión respondió con dos comunicaciones de 1 de octubre y de 5 de noviembre de ese año, donde proponía las medidas concretas que deberían aplicarse. Por fin, en el Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1998 se produce la aprobación de tres medidas fiscales para luchar contra la competencia fiscal perjudicial: el “Código de Conducta” sobre la fiscalidad de las empresas, la propuesta de Directiva sobre los pagos de intereses y cánones entre empresas vinculadas, así como la propuesta de Directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva dentro de la Comunidad en los rendimientos del ahorro en forma de intereses. Las tres medidas exigían su entrada en vigor conjunta tras la aprobación unánime de todos los países miembros y estaban condicionadas a la adopción de su contenido por parte de otros países terceros para evitar la salida de capitales de la UE.

3.3. El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

El objetivo del Código de Conducta es evitar la competencia fiscal perjudicial en el ámbito de la imposición directa y, en concreto, en la tributación empresarial. No obstante, no pretende limitar la soberanía tributaria de los países miembros de la UE ni, por tanto, la diversidad fiscal que generan, sino reorientar la política fiscal para evitar la pérdida generalizada de recaudación y la sobrecarga de imposición del factor trabajo.

El Código de Conducta supone la obligación, en términos de compromiso político, para los Estados miembros de no establecer nuevas medidas fiscales perniciosas (de acuerdo con el propio Código) y de modificar las disposiciones y prácticas que estén vigentes en su ordenamiento para eliminar las medidas fiscales perniciosas que pudiera haber (apartados C y D del Código). En cuanto a los apartados A y B del mismo, se encargan de definir qué se considera medida fiscal perniciosa y quién lo determina. Respecto al qué, el Código dispone un criterio general y unos parámetros aplicables para su definición. Para que exista una medida fiscal perniciosa es preciso que se constate un nivel impositivo efectivo notablemente inferior al que es

habitual en el Estado miembro (incluido el tipo 0) y, además, se considerarán los cinco criterios siguientes:

- Que las ventajas se otorguen sólo a no residentes o a operaciones realizadas con no residentes.
- Que las ventajas fiscales estén totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afecten a la base fiscal nacional.
- Que los incentivos fiscales se concedan aunque no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica relevante en el Estado miembro que los ofrece.
- Que las normas para determinar los rendimientos generados en las operaciones internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajusten a los principios internacionalmente reconocidos, en concreto, a las normas de la OCDE.
- Que las medidas fiscales no sean transparentes ni tampoco su aplicación administrativa.

Aún cuando, de acuerdo con estos criterios, una medida fiscal haya sido calificada como perniciosa, el Código de Conducta sólo se aplicará si tiene influencia significativa en la radicación empresarial en el territorio de la UE. No se exige, sin embargo, que dicha influencia en la localización sea efectiva, basta con que potencialmente pueda condicionarla.

El Código no contiene un procedimiento de articulación concreto entre el criterio general, los parámetros y la limitación del ámbito de aplicación, por lo que el margen de interpretación era muy amplio. Para delimitar esta cuestión que es central en la aplicación del mismo, se dispuso la creación de un grupo que tendría que evaluar las medidas fiscales que pudieran ser calificadas como nocivas. El Grupo del Código de Conducta se creó en el seno del Consejo y por decisión de éste, en marzo de 1998 y, fiel a su misión, elaboró la lista de medidas fiscales susceptibles de entrar en el ámbito de aplicación del Código a partir de listas elaboradas por la Comisión y de la información

aportada por los Estados miembros. El trabajo del Grupo permitió identificar cinco áreas de actuación²⁰:

- Servicios financieros, financiación de grupos societarios y pago de cánones.
- Seguros, reaseguros y seguros cautivos.
- Tratamiento fiscal de servicios prestados entre sociedades del mismo grupo.
- Sociedades holding.
- Exoneraciones totales o parciales del impuesto de sociedades y sociedades *off-shore* y otras medidas.

La labor del Grupo del Código de conducta ha sido muy útil en términos de clarificación del panorama de medidas fiscales perniciosas, como muestra la posterior incidencia de la UE en las materias que en su informe se recogían. En este sentido, toman especial relevancia los criterios operativos que utilizó para determinar si era o no nociva una medida fiscal concreta. Para ello, el Grupo desagregó los criterios en función de la categoría analizada y, así, para las dos primeras referidas –Servicios financieros, financiación de grupos societarios y pago de cánones y Seguros, reaseguros y seguros cautivos–, se consideró que bastaba con que se verificase el criterio general de tener un nivel de imposición inferior al habitual en el país para ser considerada un medida fiscal de competencia desleal²¹. En el caso del tratamiento fiscal dado a los servicios prestados intra-grupo y a las sociedades *holding*, se optó por criterios más restrictivos con el fin de evitar la doble imposición de la renta global del grupo societario. Así, para el primer caso, se calificaron como medidas fiscales nocivas la utilización de métodos de determinación de costes aumentados y de precios de venta disminuidos no conformes con los principios de la OCDE y, en el caso de las sociedades *holding*, la exoneración del impuesto de los dividendos de origen extranjero o un tratamiento fiscal asimétrico de las plusvalías y las minusvalías. Dentro de la categoría de exoneraciones totales o parciales del impuesto de sociedades y sociedades *off-shore*, se optó por restringir la calificación de perniciosa a aquellas medidas de exoneración o reducción del impuesto cuyo objetivo fuera atraer inversiones extranjeras, excluyendo, por tanto, los incentivos

²⁰ El Grupo analizó 285 medidas: 206 en el territorio comunitario, incluyendo a Gibraltar, y 79 en los territorios dependientes o asociados de los Estados miembros.

²¹ Por ejemplo, un tipo reducido de imposición nominal o una autorización para la constitución de reservas superiores a los riesgos reales.

fiscales justificables por razones sociales o de política regional interna del Estado de que se trate. En concreto, para calificar una medida fiscal como nociva se exigió que se dieran varias de las siguientes características: que la ventaja se reservara a las sociedades cuyos accionistas no son residentes, que no se autorizaran las transacciones con residentes o bien que éstos no puedan beneficiarse de la exoneración y que la medida fuera dirigida a los capitales más móviles.

El Grupo del Código presentó su informe al Consejo ECOFIN de 29 de noviembre de 1999, en el que concluía que 66 de las medidas fiscales analizadas tenían efectos perniciosos. De éstas, 43 se referían al territorio de los Estados miembros en los que se aplica el Tratado de la Comunidad Europea, incluyendo a Gibraltar, y el resto, a territorios dependientes o asociados a los Estados miembros en los que el Tratado no es de aplicación.

Pese a que el Consejo decidió hacer público el Informe, no adoptó ninguna postura respecto a su contenido. Sin embargo, en una declaración aneja a la Resolución de 1 de diciembre de 1997, y publicada conjuntamente con ella, el Consejo y los representantes de los gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo y la Comisión manifestaban que “a partir del 1 de enero de 1998, el desmantelamiento efectivo tendrá que llevarse a cabo en el plazo de cinco años, aunque pueda justificarse un plazo más largo en circunstancias particulares que deberá evaluar el Consejo”.

El Código de Conducta forma parte de lo que en Derecho se conoce como “soft law” comunitario, siendo, por tanto, un conjunto de reglas de conducta que carecen de fuerza legal vinculante por sí mismas. A través de los diferentes códigos de conducta que han emanado de las instituciones de la UE, ésta expresa su voluntad política respecto a ciertos temas de especial relevancia en los que su capacidad de actuación y disposición jurídica está muy limitada por la soberanía nacional de los Estados miembros. Así pues, no deja de ser una declaración de intenciones o de voluntades cuya fuerza jurídica depende de la que cada país miembro decida darle. De ahí la importancia de que reciba el respaldo expreso del Consejo Europeo, dada la presencia de los jefes de Estado y gobierno en esta institución.

Posteriormente, el Consejo ECOFIN celebrado en noviembre de 2000 limitó la aplicación *ex novo* de los regímenes fiscales perniciosos a aquellas empresas que se incorporasen a los mismos hasta el 31 de diciembre de 2001, salvo que la Comisión contemplase una mayor duración. Asimismo, impuso la fecha del 31 de diciembre de 2002 como fecha límite para la aplicación efectiva de estos regímenes para éstos sujetos y del 31 de diciembre de 2005 para los que ya los disfrutasen con anterioridad al 31 de diciembre del año 2000.

En el Consejo ECOFIN de enero de 2003 se acordó que el propio Consejo recabaría el compromiso de los Estados miembros para lograr la efectiva eliminación de todas las medidas calificadas como perniciosas en el informe de 1999 y tomaría las decisiones adecuadas para su supresión con una fecha límite del 1 de enero de 2004. Se anunció, también, que en la adopción del paquete final de medidas se concederían prórrogas hasta el final de 2010 ó 2011 para los seis regímenes calificados como perniciosos. En junio de 2008, el Consejo ECOFIN aprobó un nuevo programa de trabajo relativo al Grupo del Código de Conducta destinado a dar un nuevo impulso a la lucha contra las prácticas de dumping fiscal en Europa y, de nuevo, se adopta una Resolución sobre la coordinación de los sistemas de imposición directa en materia de tasas de salida de un país.

3.4. La armonización de la fiscalidad sobre el capital

3.4.1. La Directiva 2003/49/CEE, sobre los pagos de intereses y cánones entre empresas vinculadas de diferentes Estados miembros.

La segunda de las medidas emanadas del Consejo ECOFIN informal de Mondorf-les Bains (1997) tenía que ver con la propuesta de Directiva sobre los pagos de intereses y cánones entre empresas vinculadas. Dado que para la UE es esencial la consecución del mercado único, parece lógico que las transacciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deberían estar sujetas a condiciones fiscales menos favorables que las que se aplican a las mismas transacciones cuando éstas tienen lugar entre sociedades del mismo Estado miembro.

El primer intento de la Comisión para lograr la supresión de las retenciones en origen aplicadas a los pagos entre sociedades matrices y filiales de diferentes Estados de la UE es de 1990. De hecho, esta pretensión figuró como prioritaria para la realización

del mercado interior, pero el Consejo no llegó a un acuerdo sobre ella y se retiró en 1994. Ahora, con la Directiva 49 las sociedades que se ven afectadas por la regulación de la misma son aquellas que se hayan constituido con arreglo a la legislación de un Estado miembro, que tengan su residencia fiscal en dicho Estado y que estén sujetas al impuesto sobre sociedades. Asimismo, se entiende que existe un grupo societario cuando la participación de una entidad en el capital de la otra es igual o superior al 25% o si una tercera entidad participa en el capital de ambas en el referido porcentaje.

La Directiva 49 propone la supresión de dichas retenciones, de manera que los Estados miembros tendrán que “eximir a los intereses y cánones de todo gravamen aplicado a tales categorías de ingresos, para ese tipo de sociedades, con independencia de que el gravamen se aplique mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible”. Desde la entrada en vigor de esta Directiva, los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro están exentos de cualquier impuesto aplicado en dicho Estado de origen sobre tales pagos, ya sea mediante retención en origen o mediante estimación de la base imponible, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de un Estado miembro situada en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en un Estado miembro distinto del de la sociedad de la que depende²².

Los rendimientos que están afectados por esta Directiva son los intereses, esto es, el rendimiento de los créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca o por una cláusula de participación en los beneficios del deudor y, en particular, el rendimiento de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes vinculados a éstos. Asimismo, se incluyen los cánones, esto es, las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

²² Se dispuso un régimen transitorio para Grecia y España. En nuestro caso, se autorizó a no aplicar las disposiciones de la Directiva hasta el 1 de enero de 2005, aunque exclusivamente en relación con el pago de los cánones. Durante un período transitorio de seis años a partir de entonces, el tipo del impuesto sobre los pagos de cánones a una sociedad asociada de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente radicado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro, no deberá superar el 10 %.

En el Consejo ECOFIN de 2008, de 2 de diciembre, se decidió ampliar el ámbito de aplicación de la directiva a nuevas personas y productos, recordando, a su vez, el carácter transitorio del régimen de retención en la fuente y subrayando la importancia de las negociaciones emprendidas con terceros países sobre este asunto fundamental en un contexto de firme lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional.

3.4.2. Directiva 2003/48/CEE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

La tercera de las medidas emanadas del Consejo ECOFIN de 1997 afecta a uno de los elementos que se consideró clave en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial. El objetivo ha sido atenuar las distorsiones existentes en la imposición efectiva de las rentas del ahorro en forma de pago de intereses. Estos rendimientos constituyen ingresos imposables para los residentes de todos los Estados miembros de la Unión Europea pero, dada la libre circulación de capitales, de no existir un mecanismo de coordinación de los regímenes nacionales relativos a su fiscalidad, los residentes de los Estados miembros pueden eludir fácilmente cualquier forma de gravamen sobre los intereses percibidos en un Estado miembro distinto de aquél en el que residen.

Se consideró que la situación descrita podría generar distorsiones en los movimientos de capitales entre Estados miembros, incompatibles con el mercado interior, así como fomentar la evasión fiscal de los rendimientos del ahorro. De forma correlativa, induciría al incremento de la presión fiscal sobre los rendimientos de origen menos móvil, como la renta de trabajo, y dificultaría indirectamente la creación de empleo.

Fue en 1998 cuando se planteó la primera Propuesta de Directiva para impedir esta competencia nociva, dejando a los Estados miembros la elección entre intercambiar información bancaria o aplicar una retención fiscal. Este primer intento fracasó, pero durante el Consejo Europeo de Feira en 2000, se logró un consenso sobre el tema que se concretó en las posteriores sesiones del Consejo ECOFIN de noviembre de 2000, de diciembre de 2001 y de enero de 2003. El acuerdo versa sobre la instauración de un intercambio automático de información entre todos los Estados miembros, a excepción de Bélgica, Luxemburgo y Austria que disfrutarán de un período de transición.

La Directiva 48, por tanto, viene a completar la propuesta presentada en el Informe Monti. Su finalidad es permitir que los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses efectuados en un Estado miembro en favor de beneficiarios efectivos que son personas físicas con residencia en otro Estado miembro, estén sujetos a imposición efectiva de acuerdo con las disposiciones legales de este último Estado miembro²³. Para garantizar que en este proceso no hay pérdida sustancial de recursos para ningún erario público, se ha elegido el intercambio automático de información entre los Estados miembros sobre los pagos de intereses. De esta manera, debe garantizarse la imposición efectiva de los pagos de intereses en el Estado miembro en el que el beneficiario efectivo tiene su residencia fiscal. Para ello, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias que permitan que los organismos liquidadores establecidos en su territorio lleven a cabo las tareas necesarias para la cooperación e intercambio de información bancaria.

Se dispone un período de transición para Bélgica, Luxemburgo y Austria, ya mencionado, de manera que podrán abstenerse de intercambiar información sobre los intereses satisfechos siempre que apliquen a los mismos un sistema de retención en origen. Estos tres Estados aplicarán el sistema transitorio hasta que la Confederación Suiza, el Principado de Andorra, el Principado de Liechtenstein, el Principado de Mónaco y la República de San Marino, garanticen un intercambio efectivo y completo de información, previa petición, respecto de los pagos de intereses, y hasta que el Consejo convenga por unanimidad que los Estados Unidos de América se comprometen a intercambiar información, previa petición, según el Modelo de Acuerdo de la OCDE. Estamos ante un ejemplo claro de la incidencia de los paraísos fiscales en la fiscalidad del resto de Estados y cómo su competencia desleal impide o dificulta la asunción de compromisos efectivos de cooperación fiscal.

En cuanto al sistema de retención en origen, la Directiva impone que cuando el beneficiario efectivo de los intereses sea residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que está establecido el agente pagador, Bélgica, Luxemburgo y Austria aplicarán una retención en origen del 15 % durante los tres primeros años del período de transición, del 20 % durante los tres años siguientes y del 35 % posteriormente. Asimismo, el sistema impone a los Estados miembros que aplican una retención en

²³ La directiva excluye las cuestiones vinculadas a la tributación de las pensiones y prestaciones de seguros.

origen la obligación de transferir el 75 % de sus ingresos al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo de los intereses, conservando el 25 % restante; por otro lado, el Estado miembro de residencia fiscal del beneficiario efectivo de dichos intereses tendrá la obligación de procurar que se eliminen todas las dobles imposiciones que podrían resultar de la exacción de la retención en origen.

4. RETOS PENDIENTES DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL

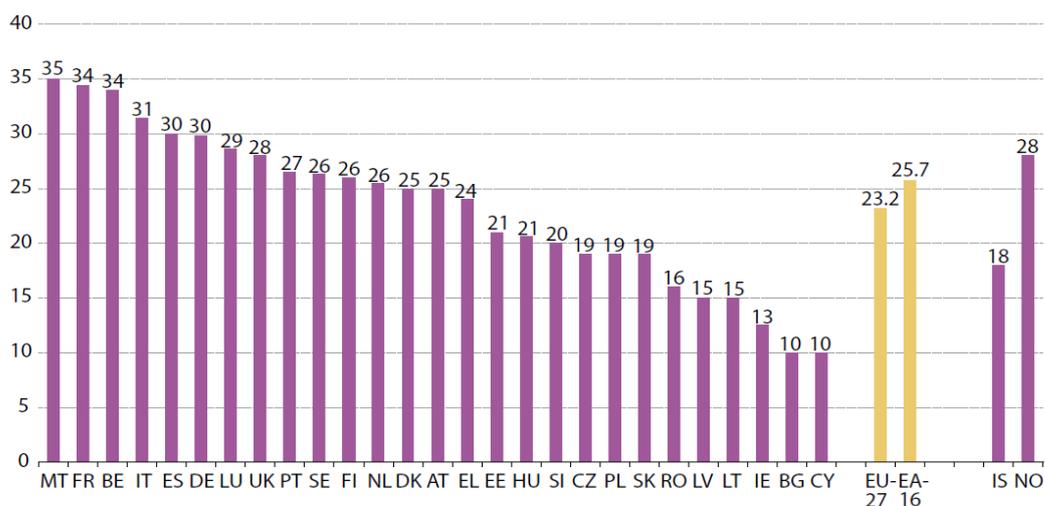
La armonización fiscal es un instrumento de corrección de la competencia fiscal perniciosa. Su objetivo principal es evitar la pérdida de recaudación que la movilidad de los factores puede provocar para las haciendas públicas más que corregir el déficit de bienestar que se haya podido generar. Hemos de distinguir dos agentes diferentes en la práctica de la competencia fiscal: de un lado, nos encontramos con los sujetos pasivos que eligen la jurisdicción más benévola en el trato fiscal y, de otro, con los sujetos activos, es decir, los titulares de la potestad tributaria que orientan sus decisiones fiscales con el fin de obtener una ventaja competitiva en la captación de empresas, capitales, trabajadores cualificados, etc. Los esfuerzos de la UE en materia de armonización fiscal suponen un freno para las conductas oportunistas de contribuyentes y de gobiernos y es, precisamente, en lo que afecta a estos últimos en los que las dificultades son mayores, en tanto el proceso armonizador implica una cesión de soberanía por parte de los países. La reticencia de los Estados a esta cesión, sobre todo tras la pérdida de la potestad monetaria, explica que el proceso armonizador en la imposición directa avance con lentitud y que su concreción se limite prácticamente a la imposición indirecta.

El factor capital se presenta como la fuente de gravamen más susceptible ante la competencia fiscal en un entorno con fuerte interdependencia y vinculación, como es el europeo. La suma de todos los impuestos sobre el capital supone de media el 7,5 % del PIB de los Estados miembros, del que el 3,4% corresponde al gravamen sobre sociedades, el 1,4% a la carga fiscal sobre autónomos, el 0,8 a el gravamen del capital sobre personas físicas y el resto a la carga sobre la acumulación de la riqueza y el patrimonio.

Si nos centramos en el Impuesto sobre Sociedades no cabe duda de que su peso como fuente de financiación de los sectores públicos es menor que el que ostenta el gravamen sobre la renta personal. Es reseñable, además, que tiende a decrecer en su importancia en todos los países, siendo muy destacable el caso de España que experimenta un descenso de 1,9 puntos de 2008 a 2007 respecto a este indicador. Pese a la tendencia decreciente de los ingresos que aporta el Impuesto sobre Sociedades, las rentas de las entidades mercantiles se han mantenido bastante estables en el mismo periodo, lo que implica que la menor recaudación no es consecuencia de la reducción de la potencialidad o capacidad económica de los sujetos pasivos. Por el contrario, en la explicación de este fenómeno tiene una relevancia innegable la presión que los Estados sienten en la pérdida de recaudación subsiguiente a una elevación del tipo corporativo, dada la alta movilidad del factor capital. Incluso la diferencia de tratamiento fiscal entre la renta personal y la societaria parece que actúa como estímulo para la creación de entidades mercantiles dado el mejor trato fiscal que reciben de los Estados²⁴. Tampoco es ajena a esta tendencia la voluntad de atraer inversiones extranjeras a través de incentivos fiscales que rebajen la carga impositiva de las entidades mercantiles, ni la necesidad de dar un tratamiento homogéneo a los gravámenes sobre el capital, toda vez que los rendimientos procedentes de esta fuente son los menos gravados en los impuestos sobre la renta personal. En el gráfico 1 podemos observar la variedad de tipo de gravamen nominal para el impuesto sobre la renta empresarial, donde se aprecia, además, cómo la ampliación de la UE ha supuesto la integración de países con tipos impositivos más bajos.

²⁴ MOOIJ, R. y NICODÈME, G. (2008): “Corporate tax policy and incorporation in the EU”. En *International Tax and Public Finance*, Springer, vol. 15(4), pp. 478-498.

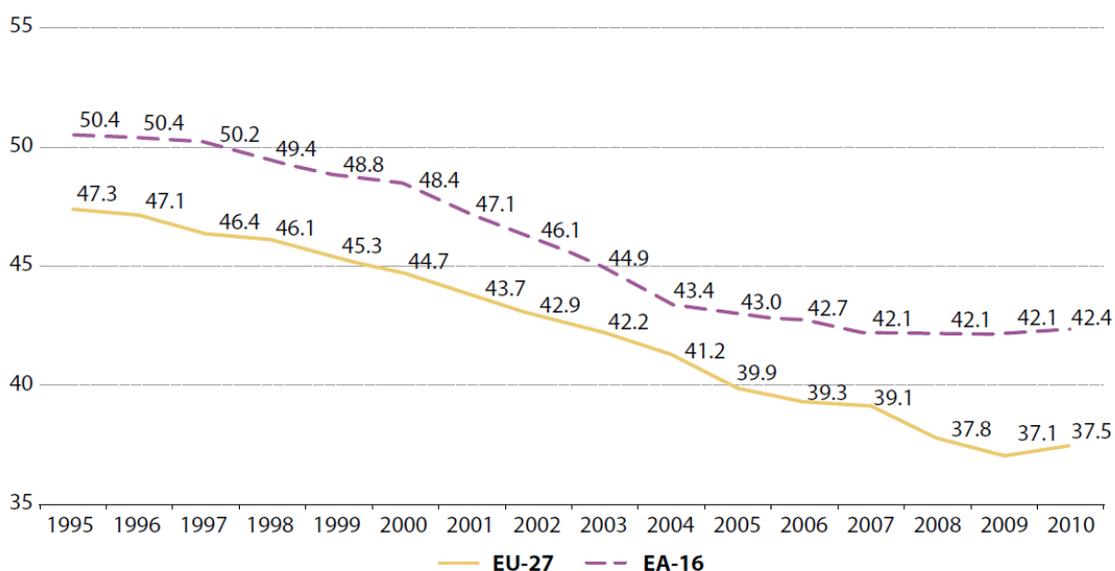
GRÁFICO 1: Tipos de gravamen del impuesto societario en la UE



Fuente: COMISIÓN EUROEA (2010): *Taxation trends in the European Union. Main results*

La incidencia de las diferencias fiscales entre los países miembros de la UE es una cuestión que escapa al control de las instituciones europeas, al quedar bajo la soberanía de los Estados miembros. Como ejemplo de cómo pueden darse comportamientos divergentes en el seno de la UE, el gráfico 2 muestra la diferencia en la tendencia de los países del núcleo histórico de la unión y la influencia de los recién llegados. Como podemos observar, mientras la tendencia de los primeros es a estabilizar el gravamen personal sobre la renta, el conjunto del sistema experimenta un descenso explicado por la influencia de los países de reciente incorporación.

GRÁFICO 2: Evolución del gravamen medio sobre la renta personal en la UE



Fuente: COMISIÓN EUROEA (2010): *Taxation trends in the European Union. Main Results.*

Para la Comisión Europea, como garante de los tratados de la Unión, constituye una prioridad estudiar las amenazas que pudieran derivarse de la movilidad de los factores por lo que afecta al objetivo de estabilidad y, con frecuencia, ha creído interesante tomar iniciativas para dotar de cierta uniformidad a los sistemas fiscales internos de los Estados. Pero, aunque este objetivo puede ser compartido por los Estados, las diferencias existentes en las políticas fiscales responden a multitud de razones que van desde el nivel de desarrollo de cada país, su idiosincrasia, su situación geográfica o sus condicionantes históricos, razones que son tan legítimas como las que les han llevado a la cesión de competencias en materia de política monetaria. Por el contrario, también los gobiernos son conscientes de que una competencia fiscal generalizada les puede conducir a largo plazo a reducción de sus recursos fiscales dificultando la financiación del gasto público, además de generar malas relaciones entre los países con tipos altos y con tipos bajos. La armonización fiscal se presenta, entonces, como un instrumento para evitar que los titulares del capital puedan tomar las diferencias fiscales como elemento estratégico principal de sus decisiones.

Otro de los aspectos pendientes en la fiscalidad europea, que afecta de manera directa a la pervivencia de buena parte del tejido empresarial europeo, es la armonización del gravamen sobre sucesiones. En el espacio de la UE encontramos Estados que no gravan la herencia mientras que otro lo hacen con un impuesto propio – que en ocasiones es complementario del gravamen sobre donaciones-. Además, entre los primeros, algunos Estados gravan la riqueza y las rentas puestas de manifiesto en la sucesión a través de otros gravámenes de tipo personal. En algunos casos se establece como criterio de residencia el lugar de fallecimiento del causahabiente y en otros el domicilio de los herederos, y también hay una amplia variabilidad en cuanto al gravamen efectivo en función de criterios como el parentesco.

La Comisión interpreta esta situación afirmando que la fiscalidad de los Estados miembros no refleja la realidad actual, en la que los ciudadanos cambian su residencia con mayor frecuencia que en el momento en el que su legislación fiscal se diseñó. Para evitar los problemas derivados de la doble imposición, en el caso de que existan múltiples vínculos personales que afectan a una misma herencia, la solución propuesta es la armonización fiscal, sin perjuicio de los convenios de doble imposición que no ha sido un instrumento muy utilizado por los Estado miembros.

El problema de la discriminación en el trato fiscal a residentes y no residentes se enfoca a través de la vía abierta con el Informe Monti: la calificación de medida nociva para las libertades del Mercado Único. Sin hacer propuestas concretas, sí advierte de la importancia de avanzar en la armonización en este ámbito, en aras de mejorar el trato fiscal de las PYMEs.

5. CONCLUSIONES

El proceso armonizador en la UE no ha seguido un camino fácil ni tiene unas perspectivas muy halagüeñas en el futuro próximo. Como hemos descrito en este documento, los únicos avances objetivos se han verificado en ámbitos que son de particular importancia para el desarrollo del comercio interior, en especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido que, para mayor abundamiento, es una de las fuentes de financiación de la propia institución europea – como ocurre con las denominadas ACCISAS o impuestos sobre consumos específicos-.

Sólo la presión sobre la fiscalidad del capital que provocaba el trato que le daban Estados limítrofes con paraísos fiscales situados en el seno de Europa, empujó a principios del Siglo XXI a abordar el control de los gravámenes a productos e inversores. Y debemos considerar además, que esto se produce cuando ya es efectiva la Moneda Única y las distorsiones que se producían eran mucho más intensas en la medida en que cualquier ciudadano europeo podía invertir en la moneda común en dichos países.

Son precisamente la existencia del Euro y la situación de crisis financiera que se produce a partir de 2008, los principales elementos explicativos de los esfuerzos que tratan de llevarse a cabo en los últimos años para avanzar en un proceso, no ya de armonización, sino de auténtica integración fiscal. En estos momentos asistimos a la confrontación de dos modelos de concepción de la UE que representan –como otras tantas veces- Alemania y Francia. Por un lado, tenemos una postura de ortodoxia presupuestaria que sitúa el control del déficit público como el factor esencial para el buen desarrollo económico de la eurozona. El corolario de esta premisa no es otro que el ajuste de los gastos públicos, ergo del nivel de provisión con que cada Estado dota a sus ciudadanos, o el incremento de los ingresos percibidos por el erario público. Dado el

elevado coste político de los recortes en gasto, los gobiernos no son muy proclives a su aplicación, pese a lo cual observamos como los Estados europeos con mayores dificultades los han abordado y ello sin necesidad de haber solicitado la ayuda financiera de la UE. Es el caso de países como el nuestro, Italia o la propia Francia y de otros ya intervenidos como Portugal, Chipre e Irlanda. No obstante, también en estos Estados hemos observado cómo se han tomado medidas de incremento de la fiscalidad que sus ciudadanos soportan y lo que los datos de la Comisión Europea muestran es una tendencia convergente de los miembros de la UE, al menos en la presión fiscal.

Cabe preguntarse si la crisis económica que vivimos en Europa es un incentivo para la armonización fiscal en la medida en que se produce una coincidencia entre los países de mayor presión fiscal y aquéllos que tienen una situación presupuestaria más saneada. La aplicación de los mecanismos previstos en el Pacto de Estabilidad actuaría así como un acicate para los Estados deficitarios a elevar su presión fiscal, equiparándola con los Estados de mayor nivel impositivo. La estructura de la propia Unión actúa como un refuerzo del poder de estos Estados con alta presión fiscal para inducir a incrementar la carga fiscal de los países deficitarios. En la medida en que los mecanismos de rescate que plantea la UE pueden ser vetados por uno o varios Estados miembros, basta con el acuerdo entre algunos países para demorar o condicionar su aplicación a la adopción de medidas orientadas a equilibrar las cuentas públicas que, en último término suponen el incremento de impuestos.

Dos son los riesgos de este tipo de comportamiento:

El primero es que no se asegura el objetivo perseguido en primer término, es decir, la recuperación del equilibrio o superávit presupuestario. En la fase descendente del ciclo económico la subida de impuestos actúa a favor de dicha tendencia y no coadyuva a la recuperación de la demanda agregada —como ya sabemos—. Podemos estar ante incrementos impositivos que no repercutan en mayores ingresos por la minoración de la fuente que grava o por la generalización de comportamientos fraudulentos.

El segundo problema, no menor, es que la situación diferencial frente a terceros países se incrementa, en la medida en que un aumento de impuestos notable en varios países miembros suponga el incremento de la presión global en Europa, con los consiguientes problemas de competitividad ya conocidos.

Las dificultades que ha experimentado el proceso armonizador en el ámbito fiscal en la UE, así como el escaso nivel alcanzado en dicho propósito, son una constante que hemos visto en el repaso al *iter* histórico descrito en este documento. La causa de esta situación estriba en la ausencia de una verdadera voluntad de armonización de los sistemas fiscales, que se plasma en el mecanismo institucional designado para su aprobación. Así, y en la medida en que se exija la regla de unanimidad en el Consejo de Ministros para afectar a la fiscalidad, al ser considerada esta una cuestión de soberanía nacional, las posibilidades de llegar a acuerdos son escasas. Sigue siendo plenamente vigente las afirmaciones de la Comisión Europea, en su Comunicación del año 2000 sobre Reformas Institucionales, que identificaban el origen de este problema en una disfunción institucional que conduce a la práctica paralización de la toma de decisiones en la UE.

En concreto, y en lo que afecta al ámbito impositivo, la situación adquiere una mayor gravedad en la medida en que la Unión Económica y Monetaria requiere un alto grado de coordinación fiscal, y en tanto el fenómeno de la globalización comporta efectos externos sobre los países miembros que pueden distorsionar el espacio de un mercado único europeo. En este contexto, la aplicación de una regla de unanimidad no es eficiente, ni siquiera eficaz, y así es aceptado por las partes implicadas. No obstante, los esfuerzos de las instituciones europeas y, en tiempos más recientes, por varios países de la UEM, no han conseguido resolver este grave problema. De hecho, y dado el riesgo manifiesto de fracaso en proyecto de la Unión Monetaria, la mayoría de los Estados integrantes de la misma han llegado al acuerdo de incrementar su coordinación económica y presupuestaria con el coste de dejar al margen a otros miembros de la UE que no han dado su conformidad al Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza, firmado el 2 de marzo de 2012. Este acuerdo, cuyo contenido implica una importante cesión de soberanía presupuestaria –y fiscal, por tanto- para los países que lo ratifiquen, no forma parte del cuerpo jurídico de los Tratados constitutivos de la UE. Implica, en sí, una ruptura de la unidad jurídica en la aceptación de los planteamientos de convivencia común en el seno de Europa y supone un cambio cualitativo muy relevante para los países que se han implicado en su puesta en marcha. El contenido de este Tratado supone que un país firmante, que no verifique las exigencias de estabilidad presupuestaria que el documento recoge, tendrá que someter su soberanía a las decisiones de las instituciones correspondientes que, en unos casos coinciden con las

tradicionales de la UEM –Tribunal de Justicia, Comisión- pero que en otros se remiten a la Cumbre del Euro, que viene a configurarse como un organismo paralelo al Consejo, limitado a países con la moneda común, y cuyas capacidades con más amplias, en la medida en que lo contempla el propio Tratado.

En cualquier caso, la solución adoptada pone de manifiesto la incapacidad de las instituciones tradicionales de la UE, en especial del Consejo, para adaptar su actividad a las necesidades de la Unión y pone de relieve la urgencia de abordar este problema para asegurar la propia pervivencia del proyecto europeo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AVID-YONAH, R. (2009). "The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective." *Brook. J. Int'l L.* 34, n°. 3, pp. 783-95.

AVID-YONAH, R. (2007). "Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime". En *Bull for Int'l Tax'n* 61, no. 4, pp. 130-8.

COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO DE LA U.E. (1962) Informe Neumark.

COMISIÓN EUROEA (2012). *Taxation trends in the European Union*. Eurostat.

COMISIÓN EUROPEA (2010). Libro Verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:ES:PDF>

COMISIÓN EUROPEA (2010). *Europe 2020 Strategy paper*. En <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:EN:PDF>

COMISIÓN EUROPEA (2000). *Communication from the Commission from the Intergovernmental Conference on Institutional Reforms. Qualified majority voting for Single Market aspects in the Taxation and Social Security*. COM (2000)/114 Final. En <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0114:FIN:EN:PDF>

CONSEJO EUROPEO (2012). *Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza*. En http://european-council.europa.eu/media/639250/02_-_tscg.es.12.pdf

- DAVIES, R.B. y VOGET, J. (2008). "Tax Competition in an Expanding European Union", *UCD Centre for Economic Research Working Paper Series*, WP 09 04, University College Dublin, School of Economics. En <http://www.ucd.ie/t4cms/wp09%2004.pdf>
- EICKE, R. (2009). "Tax planning with Holding Companies- Repatriation of Profits from Europe. Concepts, Strategies and Structures." En *Eucofax*. Wolters Kluwer. Law & Business, cap. 6, pp. 103- 142.
- GARCIA DE LA CALLE, A. y SERRANO ANTON, F. (2002). "La supuesta necesidad de las medidas diseñadas contra la competencia fiscal lesiva y las iniciativas para su control". *Noticias de la Unión Europea*, nº 214/2002, p. 32
- HAMILTON, B.W. (1975). "Zoning and property taxation in a system of local governments". En *Urban Studies*, 12, pp. 205- 211.
- HAMILTON. B.W. (1976). "Capitalization of intrajurisdictional differences in local tax prices". En *American Economic Review*, 66, pp. 743- 753.
- JANEBA, E. y SCHJELDERUP, G. (2002). "Why Europe should love tax competition and the U.S. even more so". *Working Paper 9334*, National Bureau of Economic Research. En <http://www.nber.org/papers/w9334>
- MUNDELL, R. (1961). "A Theory of Optimum Currency Areas". *The American Economic Review*, Vol. 51, Issue 4 (sept.), pp. 657-665.
- OATES, W. E. (1999). "An Essay on Fiscal Federalism". *Journal of Economic Literature*, Vol. 37, nº 3 (sept.), pp. 1120-1149.
- TIEBOUT, C.M. (1965). "A pure theory of local expenditures". *Journal of Political Economy*, 64, pp. 416- 424.
- ZODROW, G. y MIESZOWSKI, P. (1986). "The new view of the property tax A reformulation", *Regional Science and Urban Economics*, Elsevier, Vol. 16(3), pp. 309-327.

Versiones consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. *Diario Oficial nº C 115 de 09/05/2008*. 0001 – 0388. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:ES:PDF>

WILSON, J. (1989). "Theories of tax competition". *National Tax Journal*, Vol. 52(2), pp. 269- 304.

WILSON, J. (1986). "A Theory of Interregional Tax Competition". *Journal of Urban Economics*, Vol. 19, pp. 296- 315.