

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

Capítulo IV

El proceso de armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea

Eduardo Cuenca García y Juan López Rodríguez¹

1. La armonización fiscal en la Unión Europea

Es necesario que los procesos de integración económica vayan acompañados de reglas de armonización y coordinación fiscal entre los países implicados (principio de "origen" o "destino" en el caso de los impuestos indirectos, o de "residencia" o "fuente" en los gravámenes sobre rentas). El grado y la forma de armonización y coordinación deseables dependen de diversos factores. En primer lugar, se debe determinar qué poderes públicos asumen la competencia de ejecución de las diversas políticas y cómo se distribuye el gasto público que deba financiarse con tributos. De aquí debe resultar una determinada manera de distribuir el poder tributario. También es relevante el nivel de integración económica alcanzado: una integración de mercados en una etapa inicial requiere medidas para eliminar los obstáculos tributarios que limiten la posibilidad de los agentes económicos y de los factores productivos de moverse libremente en el nuevo entorno económico, así como para evitar distorsiones en la asignación eficiente de los recursos que pueda evitar pérdidas de eficiencia. El establecimiento de una unión monetaria, con una moneda y las correspondientes políticas comunes, obliga a una mayor armonización y coordinación de las políticas fiscales y a una convergencia de las obligaciones tributarias de mayor intensidad, puesto que las

¹ Eduardo Cuenca García, Catedrático de Economía Aplicada, Universidad de Granada.
Juan López Rodríguez, Comisión Europea.

diferencias en las cargas tributarias potencian sus efectos nocivos en este contexto de tipo de interés común.

Sin embargo, los Estados se resisten a perder el control de una parte tan importante de su soberanía y generalmente ponen límites a esta armonización, apelando al principio de subsidiariedad, según el cual ninguna norma comunitaria debe sobrepasar los límites que establecen los objetivos del mercado único.

Aunque en los orígenes de la integración en Europa no se especificó el tipo de disposiciones armonizadoras, la Directiva ha sido el vehículo normativo más usado, ya que al establecer una obligación de resultado permite a las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios más adecuados para su cumplimiento.

A diferencia de la imposición indirecta, el Tratado no se refiere expresamente a la armonización de la imposición directa; sin embargo, se reconoce la necesidad de llevarla a cabo también cuando incida en el buen funcionamiento del mercado común. Así resulta del artículo 94 del TCE², que incluye una cláusula general que habilita para aproximar las normas de los Estados miembros que puedan incidir en el establecimiento o funcionamiento del mercado común, circunstancia para la cuál se dispone como instrumento legislativo el uso de la directiva.

Por tanto, el término *armonización* en el ámbito comunitario se recoge sólo en relación con la imposición indirecta (artículo. 93 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea³), lo que no suponía la unificación sino que pretendía aminorar las diferencias entre los sistemas tributarios nacionales para facilitar al máximo la libre circulación de bienes, personas y servicios dentro de un mercado común.

En una primera etapa, se plantearon como objetivos avanzar con los impuestos sobre el volumen de negocios, los de consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que la armonización garantizara los progresos en el funcionamiento del mercado interior. En este sentido, se podría afirmar que la armonización no constituye un fin en sí misma sino

² El artículo 94 corresponde al actual artículo 115 del TFUE.

³ El artículo 93 corresponde al actual artículo 113 del TFUE.

que se trata de una política extrafiscal, un instrumento de cara a consolidar el mercado interior.

Por si quedaban dudas, en los años sesenta la Comisión dejó claro que sus actuaciones en el terreno fiscal nunca tendrían el objetivo de conseguir la igualación de la presión fiscal global, ya que la naturaleza y la importancia de los servicios ofrecidos en contraprestación por los ingresos fiscales percibidos eran muy diferentes, así como en el grado y las modalidades de intervención del Estado en la vida económica y social de cada país.

Una de las dificultades para avanzar en la armonización fiscal apareció por la reticencia de los Estados a ceder parte de su soberanía para establecer y regular tributos cuya recaudación se empleaba para hacer frente a objetivos de políticas económicas. Este problema se agudizó con la entrada en vigor de la Unión Económica y Monetaria, que supuso la pérdida de la posibilidad de utilización de políticas monetarias y cambiarias y condicionaba la política presupuestaria al estar sometida al Pacto de Estabilidad y Crecimiento. De acuerdo con lo que se viene manteniendo, y en la medida en que los Estados siguen conservando en su práctica totalidad la responsabilidad de financiar las actuaciones de los sectores públicos (su gasto público alcanza aproximadamente al 46% del PIB como media en la UE, frente a un presupuesto comunitario del 0.97% del PIB), las competencias tributarias deben corresponder a las jurisdicciones nacionales en gran medida y siempre que se ajusten para evitar las distorsiones descritas. Se deben utilizar además para reaccionar ante las asimetrías regionales: esto es, en la medida en que existe una política monetaria única para todo el territorio de la Unión, el sistema fiscal puede utilizarse con el objeto de atender a las circunstancias económicas del territorio en el que se aplica.

Asimismo, entre las dificultades hay que destacar que era necesario aplicar la regla de la unanimidad en materia tributaria a la hora de adoptar este tipo de decisiones; de ahí las críticas a este requisito que según algunos países debería ser sustituida por el procedimiento de codecisión, basado en la mayoría cualificada y ponderada de los votos de los países en un acuerdo conjunto con el Parlamento Europeo, facilitando de este modo la toma de decisiones.

En resumen, en la integración europea se trataría de armonizar aquellas materias consideradas necesarias para hacer efectivas las libertades básicas establecidas en el Tratado (la libre circulación de mercancías, de prestación de servicios, libertad de establecimiento, libre circulación de trabajadores y de capitales) así como para evitar las distorsiones en la asignación de recursos. De esta forma, sería necesaria una mayor convergencia en la tributación del capital y del factor trabajo para evitar disfunciones; una tributación sobre el consumo en destino con fácil circulación y ajuste en las operaciones intracomunitarias, importaciones y exportaciones, y basada en el valor añadido en cada fase del proceso productivo para evitar la tributación en cascada; así como un mayor grado de integración y cooperación de Administraciones tributarias que permita gestionar eficazmente el sistema fiscal respecto de operaciones y transacciones ubicadas más allá de las correspondientes esferas territoriales de competencia.

Los primeros pasos en la armonización fiscal se dieron en los años sesenta. En febrero de 1960 la Comisión constituyó un Comité Fiscal y Financiero presidido por Neumark para estudiar en qué grado las disparidades fiscales existentes impedían el buen funcionamiento del mercado común y qué medidas podrían modificar las situaciones no deseables. El Comité Neumark publicó su Informe en 1962 que incluía un paquete de iniciativas agrupadas en un calendario en tres fases, con los objetivos que se enumeran a continuación:

a) Primera fase

- Reforma del impuesto indirecto sobre la cifra de negocios percibida en los distintos estadios (impuesto en cascada), para sustituirlo por un impuesto sobre el valor añadido (IVA).
- Armonización de las disposiciones relativas a la forma y al nivel de imposición del gravamen sobre intereses y dividendos.
- Modificación de las convenciones sobre doble imposición vigentes entre los Estados miembros, al objeto de aproximarlas a la convención-tipo de la OCDE.

b) Segunda fase

- Armonización de la imposición sobre sociedades, como paso previo a un futuro impuesto de sociedades con carácter uniforme para todo los Estados.
- Medidas para la armonización del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- Conclusión de una convención multilateral para evitar la doble imposición en caso de no haber sido concluida en la primera fase.
- Supresión de los impuestos especiales sobre consumo no percibidos en todos los Estados.

c) Tercera fase

- Creación de un servicio común de información parecido a un registro comunitario de rentas y patrimonios, a fin de asegurar un control fiscal eficaz.
- Creación de un Tribunal Especial comunitario, con un procedimiento adecuado y con competencia suficiente para resolver los litigios de carácter fiscal.

Tras los avances conseguidos por el cumplimiento de las directrices del Informe Neumark, las cuestiones fiscales volvieron al primer plano de la actualidad comunitaria y la Comisión adoptó en septiembre de 1975 un Programa en Materia Fiscal que recogía los siguientes aspectos:

- Impuesto sobre el Valor Añadido: conveniencia de implantar métodos uniformes de recaudación; simplificación de los trámites en las fronteras intracomunitarias; solución de problemas específicos (admisión temporal, reparaciones, venta por correspondencia).
- Impuestos sobre el consumo y otros impuestos indirectos: lograr una recaudación más uniforme de estos impuestos, así como aligerar los trámites y fiscalizaciones.
- Franquicias a favor de particulares para armonizar el ámbito de su aplicación y la adaptación periódica de su cuantía.

- Impuestos directos: avanzar en la armonización de los impuestos sobre sociedades y los regímenes de deducción en los impuestos sobre dividendos.
- Fraude y evasión fiscal internacional: colaboración eficaz entre las Administraciones fiscales nacionales en la imposición indirecta y en los impuestos indirectos una asistencia mutua para el cobro de los créditos por vía de apremio.

En el fondo, en vez de establecer metas ambiciosas, la Comisión planteó un Programa de Propuestas Fiscales con objetivos modestos para ir configurando el nuevo marco fiscal común europeo. En cualquier caso, no se han conseguido todavía grandes logros y, hasta finales de los años ochenta, la armonización quedó reducida a la aplicación generalizada del IVA desde 1973 y sobre base uniforme desde 1979.

En octubre de 1990, el Comité constituido para examinar la tributación de sociedades en la Comunidad Europea inicia sus trabajos que desembocan en el Informe Ruding. Si bien no se traduce en resultados legislativos concretos, supone una reorientación del pensamiento fiscal comunitario, en el que cobra relevancia la necesidad de una mayor coordinación de la imposición sobre sociedades.

A principios de los años noventa, la creación del mercado único sin fronteras fiscales estimuló nuevas medidas para adaptar el IVA a este nuevo contexto, para la armonización y libre circulación de los bienes sujetos a impuestos especiales; y se produjo un impulso inicial en la coordinación del Impuesto sobre Sociedades con la adopción de un régimen de neutralidad fiscal para las operaciones de reestructuración empresarial y de las normas para eliminar la doble imposición jurídica y económica de dividendos.

El Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 celebró un debate sobre política fiscal que se centró en la necesidad de una actuación coordinada en la Unión Europea para combatir la competencia fiscal perniciosa a fin de lograr objetivos como la reducción de las distorsiones que todavía existen en el mercado único, evitar pérdidas demasiado importantes de ingresos fiscales y orientar las estructuras fiscales de modo que favorezcan el empleo. Las conclusiones se concretan en un paquete fiscal que contenía

tres ámbitos de propuestas: un *código de conducta* de la fiscalidad de las empresas, una propuesta para una directiva sobre fiscalidad del ahorro y otra sobre tributación de pagos transfronterizos de intereses y cánones.

Posteriormente, los servicios de la Comisión publicaron un estudio sobre tributación de sociedades en octubre de 2001 en el que reflexionaban sobre las distintas distorsiones que la imposición sobre sociedades generaba en el funcionamiento del mercado único y se incorporaban una serie de propuestas, siendo la más destacada la necesidad de adoptar un modelo de imposición consolidada y con base imponible uniforme para los grupos de sociedades comunitarias.

En 2003 se adopta el paquete fiscal con tres grandes medidas: a) las conclusiones del Grupo del Código de Conducta para eliminar 66 medidas nacionales que generaban competencia fiscal perjudicial; b) la aprobación de la exención de retenciones fiscales sobre pagos de intereses y cánones entre empresas asociadas; c) la adopción de la Directiva del ahorro, que establece los mecanismos de asistencia administrativa necesarios para asegurar la tributación de las rentas en forma de intereses obtenidas por personas físicas.

2. Avances en la armonización fiscal en los países de la Unión

2.1. Impuestos indirectos: IVA

El mercado único exigía armonizar los impuestos indirectos porque eran los que afectaban al comercio internacional. Por su parte, los directos se consideraban casi irrelevantes a los efectos de la libre circulación de mercancías, aunque sí afectarían a la de personas y de capitales.

El Informe Neumark ya defendió la eliminación de las disposiciones fiscales que supusieran obstáculos a la libre circulación de mercancías y capitales dentro de la Comunidad, así como aquellas que atentaran contra el libre establecimiento de los ciudadanos europeos en otros Estados miembros. Con ese fin, proponía la implantación del IVA en todos los Estados miembros, así como un mínimo de impuestos sobre consumos específicos.

Posteriormente habría que conseguir armonizar el hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible y tipos de gravamen.

2.1.1. Primeros pasos

Las dos Directivas de base sobre el IVA fueron aprobadas el mismo día:

- 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 los negocios.
- Segunda Directiva 67/228/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. Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido.

La aprobación de ambas normas era un paso necesario, ya que los impuestos en cascada condicionaban los circuitos de distribución, mientras que el IVA permitía deducir los pagos satisfechos por las compras, inversiones y gastos generales, lo que determinaba que fuera un impuesto neutral respecto de la organización del proceso productivo y para la realización de los ajustes en frontera. Por otra parte, en el comercio exterior, el IVA era neutral, gravaba la importación y desgravaba la exportación y a efectos fiscales daba lo mismo importar o que se fabricara en el país, ya que se le aplicaría el mismo impuesto.

Luego se aprobaron las siguientes disposiciones:

- Tercera Directiva 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en los Estados miembros.
- Cuarta Directiva 71/401/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de

negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en Italia.

- Quinta Directiva 72/250/CEE del Consejo, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en Italia.

2.1.2. La Sexta Directiva

- Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (77/388/CEE).

Sus principales objetivos eran:

- Servir de primer paso hacia la puesta en marcha de la segunda etapa de implantación del IVA, estableciendo formas de exacción uniformes, lo que suponía una derogación a la segunda Directiva.
- Hacer posible un sistema de recursos propios de la Comunidad, basada en la decisión del 21 de abril de 1970, de forma que en lo sucesivo se destinaría al Presupuesto comunitario como máximo el 1% de la base imponible uniforme.

La Sexta Directiva representó un gran avance hacia la armonización. Además, regularizó el derecho del contribuyente a deducir del IVA los impuestos satisfechos por el mismo concepto con anterioridad respecto de los bienes y servicios utilizados en el proceso de producción, dejando a los Estados miembros la posibilidad de fijar excepciones. Los elementos del impuesto recogidos en esta Directiva fueron los siguientes:

- El hecho imponible, la entrega de bienes y servicios, así como las importaciones.
- El contribuyente era tanto el productor como el comerciante, el prestatario de servicios, el realizador de cualquier actividad permanente u ocasional y el importador.

- La base imponible era la contrapartida que recibía el proveedor de un producto o el prestatario de un servicio (generalmente el precio). En las importaciones sería el precio pagado por el importador.
- El tipo impositivo general era libre, cada Estado miembro tenía la facultad de fijarlo. Por otra parte, se introdujo la posibilidad de aplicar un tipo reducido y otro incrementado. En este impuesto, tanto los tipos impositivos como su número varían entre Estados miembros. Los tipos cambian con frecuencia al ser utilizados por los Estados para determinar la estructura del sistema fiscal y el peso que las distintas figuras tributarias deban jugar en el total de los ingresos fiscales. Además, se usa también como instrumento de política coyuntural o con fines sociales. Sobre las áreas de aplicación de los tipos, los reducidos o cero se establecían con objeto de disminuir e incluso anular la carga en los productos de primera necesidad.

En la actualidad, existe un texto consolidado que ha glosado todas las directivas anteriores: Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

2.1.3. Modificaciones

A lo largo del tiempo se produjeron modificaciones. Nos referimos, en primer lugar, a dos nuevas normas comunitarias:

- Séptima Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.
- Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de

negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

Sirvieron para completar algunos aspectos que la Sexta Directiva había dejado sin resolver. Ambas fueron propuestas en enero de 1978 y aprobadas en diciembre de 1979, entrando en vigor el 1 de enero de 1981, salvo la aplicación de la Octava en Italia, que obtuvo una prórroga hasta el 1 de enero de 1982. En realidad, eran disposiciones destinadas a regular los regímenes no recogidos en la Sexta Directiva, refiriéndose la Séptima a la imposición sobre objetos usados y de arte antiguos, mientras que la Octava armonizó el sistema de reembolso del IVA a los no residentes. Posteriormente se aprobaron nuevas normas:

- Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE.
- Reglamento (CEE) nº. 218/92 del Consejo, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos.
- Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA).
- Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido.
- Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía Electrónica.

- Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo de 17 de noviembre de 1986 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.
- Reglamento (CE) nº. 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº- 218/92.

2.1.4. Hacia una completa armonización del IVA

La armonización de los sistemas nacionales es una condición necesaria para lograr la supresión de las barreras fiscales en el interior de la Unión. Sin embargo, en el caso del IVA la armonización presenta problemas de difícil solución, por tres razones:

- Unificación del número de tipos impositivos.
Desde un punto de vista técnico y de neutralidad fiscal un sistema de tipo único es preferible. No obstante, en el plano social, a igualdad de ingresos fiscales, un sistema de tipos múltiples tiene la ventaja de ser menos regresivo con respecto a la renta. Por ese motivo, en la mayoría de los Estados miembros existen argumentos a favor de varios tipos de gravamen.
- Unificación de las listas de bienes y servicios sometidos a los distintos tipos impositivos.
En este caso no se podrían hacer tales modificaciones por parte de cada Estado, ya que una vez realizada los cambios sólo podrían llevarse a cabo en todos los países comunitarios a la vez. A partir de entonces, todos los Estados miembros quedarían subordinados a una decisión del Consejo.
- La armonización del nivel de tipos impositivos.

Es la más complicada. Además de modificar el equilibrio financiero de los Estados miembros al reducir los ingresos (en el caso de reducciones), pueden ocasionar alteraciones en indicadores económicos como los precios, la remuneración del trabajo, el consumo, la inversión, la producción o la exportación, así como en la balanza de pagos y en la distribución de la renta.

El sistema IVA vigente se adoptó como régimen transitorio y se articula sobre la base de la exención de las operaciones de entrega intracomunitaria de bienes y la sujeción mediante autorepercusión de las adquisiciones intracomunitarias. Está pendiente la adopción de un régimen definitivo, basado en la tributación en origen, en función del lugar de ubicación de la empresa que entrega los bienes o presta los servicios. Los Estados miembros rechazan esta solución porque debería repartirse la recaudación efectiva en origen en función del consumo en cada Estado, lo que exigiría un sistema estadístico para determinar las compensaciones que procediera en atención a este último parámetro. El régimen transitorio plantea importantes problemas de fraude como consecuencia de la circulación de bienes entre distintos Estados sin gravamen.

Por tanto, la armonización total de la aplicación del IVA sólo depende de la voluntad comunitaria de superar las dificultades existentes en estos aspectos, lo cual requiere tiempo. Sin embargo, es algo necesario si se quieren eliminar las distorsiones en la competencia y avanzar así hacia la creación de un verdadero mercado común.

2.2. Impuestos directos

Los impuestos directos se venían considerando menos determinantes a efectos de la libre circulación de mercancías, aunque afectasen a la libre circulación de personas y de capitales. Sin embargo, a medida que se va profundizando en la labor de integración económica, desde que se suprimieron las fronteras fiscales y, sobre todo, con la unión monetaria, resulta cada vez más evidente que la falta de coordinación en este ámbito

está provocando importantes deficiencias en la asignación de recursos, con claras consecuencias en la deslocalización de actividades.

La primera norma comunitaria de carácter obligatorio aprobada en materia de imposición directa fue la Directiva 77/799, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre asistencia mutua de las autoridades de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. Hasta mediados de los años ochenta, en imposición directa fue la única que se aprobó, tal vez por la resistencia de los Estados a la cesión de competencias, muy ligadas en esta materia a la idea de soberanía nacional. Su aprobación pone de manifiesto el temor a perder capacidad de gestión respecto de contribuyentes y operaciones que pudieran empezar a disfrutar del marco de libertades de circulación, con las consiguientes pérdidas recaudatorias.

Los avances han sido menores en el ámbito de la libertad de circulación de capitales y trabajadores que en relación con la libertad de movimiento de mercancías, debido especialmente a la existencia de distintos regímenes impositivos sobre las sociedades y a la falta de acuerdo a la hora de fijar un modelo de tributación sobre las mismas, así como a la incidencia del Impuesto sobre Sociedades en la competencia empresarial (los Estados miembros tienen interés en mantener las diferencias para poder actuar sobre la coyuntura económica).

2.2.1. Sobre los capitales

Impulsada por los mandatos del Acta Única, el 24 de junio de 1988 se aprobó la Directiva 88/361/CEE del Consejo, sobre libre circulación de capitales entre los Estados miembros, destinada a dotar al mercado único de una plena dimensión financiera, instaurando como principio la liberalización completa de los movimientos de capitales a partir de 1 de julio de 1990. Hacía referencia a la necesidad de crear las condiciones apropiadas para una acción concertada de los Estados miembros en caso de que se comprobara la exigencia de evitar distorsiones en los movimientos de capitales que posiblemente se incrementarían con la moneda única.

Era compartida por los Estados miembros la opinión de que la existencia de sistemas tributarios que otorgan tratamiento favorable a los intereses percibidos por los no residentes provocaría importantes distorsiones en el funcionamiento de los mercados de capitales. No obstante, éstos no se ponían de acuerdo en el procedimiento para su supresión; unos abogaban por una actuación dentro en el ámbito comunitario, mientras que una minoría opinaba que la armonización fiscal del ahorro provocaría una afluencia en masa del mismo hacia terceros países.

2.2.2. Sobre las empresas

En la fiscalidad empresarial, en 1990 se aprobaron las siguientes normas:

- Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.
- Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.

La primera difiere la tributación de las plusvalías que se generaran en las operaciones transfronterizas de reestructuración empresarial. Con esta medida se hacía posible la reestructuración sin coste fiscal inmediato de sociedades comunitarias, permitiéndoles, de este modo, mejorar su competitividad. La segunda completó la anterior, ya que si la primera facilitaba la constitución de grandes grupos europeos, ésta pretendía su correcto funcionamiento tras su constitución.

Al mismo tiempo, los Estados miembros firmaron un convenio de arbitraje para establecer las medidas necesarias para llegar a acuerdos en los procedimientos para determinar el valor de mercado en las operaciones entre empresas vinculadas, donde se recoge un procedimiento amistoso entre autoridades fiscales que, si no termina con acuerdo en un plazo de dos años, permite instar un arbitraje que conduzca a una solución que evite problemas de doble imposición como consecuencia de valoraciones

divergentes (90/436/EEC, Convenio para la eliminación de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas).

2.3. Otros aspectos de la armonización de la fiscalidad

El Dictamen del Comité Económico y Social sobre Fiscalidad Directa e Indirecta, elaborado en 1995 y publicado en 1996, señalaba nuevamente la necesidad de que, aunque la potestad para el establecimiento de tributos era de los Estados, la integración aconsejaba una política fiscal comunitaria de carácter complementario y se señalaba la necesidad de avanzar en el ámbito de los impuestos sobre el trabajo, sobre el ahorro, sobre el patrimonio, sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades.

Por otra parte, el paquete fiscal adoptado por el Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 destacaba como carencias más importantes del mercado interior las relativas a la materia fiscal. En esa línea, ese mismo año se aprobó la Resolución relativa a un Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas y la solicitud a la Comisión de la presentación de dos propuestas de directivas; una sobre la fiscalidad del ahorro y otra sobre los pagos de intereses y de cánones entre empresas.

En relación con el Código de Conducta, se trataba de un compromiso político para iniciar una valoración de las medidas fiscales especiales de competencia fiscal perjudicial que se pudieran considerar como tales por determinar una presión fiscal inferior a la estándar en la jurisdicción donde se aplicase. El proyecto implicaba la derogación o modificación de las medidas que se detectasen, así como un compromiso de no introducir otras nuevas. El grupo de trabajo del Consejo, constituido al efecto, elaboró un listado de 66 medidas que ya han sido derogadas o modificadas. Este ejercicio se extendió a los países de las dos últimas ampliaciones y continúa vigente, con la misión de revisar otros regímenes especiales que puedan introducirse con los efectos descritos.

En la fiscalidad del ahorro, en junio de 1998 la Comisión presentó al Consejo una propuesta de directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva sobre los rendimientos del ahorro en forma de intereses

satisfechos en un Estado miembro a particulares residentes en otro, permitiendo elegir a los Estados miembros el establecimiento de una retención mínima sobre los intereses o bien informar a las autoridades del país donde resida el perceptor de los mismos. Sobre esta base, se adoptó la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Permite que los rendimientos en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos, personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro, pudieran estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado. Este objetivo se podría lograr mediante el intercambio automático de información entre los Estados miembros. Sin embargo, Austria, Bélgica y Luxemburgo, como consecuencia de sus normas sobre secreto bancario, optaron por un régimen alternativo de retención sobre tales pagos, deducible en el gravamen en el Estado de residencia del perceptor y cuya recaudación se distribuye, de tal forma que el Estado de residencia del perceptor percibe el 75% del importe retenido. El inversor puede optar por dar información a su Estado de residencia acerca de sus rendimientos del ahorro en el exterior, lo que permite evitar la retención.

Se aprobó también la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, que disponía la exención de retenciones y gravámenes equivalentes que pudiera exigir la jurisdicción fuente sobre pagos de intereses o cánones entre empresas asociadas para que dichos pagos entre sociedades matrices y filiales de distintos Estados fuera objeto de una única imposición en uno de ellos. Asimismo suprimía cualquier gravamen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Se aprobaron luego dos nuevas Directivas:

- Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen

fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

- Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005, por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (esta última sustituida actualmente por la Directiva 2009/133/CE antes citada).

Debe destacarse que se extiende el régimen fiscal de neutralidad al caso de traslados entre distintos Estados miembros del domicilio social de las Sociedades Europeas y de las Sociedades Cooperativas Europeas, según lo previsto en sus respectivos Estatutos [Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea y Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea]. Se trata pues de hacer efectiva la libertad de establecimiento de las sociedades mercantiles.

En definitiva, los problemas de la fiscalidad directa en la Unión Europea quedarían centrados en tres bloques:

- Aspectos generales
 - Adecuación de los impuestos directos a las consecuencias derivadas del principio de no discriminación y de las libertades fundamentales de circulación previstos en el Tratado y de acuerdo con la interpretación de los mismos que efectúa el Tribunal de Justicia de Luxemburgo.
 - Coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros.
 - Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros.
 - Medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa.
- Fiscalidad de las empresas

- Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a sus filiales.
- Régimen fiscal común aplicable a fusiones, escisiones y aportación de activo.
- Régimen fiscal común: pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas.
- Coordinación en la determinación de los precios de transferencia entre empresas multinacionales en el marco del Foro Conjunto entre Administraciones Fiscales y representantes de los sectores económicos.
- Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo.
- Fiscalidad de los particulares
 - Fiscalidad de los rendimientos del ahorro.
 - Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas.
 - Lucha contra los obstáculos fiscales a las prestaciones de jubilación transfronterizas.

3. Otras medidas de armonización

Se ha progresado muy poco en otras vías de la armonización fiscal. Los impuestos sobre consumos específicos siguen manteniendo grandes diferencias. Su diversidad y su peso recaudatorio dificultan la aceptación de criterios de armonización e impiden los avances.

3.1. IMPUESTOS ESPECIALES

Tabaco manufacturado, bebidas alcohólicas y productos energéticos, (comprendiendo hidrocarburos y electricidad) han estado sujetos a diversos impuestos especiales. Desde la perspectiva fiscal, esa diferenciación puede tener cierta justificación, pero pueden afectar a la libre circulación.

La armonización en este ámbito fue adoptada principalmente en el contexto del establecimiento del mercado único interior, el 1 de enero de 2003, lo

que implicó la eliminación de los controles fiscales en frontera. Su objeto ha sido la determinación de la estructura de estos impuestos, mediante la definición de los productos sujetos a los mismos, la forma en que se calcula el gravamen y el ámbito de las exenciones; el establecimiento de unos tipos mínimos de gravamen; y la introducción de disposiciones relativas a la producción, el almacenamiento y la circulación intracomunitaria de estos bienes en régimen de suspensión del impuesto para su gravamen en el lugar de consumo.

En este grupo, la armonización se enfrenta con obstáculos que recomiendan una transición gradual y relativamente larga:

- Las prioridades sociales.- Es difícil instaurar bruscamente gravámenes sobre productos que desde siempre han estado exentos en ciertos países.
- Las estructuras de consumo.- Una modificación demasiado rápida de los gravámenes podría entrañar cambios notables en los hábitos de consumo, generando dificultades para ciertas producciones tradicionales.
- Los ingresos fiscales.- Evidentemente, la armonización brusca afectaría a la recaudación.
- La estabilidad de los precios, por el fuerte impacto que estas figuras pueden tener en su formación, lo que supone en muchas ocasiones la necesidad de introducir derogaciones transitorias o medidas especiales para los países miembros que puedan prever una incidencia negativa.

3.2. Régimen de franquicias especiales

La franquicia en favor de viajeros se concede en la UE en relación con el IVA y los impuestos especiales, que permiten importar efectos personales hasta un cierto tope. Los límites son distintos según se trate de viajes entre países miembros o con terceros países. También hay tratos especiales por unidades para cigarrillos, cigarrillos, perfumes y bebidas, así como una

franquicia del IVA y de impuestos especiales para los pequeños envíos sin valor comercial.

3.3. Impuestos sobre aportaciones de capital

La diversidad de legislaciones fiscales sobre aportaciones de capital interfiere el principio de la libre circulación. Para resolver esa dificultad se dictó la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Estableció que las aportaciones al capital social no deberían gravarse más de una vez, al tiempo que se determinaba su estructura y tipos de gravamen. Con ello se evitaba la discriminación, la doble imposición y las demás interferencias al libre movimiento. Las aportaciones de capital sólo se gravarían en el país miembro en cuyo territorio se encuentre el centro efectivo de dirección de la sociedad, y en el momento en que se efectúa la operación. Modificaciones posteriores han marcado una tendencia dirigida a la exención o supresión de estos gravámenes por sus nocivos efectos sobre las decisiones de inversión de capitales. La última reforma de esta disposición se llevó a cabo por la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, cuya exposición de motivos afirma que los efectos económicos del impuesto sobre las aportaciones de capital son desfavorables para la agrupación y el desarrollo de las sociedades y que la mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en su supresión, lo que el texto finalmente aprobado no consigue.

3.4. Cooperación administrativa

Una Resolución del Consejo, de febrero de 1975, contempló el intercambio de información y datos entre los Estados miembros, así como la armonización de medios legales y administrativos para combatir el fraude y la evasión fiscal. Se establecían tres formas de intercambio de información: a petición, para casos concretos; automático, para casos que se determinen

en el marco del procedimiento de consulta previsto; y espontáneo, cuando se observen circunstancias sospechosas sobre la forma de contribuir.

Aunque los controles de mercancías en las fronteras interiores fueron suprimidos el 1 de enero de 1993, no se eliminaron todos los obstáculos fiscales al mercado único. Con objeto de mejorar el funcionamiento de la nueva legislación comunitaria, se adoptaron simultáneamente varias medidas, entre ellas, la creación de instrumentos de cooperación administrativa y de intercambio de información y el programa Matthaeus-Tax (1993-97) de formación profesional dirigido a los funcionarios responsables de la fiscalidad indirecta.

La financiación de estas medidas se integró en un único instrumento, el programa Fiscalis, aprobado el 30 de marzo de 1998, que cubría el período entre 1 de enero de 1998 y 31 de diciembre de 2002. Posteriormente se amplió con Fiscalis 2003-2007 y 2007-2013 (actualmente en vigor).

El programa Fiscalis persigue los siguientes objetivos: en primer lugar, lograr que los funcionarios adquieran un elevado nivel común de comprensión del derecho comunitario en el ámbito de la fiscalidad indirecta y de su aplicación en los Estados miembros; y en segundo lugar, garantizar una cooperación amplia, eficaz y efectiva entre los Estados miembros. La Comisión y los Estados miembros crearían sistemas de comunicación y de intercambio de información, manuales y guías, y de intercambios de funcionarios, así como seminarios y ejercicios piloto de control bilateral y multilateral en materia de cooperación dentro del marco jurídico comunitario.

La Decisión [1482/2007/CE](#) actualiza este programa para el periodo 2007-2013 con el fin de seguir mejorando el sistema fiscal del mercado interior y reforzar la cooperación a través de la aplicación uniforme de la legislación fiscal en los Estados miembros, la protección de los intereses financieros nacionales y comunitarios y el buen funcionamiento del mercado interior y la lucha contra el fraude. Trata también de prevenir distorsiones sobre la competencia.

Por otra parte, se han aprobado las siguientes Directivas:

- Directiva del Consejo de 15 de mayo de 1976 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (76/308/CEE).
- Directiva 79/1071/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos que resulten de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana.
- Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.
- Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001, por la que se modifica la Directiva 76/308/CEE, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y en relación con el impuesto sobre el valor añadido y determinados impuestos especiales.

4. Armonización fiscal y nuevos retos de la Unión Europea. contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa

Comprometida en el relanzamiento de la Estrategia de Lisboa, a principios de 2005, la UE se fijó como objetivo alcanzar el 3 % del PIB en 2010 para financiar investigación y desarrollo (I+D) y que dos tercios provinieran del sector privado. La tendencia a favorecer el tratamiento fiscal en el ámbito de I+D se generaliza entre los Estados miembros. Sin embargo, la diversidad creciente de los incentivos fiscales amenaza con dividir aún más

el paisaje fiscal pero también con perjudicar la cooperación transfronteriza en la UE.

Estos últimos años, el número de Estados miembros que han recurrido a una u otra forma de incentivo fiscal a I+D no ha dejado de crecer. No hay una respuesta única a la forma de utilizar estos incentivos, ya que las circunstancias varían de un país a otro (política fiscal general, estructura industrial, nivel y naturaleza de I+D realizada por el sector privado, etc.). En este sentido, la Comisión propuso iniciativas deseables para conciliar la política fiscal y la economía del conocimiento en un marco fiscal coherente:

- Favorable al lanzamiento de grandes proyectos transnacionales de I+D.
- Propicio a las jóvenes empresas innovadoras.
- Que fomente la financiación filantrópica de la investigación.
- Que facilite la movilidad transfronteriza de los investigadores.
- Que facilite la subcontratación transfronteriza de las actividades de I+D en la UE.
- Que simplifique las normas del IVA y su aplicación en materia de I+D.
- Que fije una definición fiscal común de la I+D.
- Que prevea el tratamiento fiscal de la I+D en el marco de la base imponible consolidada común del impuesto de sociedades (ACCIS).

Sus líneas maestras se centraban en ampliar y desarrollar el mercado interior, garantizar la apertura y la competitividad de los mercados y mejorar las legislaciones europeas y las nacionales.

4.1. Ampliación y mayor desarrollo del mercado interior

Con el fin de obtener las mayores ventajas del mercado único, deberían eliminarse los obstáculos y lograr diversos objetivos:

- a) La coexistencia de distintos sistemas de fiscalidad de las empresas que conceden a las actividades transfronterizas un trato distinto del reservado a las actividades nacionales similares. La primera

medida es introducir en la UE una base común consolidada para el Impuesto de Sociedades. Desde 2001, la Comisión mantiene una estrategia destinada a ese fin (ACCIS).

- b) Simplificación fiscal. Para crear un entorno competitivo equitativo, es necesario eliminar los obstáculos relacionados con la fiscalidad de las empresas.
- c) Suprimir los obstáculos fiscales transfronterizos que encuentran las empresas europeas. A la espera de la creación de ACCIS, la Comisión prevé establecer:
 - un sistema de compensación transfronteriza de pérdidas.
 - un sistema de gestión de los precios de las transferencias.
 - medidas para suprimir algunos impuestos indirectos como el impuesto sobre las aportaciones de capital.
- d) Establecer una nueva estrategia de imposición de los vehículos automóviles para suprimir los impuestos de matriculación en los Estados miembros.
- e) Una nueva política de lucha contra las distorsiones imputables al fraude y la evasión fiscal.

4.2. APERTURA Y COMPETITIVIDAD DE LOS MERCADOS

En este sentido, la Comisión adoptó en octubre de 2005 una Comunicación sobre el papel de las aduanas de cara a las tendencias de falsificación y piratería. Para mejorar la legislación y promover la aduana electrónica, la Comisión elaboró otras Comunicaciones sobre la creación de un entorno más sencillo y sin soporte de papel para las aduanas y el comercio (la aduana electrónica), que se inscribe en el contexto de la modernización del código aduanero comunitario y el programa de Administración electrónica; y sobre la función de la aduana en la gestión integrada de las fronteras exteriores para simplificar los trámites administrativos.

4.3. Mejora de las legislaciones europeas y nacionales

Es necesario proceder a la modernización de la Directiva sobre IVA con normas precisas. La existencia de disposiciones vinculantes contribuiría a eliminar las divergencias a escala comunitaria y brindaría la posibilidad de una aplicación más uniforme de estas normas. Así, más uniformidad del sistema del IVA facilitará el ejercicio de las actividades a las empresas europeas.

4.4. Conocimiento, innovación y utilización sostenible de los recursos

Con el fin de incrementar los conocimientos y la innovación habría que favorecer las inversiones en I+D y promover la utilización sostenible de los recursos.

Los impuestos indirectos pueden ser determinantes para favorecer una utilización sostenible de los recursos, sobre todo en la energía, el transporte y el medio ambiente. En esta línea estarían las Directivas relativas a la fiscalidad de los productos energéticos, del gasóleo con fines profesionales, la energía y el automóvil.

5. Conclusiones

1ª) La armonización fiscal es una política que se ha desarrollado a lo largo de la historia de la UE, con etapas claramente marcadas por los temas considerados como básicos en cada momento de la integración.

El problema es que muchos de los sistemas fiscales actuales se sustentan sobre bases obsoletas, concebidos cuando el mundo estaba compartimentado y los países vivían casi ajenos a lo que ocurría en otros. En la actualidad esto ya no es así debido a la globalización, la mayor cooperación entre países y el comercio, que conducen a que los factores de producción se muevan por incentivos fiscales, lo que a su vez genera problemas de control y evasión fiscal.

2ª) En la UE, donde estos factores se acentúan, los impuestos indirectos ya están armonizados hasta cierto punto, pero existe un elevado consenso sobre la idea de que sería necesaria más cooperación para eliminar la competencia perjudicial entre los tributos aplicados por los Estados miembros.

3ª) El mercado único requiere cierto grado de armonización fiscal, evitando que tipos impositivos muy diferentes introduzcan distorsiones. Pero como se ha comentado, la política fiscal está muy arraigada en la soberanía de los países y cuando se intenta que algunos Estados suban o bajen sus impuestos no es fácil llegar a acuerdos.

4ª) En el actual contexto de la UE la armonización fiscal requiere que se haga con precaución, que sea gradual y que exista deseo político de llevarla a cabo. En su camino se necesitan criterios fijos para avanzar. Esa armonización puede hacer poco atractivas a regiones menos desarrolladas, requiere un mayor control y cooperación entre administraciones y exige redefinir políticas de gastos e incentivos.