

DOCUMENTOS

**POLÍTICA FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA:
ANTECEDENTES, SITUACIÓN ACTUAL
Y PLANTEAMIENTOS DE FUTURO**

*Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral
Alfredo Iglesias Suárez*
Universidad de Castilla-La Mancha

DOC. N.º 4/04



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. CONSIDERACIONES PREVIAS
2. COORDINACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA
 - 2.1. Movilidad del factor trabajo
 - 2.2. Problemas planteados por la movilidad del factor capital
 - 2.3. Establecimiento de empresas en las diferentes naciones que conforman la UE
3. ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA
 - 3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido
 - 3.2. Impuestos Especiales
4. EL FUTURO DE LA POLÍTICA FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA
5. CONSIDERACIONES FINALES
6. BIBLIOGRAFÍA

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

En el presente documento, trataremos de dar una visión general acerca de la dinámica del proceso de armonización fiscal en el seno de la Unión Europea¹. Dicho proceso comienza cuando un grupo de países se proponen llevar a cabo la creación de un Mercado Común y se acentúa a medida que estos, avanzan en el grado de integración económica. El análisis que proponemos pretende poner de relieve las dificultades que acarrea, para la consecución de los objetivos marcados en los Tratados, la existencia de determinadas diferencias en los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros. De este modo daremos las pautas seguidas hasta hoy por las Instancias comunitarias para evitar ineficiencias, tanto en la producción de bienes y servicios como en su consumo, teniendo en cuenta la asimetría obtenida en los avances, si tenemos en cuenta que éstas han optado por una estrategia de coordinación, en el caso de la imposición indirecta y, sin embargo la directa se ha relegado a un segundo plano, dejando que sea la competencia fiscal la encargada en mayor medida de la aproximación de dicha fiscalidad. Trataremos de exponer las posibles soluciones planteadas de cara al futuro en relación con la necesidad de llegar a un cierto grado de aproximación de los regímenes tributarios de los países que conforman la Unión Europea, analizando los problemas que se plantean, por un lado, con el logro de la Unión Económica y Monetaria, así como con la inminente ampliación de la misma.

La puesta en marcha de la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria (2002), con la entrada en vigor de una moneda única (EURO), ha permitido alcanzar en su ámbito de aplicación tres importantes ventajas:

1. Una moneda única añade una nueva dimensión a la libertad de movimiento de capitales que no tendrán obstáculos para su localización en cualquier punto del mercado único.
2. Una moneda única posibilita la creación de un mercado de capitales, más amplio, líquido y competitivo, al eliminar los riesgos y costes de cambio.
3. Finalmente una moneda única aumenta las oportunidades para el ahorro y la inversión y proporciona una mayor transparencia al sistema de precios, aumentando la eficiencia e impulsando el crecimiento.

Pero para alcanzar estos objetivos es preciso que la moneda única goce de estabilidad y ésta se obtiene de la doble acción de la política monetaria y la política fiscal. En la medida en que la política monetaria sea única –por tanto no permita recurrir al recurso de las devaluaciones o revaluaciones de las monedas nacionales– y al venir definida por el Banco Central Europeo, la colaboración de esta política a la estabilidad del Euro está garantizada. Sin embargo, la política fiscal, que como ya dijimos permanece en manos de cada Estado miembro, puede en ocasiones no coadyuvar a la estabilidad del euro. Si además tenemos en cuenta que el Pacto de Estabilidad y Crecimiento² obliga a los

¹ En adelante UE.

² El "Pacto de Estabilidad y Crecimiento" tiene su origen en una propuesta del Ministro de Finanzas alemán –Theo Waigel– en vísperas del Consejo Europeo de Madrid, celebrado en noviembre de 1995. Es aprobado por el Consejo Europeo de Ámsterdam de 17 de junio de 1997, por medio del cual se pretende garantizar la disciplina presupuestaria de los países que accedan a la tercera fase de la UEM, de forma que se mantenga el compromiso de reducción del déficit público recogido en los criterios de convergencia. El objetivo fundamental del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) consiste en que los Estados miembros que adopten el EURO mantengan a corto plazo un déficit público por debajo del 3% del PIB, y medio y largo plazo, un déficit público cercano al equilibrio o con superávit. El PEC se compone de tres textos:

- Resolución del Consejo sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento. (97/C 236/01) que recoge el compromiso político de los Estados, la Comisión y el consejo de cumplir lo dispuesto en los Reglamentos que componen el PEC.
- Reglamento sobre el reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y la supervisión y coordinación de las políticas económicas (CE n.º 1466/97), que sirve para prevenir que el déficit no sea superior al 3% del PIB.
- Reglamento sobre agilización y clarificación del procedimiento relativo a I déficit excesivo (CE n.º 1467/97), que detalla sanciones que se pueden imponer al país que incumpla las disposiciones del PEC.



países pertenecientes a la zona EURO a mantener su déficit por debajo del 3% del PIB, el hecho de que la política monetaria sea única, en el caso de incumplimiento de la condición de estabilidad de precios presente en el Tratado de Maastricht (inflación inferior a 1,5 puntos porcentuales de la media de los tres países con menor crecimiento del IPC) en un conjunto importante de Estados, podría llevar al Banco Central Europeo a aplicar una política monetaria restrictiva, que daría lugar a un incremento en los tipos de interés que afectaría de modo importante a la deuda de los Gobiernos, y ello conduciría a un replanteamiento de los planes de ingresos y gastos con el fin de ajustar sus balances primarios al déficit total compatible con la sostenibilidad de sus endeudamientos³.

Por todo lo anterior, se hace patente además de la imprescindible coordinación entre política monetaria europea y políticas fiscales nacionales, la necesaria armonización, por un lado, de los impuestos directos, debido a los problemas originados por la libre circulación de los factores, especialmente las rentas del capital y por otro lado, de los impuestos indirectos que provocan problemas relacionados con la libre circulación de mercancías.

2. COORDINACIÓN DE LA FISCALIDAD DIRECTA

Por lo que refiere a la aproximación de la imposición directa, el Tratado constitutivo de la CEE⁴ hace referencia a este tema en su artículo 100 que, con carácter general, prevé que el Consejo adopte, por unanimidad, las Directivas necesarias para el logro de la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que puedan incidir en el adecuado funcionamiento del mercado único.

La experiencia reciente en la UE muestra que la armonización fiscal entre los Estados miembros ante el Mercado Único ha sido, en lo fundamental *una estrategia no coordinada o competitiva* en el ámbito de la imposición directa y especialmente en la tributación de las rentas generadas por personas físicas⁵. Si observamos los tipos que gravan dichas rentas en los diferentes Estados

Se prevén sanciones para los países miembros que incurran en un déficit superior al 3% del PIB, que consisten en un depósito sin intereses que se convertiría en multa si el país continúa presentando un déficit excesivo. Las sanciones tiene dos partes, y la suma de las mismas no puede superar en ningún caso el 0,5% del PIB:

1.^a Carácter fijo: 0,2% del PIB del país sancionado.

2.^a 0,1% adicional para el Estado miembro que supere el límite del 3% del PIB. Esta sanción será por cada punto porcentual que supere el límite del déficit público.

No obstante, se contemplan tres situaciones en las que aún siendo el déficit superior al 3% del PIB, éste se considera excepcional y, por tanto, exento de sanciones:

- Cuando el desequilibrio presupuestario se deba a una circunstancia excepcional, sobre la que el estado miembro no tenga control alguno y que incida de manera significativa en su situación financiera.
- Cuando se produzca una grave recesión económica con una caída anual del PIB real del 2% o más.
- Cuando se produzca una caída anual del PIB real de entre el 0,75% y el 2% y el Estado presente evidencias acerca del carácter excepcional de la misma.

³ Véase GONZÁLEZ IBAN, R. (2000): “La Política Fiscal del EURO y el Pacto de Estabilidad y Crecimiento”. ICE n.º 784, pp. 75-81.

⁴ El 25 de marzo de 1957 se firmó en Roma el Tratado que daba existencia a la Comunidad Económica Europea (CEE). Los firmantes del histórico acuerdo fueron Christian Pineau por Francia, Joseph Luns por los Países Bajos, Paul Henri Spaak por Bélgica, Joseph Bech por Luxemburgo, Antonio Segni por Italia y Konrad Adenauer por la República Federal de Alemania. La ratificación del Tratado por los Parlamentos de los “Seis” tuvo lugar en los meses siguientes y entró en vigor el 1 de enero de 1958. El Tratado de Roma afirmaba en su preámbulo que los Estados signatarios estaban determinados a establecer los fundamentos de una unión sin fisuras más estrecha entre los países europeos”. Así quedaba claramente afirmado el objetivo político de integración progresiva entre los países miembros. En la práctica, lo que se creó básicamente fue una unión aduanera. Por ello la CEE fue conocida popularmente como “Mercado Común”. Se acordó un proceso transitorio de 12 años para la eliminación total de los aranceles entre los países miembros.

⁵ La competencia puede generar un nivel insuficiente en lo que se refiere a la dotación de bienes públicos, debido a la falta de recursos. Dicha falta de recursos puede estar motivada, entre otros factores, por la huida de capitales hacia países con menor presión fiscal, lo cual obliga a los gobiernos a disminuir los tipos, hasta incluso llegar a eliminar el gravamen de dicho factor. En consecuencia si el Estado desea mantener un adecuado suministro de servicios públicos, deberá hacer recaer la carga impositiva sobre las rentas del trabajo, por ser éste un factor con tendencia a permanecer inmóvil. Esto conduce a la falta de proporcionalidad en el reparto de la carga fiscal entre todos los impuestos.

miembros, podemos comprobar que difieren sensiblemente en cada uno de ellos. Aproximadamente 20 puntos separan a Holanda (7%) de Bélgica (25%) en el tipo mínimo y la misma distancia se da en el tipo máximo entre Portugal (35,6%) y Suecia (58,2%).

En el cuadro 1 podemos observar los tipos marginales máximos en los distintos países de la UE.

CUADRO 1
TIPOS MÁXIMOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL EN LOS 15 PAÍSES

	2000	2001
Alemania	53,8	51,2
Austria	50,0	50,0
Bélgica	52,6	52,1
Dinamarca	54,3	54,3
España	48,0	48,0
Finlandia	52,6	52,5
Francia	47,3	47,3
Grecia	45,0	42,5
Holanda	60,0	52,0
Irlanda	44,0	42,0
Italia	46,4	45,9
Luxemburgo	47,2	43,1
Portugal	35,6	35,6
Reino Unido	40,5	40,0
Suecia	55,4	58,2

Fuente: OECD Tax Database y elaboración propia.

Otra cuestión relacionada con la imposición sobre la renta personal es el tratamiento de la unidad familiar en el conjunto de los países miembros de la Unión Europea. En este orden de cosas, debemos señalar que como bien apunta el profesor RUBIO GUERRERO⁶, la tendencia general es considerar al individuo y no a la familia como unidad contribuyente. Del análisis que emprenderemos a continuación, podemos deducir que existe una enorme diversidad en cuanto a esquemas de tributación sin que se de una técnica generalmente aceptada.

En *Alemania* se establece la tributación conjunta con corrección del exceso de gravamen motivado por la acumulación de rentas (cada trabajador, en el momento en que ocupa un empleo, recibe una tarjeta del impuesto sobre la renta –«Lohnsteuerkarte»–. Si desempeñan más de un trabajo de forma simultánea necesitarán una tarjeta fiscal distinta para cada uno), de renta tipo “splitting puro”⁷ que se aplica a las unidades familiares que cumplen los requisitos previstos para la tributación conjunta, en especial a aquellos sujetos con obligación personal de contribuir, y de forma opcional la tributación individual que se debe notificar por escrito a la Administración Tributaria alemana.

Austria establece la tributación individual –sin opción por la conjunta– y prevé mecanismos de promediación mediante la transferencia de rentas de uno a otro miembro de la familia.

En *Bélgica* no existe opción por la tributación conjunta. El sistema de atenuación del exceso de gravamen consecuencia de la progresividad impositiva del “*Impôt des personnes physi-*

⁶ Véase RUBIO GUERRERO, J. J. (1998): *La unidad Contribuyente y el IRPF: La realidad Europea*. Universidad Complutense de Madrid PT. n.º 4.

⁷ La tarifa se aplica sobre el 50% de la renta fiscal gravada de la familia y a continuación se multiplica la cuota resultante por dos.



ques/Personenbelasting” se basa en la separación de los rendimientos empresariales y profesionales para el cálculo de la cuota tributaria. Si sólo uno de los miembros obtiene este tipo de rentas, se puede imputar al otro cónyuge parte ellas.

En *Dinamarca* tampoco existe la opción por la tributación conjunta del matrimonio, pero se da la posibilidad de transferir pérdidas o deducciones personales de uno a otro cónyuge, para así equiparar la carga fiscal.

En *España*, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas autoriza tanto la tributación conjunta como la individual pero no fija mecanismos que consigan neutralidad impositiva para aquella opción.

En *Francia* la tributación en el impuesto sobre la renta personal (*Impôt sur le revenu*) es conjunta excepto en determinados casos en los que existe opción por la individual. El mecanismo corrector es el “Quotient familial” (cociente familiar), que incentiva la natalidad⁸.

El “Foros Issodimatos” *griego* sólo permite la tributación conjunta con delimitación individual de la responsabilidad fiscal.

Irlanda dispone la tributación individual de forma excepcional. El matrimonio en régimen de tributación conjunta divide por dos los tipos impositivos fijados para el contribuyente individual y adicionalmente puede duplicar la deducción personal básica.

En *Italia* el concepto de unidad familiar no es considerado de cara a la tributación por el “*Imposta sul reddito delle persone fisiche*”. El matrimonio puede presentar las dos declaraciones en un único modelo.

El “*Impôt sur le revenu des personnes physiques – Einkommensteuer*” *luxemburgués* es de gran complejidad, de ahí que se esté planteando el paso a la tributación individual. El método es similar al francés pero también incluye tarifas diferenciadas para la declaración conjunta e individual.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas (*Inkomstenbelasting*) en *Países Bajos* dispone un sistema mixto: tributación conjunta para los rendimiento del capital e individual para las rentas salariales y empresariales⁹.

En la tributación del *Imposto Sobre o Rendimiento das Pessoas Singulares IRS (Portugal)* la acumulación de rentas derivada de la tributación conjunta se atenúa mediante un sistema denominado “cociente familiar”¹⁰.

En *Reino Unido* se establece la tributación individual en el “*Income Tax*”. Como técnica fiscalmente aceptada se permite la posibilidad de que el matrimonio distribuya su carga global mediante transferencias de uno a otro cónyuge.

Por último, en *Suecia* se tributa de forma independiente y además no es posible considerar como gasto deducible el salario pagado por el empresario a su cónyuge o hijos menores de 16 años.

Como podemos observar, en efecto existen grandes diferencias en cuanto a los tipos e incluso en la elección de la unidad contribuyente¹¹ de uno de los impuestos más relevantes tanto a nivel recaudatorio como desde el punto de vista social¹².

Pero para adentrarnos aún más en el estudio de la imposición directa en los Estados miembros de la UE debemos distinguir tres aspectos, la movilidad del factor trabajo, la del capital

⁸ Consiste en dividir la renta por un determinado valor “n” que está en función del número de dependientes.

⁹ El cónyuge con mayor renta incluye en su base imponible los rendimientos del otro cónyuge que no tributan de forma individual.

¹⁰ Permite dividir la renta por dos o por 0,90 si uno de los cónyuges obtiene el 95% o más del total.

¹¹ Persona o grupo de personas cuya capacidad económica ha de quedar sometida a la tributación.

¹² Véase CORONA, J. F. Y DÍAZ, A. (2000): *Introducción a la Hacienda Pública*. Editorial Ariel. Barcelona.

(que afecta tanto a las rentas de personas físicas como jurídicas) y por último al establecimiento de empresas en las diferentes naciones que conforman la UE.

A la hora de llevar a cabo un análisis detallado de la fiscalidad directa en cada uno de los Estados miembros de la UE, debemos distinguir, por un lado, la movilidad del factor trabajo, la del capital, y por último, el establecimiento de empresas en las diferentes naciones que conforman la UE.

La importancia relativa de estos tres aspectos es muy diversa, pues en el primer caso se dan razones extraeconómicas que no hacen demasiado plausible la emigración por motivos fiscales, por sólo citar lo más obvio, la diferencia de lengua o de cultura pueden constituir una importante barrera¹³, mientras que tal movilidad es más factible en el caso de las decisiones sobre el establecimiento de empresas y sobre todo en el caso del factor capital¹³.

2.1. Movilidad del factor trabajo

En principio no parece que la coexistencia de regímenes fiscales diversos suponga un grave problema en cuanto a posibles distorsiones en la asignación del factor trabajo, por esta razón las Instituciones Comunitarias, acogiéndose al principio de subsidiariedad, sólo han desarrollado cierta coordinación a nivel europeo. Los convenios de doble imposición permiten resolver razonablemente bien el caso en el que un trabajador sometido al impuesto en el país del que es residente obtenga rendimientos en otra jurisdicción. En efecto el procedimiento habitual es integrar en la base imponible los ingresos generados en el extranjero y permitir la deducción de su cuota del IRPF la menor de las dos cantidades:

- El impuesto satisfecho en el país donde se realizó el trabajo.
- El resultado de aplicar a la renta obtenida en el extranjero el tipo medio efectivo de gravamen.

El problema radica en que estas personas van a ser gravadas en el país donde ejercen su actividad y el gravamen se basa en un régimen impositivo diferente del que es aplicado en ese mismo Estado a los residentes. Este régimen de los no residentes supone que, en función del criterio de la fuente, sólo se gravan los ingresos obtenidos en el propio territorio y además no se les conceden las ventajas fiscales ni las deducciones que disfrutaban los residentes, por entenderse que éstas deben ser aplicadas por el país de residencia, pero quizá estos trabajadores tampoco obtengan las ventajas en el de residencia por no tener ingresos en este país o ser insuficientes. En este caso estará soportando una fiscalidad superior a la que recaería sobre una persona que ejerza su misma actividad en el país de residencia.

Este es uno de los puntos que preocupa a la Comisión respecto a la obtención de rentas en un país distinto al de su residencia habitual. Por ello la Comisión elaboró la Recomendación de 21 de 1993, relativa a la obtención de determinadas rentas en país distinto al de residencia. El objetivo era eliminar de las legislaciones determinadas disposiciones discriminatorias para los no residentes. Concretamente su ámbito de aplicación incluye las rentas procedentes del ejercicio de profesiones asalariadas, pensiones o rendimientos procedentes de profesiones liberales, y de carácter autónomo. Sin embargo al no poseer las Recomendaciones carácter vinculante, la realidad es que las legislaciones no se han adaptado a ellas. Sin ir más lejos, la situación de los trabajadores transfronterizos en el IRPF español sigue siendo la misma que la existente hasta la elaboración de dicha Recomendación, es decir, no ha habido ningún tipo de adecuación de la legislación española, dándose un régimen tributario distinto para residentes y no residentes, diferenciando a su vez, que estos operen o no, con establecimiento permanente.

¹³ Es conveniente recordar que el *Informe Neumark* consideraba que las diferencias entre países en la fiscalidad de las rentas del trabajo, no tendrían graves consecuencias para el funcionamiento del mercado común, debido a que las migraciones humanas, por lo general, están eminentemente ligadas a consideraciones no fiscales. Ello motivado la despreocupación de los Estados miembros por reducir las diferencias en la regulación de la fiscalidad de dichas rentas, al no correr peligro sus recaudaciones como consecuencia de dichas diferencias, lo cual ha llevado a la no existencia de una estrategia global de armonización del IRPF.



Otro aspecto sometido a debate es el referente a los regímenes para el llamado personal altamente cualificado. Con el objetivo de atraer categorías específicas de trabajadores especializados, recientemente algunos Estados miembros con tipos impositivos sobre la renta de las personas físicas relativamente elevados han introducido impuestos reducidos para estos grupos, generalmente en forma de tipo fijo. Esto puede dar lugar a una “fuga de cerebros” desde el resto de Estados, que a su vez se pueden ver presionados a introducir disposiciones análogas.

Por último, deberíamos referirnos a la tributación de las pensiones dado que se puede producir discriminación en el caso de un trabajador que inicie su vida laboral y contribuya a un fondo de pensiones en un Estado miembro y más tarde se traslade a trabajar a otro, debido a que existen países que conceden exoneraciones a las contribuciones a planes de pensión, gravando después los ingresos percibidos por dicho concepto y por el contrario en otros Estados miembros no se exoneran dichas contribuciones y de este modo tampoco se gravan los posteriores ingresos.¹⁴ Por este motivo el 19 de abril de 2001, la comisión adoptó una Comunicación relativa a la eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones transfronterizas de los sistemas de empleo, que propone un enfoque global para los problemas que existen en este campo actualmente. En dicha Comunicación se exige la eliminación de cualquier discriminación entre las legislaciones fiscales de los países miembros respecto a las pensiones transfronterizas. También se incluyen propuestas destinadas a proteger los ingresos por impuestos de los Estados miembros cuando la cotización a pensión se hace desde distintos países. En tercer lugar se ocupa de la cuestión más conflictiva de la doble imposición y la no imposición debidas a las diferencias entre sistemas fiscales¹⁵.

2.2. Problemas planteados por la movilidad del factor capital¹⁶

Las cuestiones relacionadas con la armonización fiscal destinada a evitar distorsiones en la asignación de este recurso son mucho más complejas que las provenientes del factor trabajo, debido a que se derivan de dos aspectos al menos. De una parte, la no existencia de retenciones o información sobre éstas y de otra, la doble imposición internacional.

Inexistencia de retenciones

Como pone de manifiesto el ejemplo desarrollado en el caso del factor trabajo, si la renta obtenida en el exterior es incluida en la declaración del IRPF, no deben producirse graves problemas de distorsión. La cuestión que surge inmediatamente es que si un ciudadano obtiene rentas del capital en otro país europeo y, no se le practica retención alguna, y además tampoco la administración tributaria del gobierno de su país recibe información sobre la percepción de dichas rentas, en este caso el ciudadano podría no incorporar dichos ingresos en su declaración de la renta, con la consiguiente disminución de su base imponible y esto produciría que dicho ciudadano dirigiese su ahorro hacia ese país con menor presión fiscal. En este caso nos encontraríamos ante un problema de coordinación entre países, que dificultaría la lucha contra el fraude fiscal en la U.E.

La situación actual en este aspecto, se deriva de la aprobación de las condiciones sobre la fiscalidad del ahorro, que culmina con 12 años de negociación por parte del ECOFIN¹⁷. En efecto, el 3 de junio de 2003 el Consejo adoptó la Directiva relativa a fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Dicha Directiva tiene sus antecedentes en el texto sobre fiscalidad del ahorro acordado en la reunión del ECOFIN de 1 de diciembre de 1997¹⁸ que serviría como base para la propuesta de Directiva de 20 de mayo de 1998¹⁹ sobre la que el Parlamento Europeo y el Comité

¹⁴ Esta circunstancia puede dar lugar a doble imposición o doble deducción.

¹⁵ COM (2001) 214. La Comunicación complementa a al Propuesta de Directiva de la Comisión sobre los fondos de pensiones de 11 de octubre de 2000, en la que no se contemplan los aspectos fiscales.

¹⁶ Se trata del factor más móvil. Desde 1994 están prohibidas todas las restricciones a la movilidad del factor capital.

¹⁷ Delors, por aquel entonces presidente de la Comisión Europea reclamó la necesidad de llevar a cabo un proceso armonizador de los rendimientos sobre el ahorro.

¹⁸ DOC 2 DE 6.1.1998, p. 1.

¹⁹ DOC 212 DE 8.7.198, P. 13.

Económico y Social emitieron sendos dictámenes. También, el Consejo inició una serie de discusiones que llevaron a un planteamiento muy diferente del tema y la retirada de la propuesta de Directiva de 1998. Así, el ECOFIN en su reunión de 26 y 27 de noviembre de 2000 acordó el contenido sustancial de una propuesta de Directiva destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos ahorro en forma de intereses y las condiciones para su aplicación²⁰. Los elementos clave fueron los que siguen:

En primer lugar, su aplicación se limitaba a los pagos de intereses transfronterizos y no afectaba a los regímenes internos de los Estados miembros de imposición de los rendimientos del ahorro.

Quedaban definidas las figuras de “beneficiario efectivo” como toda persona física que reciba intereses por cuenta propia y de “agente pagador” como cualquier operador económico que pague intereses o garantice el pago de intereses en beneficio inmediato del beneficiario efectivo.

Se acordó que debería ser ratificada, tras cerrarse las negociaciones con terceros países –EEUU, Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra, San Marino, y Estados dependientes o asociados–, para lograr la adhesión de éstos al contenido de la Directiva. Luxemburgo condicionó el pacto final al resultado de estas negociaciones, fecha en la que se inicia el período transitorio (el período transitorio se extendería hasta el año 2010), en el cual todos los países, –excepto Luxemburgo, Austria y Bélgica– deberían asumir la obligación de informar sobre los ahorradores no residentes.

Estos tres países, durante dicho período transitorio deberían imponer unas retenciones mínimas sobre los rendimientos de capital de los no residentes y transferir el 75% de la recaudación por la retención a cuenta de conformidad con el artículo 11 al Estado miembro de residencia del beneficiario efectivo y éste deberá eliminar cualquier doble imposición que pudiera resultar de aquella retención. Finalizado el período transitorio en el año 2010, es decir, en el período definitivo, estos sustituirían la retención²¹ en origen, por la obligación de informar a los demás Estados miembros²².

Su objetivo principal era el intercambio de información entre las autoridades fiscales sobre los rendimientos del capital obtenidos por los ciudadanos fuera de su domicilio fiscal habitual. Lo que esto implica es que los Estados miembros que adoptan el sistema de intercambio de información (todos los países de la UE en el año 2010), deben facilitar los datos previstos, sin condiciones de reciprocidad, a cualquier otro Estado miembro en el que el beneficiario efectivo tenga su residencia fiscal. El suministro de información ha de ser automático (si el suministro únicamente fuera previa solicitud no se ajustaría al objetivo de la Directiva ya que no permitiría asegurarse de que hubiera una efectiva imposición sobre los intereses, todo ello encaminado a cumplir con el objetivo establecido en el Consejo Europeo de Santa María da Feira (19 y 29 de junio de 2000) de intercambiar la máxima información posible en relación a las rentas de ahorro, para aplicar así el principio establecido en el Consejo Europeo de Helsinki (diciembre de 1999) de que los ciudadanos residentes en cualquier país de la UE paguen los impuestos aplicables a la totalidad de las rentas de su ahorro”.

Hasta aquí, de forma sucinta, hemos señalado los elementos fundamentales de la mencionada propuesta de Directiva.

Sin embargo, la Directiva aprobada el 13 de mayo de 2003²³ introduce una serie de variantes. Los más relevantes son que el secreto bancario queda limitado, pero no se pone fecha para su eliminación total²⁴. Así, Bélgica, Luxemburgo y Austria podrán mantener el secreto bancario siempre que impongan una retención en origen del 15% a partir del 1 de enero de 2005, fecha de entrada

²⁰ COM (2001) 400 :Propuesta de Directiva del Consejo destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad.

²¹ Desde el año 2003 al 2006 la retención será del 15% y desde el 2006 al 2010 del 20%.

²² En estos países aún contemplan el “secret bancaire”, e incluso en el caso de Austria sería necesario modificar su Constitución para eliminar dicha barrera.

²³ Directiva del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. DOC. 7242/03 FISC.

²⁴ Austria ha declarado que la aplicación de un intercambio automático de información requiere la modificación de su Constitución.



en vigor de la Directiva, del 20% el 1 de enero de 2007 y del 35% a partir de enero de 2010. Este último tipo impositivo se mantendrá mientras los países terceros no hayan incorporado a sus ordenamientos jurídicos las reglas de intercambio de información. Estos países estaban esperando los resultados de las negociaciones con Suiza. Lo conseguido con este país consiste en la aplicación de los mismos porcentajes de retención que en el caso de Bélgica, Luxemburgo y Austria, con la posibilidad de una renuncia voluntaria por parte de Suiza a la retención en caso de que el beneficiario efectivo autorice el intercambio de información.

Así pues, la adopción de esta Directiva incide en la utilización de la cooperación administrativa como uno de los instrumentos básicos en la lucha contra el fraude fiscal.

Problemática de la doble imposición internacional

La regulación de los distintos rendimientos del capital puede generar situaciones de doble imposición en algunos supuestos. En estas circunstancias no será fácil determinar cuál ha sido el total de impuestos pagados en el país donde se generó la renta, y, por ello el procedimiento habitual para evitar la doble imposición internacional puede ser eficaz²⁵.

La doble imposición internacional ha sido definida como aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante el mismo período imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa.

La doble imposición internacional tiene su origen, fundamentalmente en dos circunstancias:

- La disparidad de puntos de conexión seleccionados por los países, para gravar los supuestos posibles de manifestación de riqueza.
- La pluralidad de los mismos.

Los Estados miembros de la UE combinan el criterio personal, por el cual tienen derecho a gravar la renta mundial obtenida por los residentes y el criterio territorial, según el cual todas las rentas producidas en su territorio deben ser gravadas por él, aunque el sujeto sea no residente.

Actualmente, la doble imposición internacional queda eliminada gracias a la ya mencionada Directiva de 2003 sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de intereses –aprobada recientemente– en lo que atañe a las rentas de personas físicas y la Directiva relativa a un régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, ambas incluidas en el denominado “Paquete fiscal”.

En este sentido, debemos recordar el principio básico con arreglo al cual todo Estado miembro debe tomar en consideración, en la liquidación del Impuesto Sobre la Renta adeudado por sus residentes, la retención a cuenta que haya sido efectuada en otro Estado miembro en aplicación de la Directiva. El criterio básico que contiene la directiva para evitar la Doble imposición internacional es el de imputación ordinaria, que consiste en una deducción de la cuota impositiva no superior al más bajo de los dos importes siguientes:

- El importe de la retención a cuenta de que el beneficiario pueda demostrar haber sido objeto en el Estado miembro en que se hayan pagado los intereses.
- La fracción del impuesto sobre la renta adeudado por el beneficiario que corresponda de conformidad con la legislación nacional del Estado de residencia del beneficiario, a los intereses que se haya aplicado la retención a cuenta.

²⁵ Es necesario señalar que la doble imposición internacional suele tener lugar a través de impuestos directos, puesto que los impuestos indirectos, por su propia naturaleza, resultan poco aptos para que, con relación a ellos, pueda producirse esta doble imposición: para ello sería precisa la existencia de la duplicidad de gravamen, lo cual no se produce por dos razones: por la amplia armonización comunitaria en materia de imposición indirecta, que impide que se genere este fenómeno, y, porque aunque éste se presentara, sería eliminado de forma unilateral por el país exportador, dado su interés económico en que el precio de sus productos no se vea incrementado.

2.3. Establecimiento de empresas en las diferentes naciones que conforman la UE

Aquí nos referiremos a los problemas planteados por la localización de las sociedades: el elemento fundamental en este apartado, es la tributación de las empresas y, en particular, las normas que se refieren a la imposición de sociedades. Estas normas pueden afectar significativamente, por el tratamiento de los diferentes costes, al cálculo del beneficio gravado, y, mediante el sistema de deducciones en cuota, al importe final del impuesto. Ello llevaría a que las empresas pudieran acabar decidiendo dónde establecer la sede social de las empresas por motivos fiscales, lo que de nuevo, supone una distorsión con respecto a la asignación eficiente de los recursos.

Si analizamos los tipos del impuesto sobre el beneficio de sociedades podemos observar que en los últimos años se ha producido un proceso de aproximación, impulsado por la propia competencia fiscal, pero que este acercamiento aún resulta insuficiente y puede generar distorsiones fiscales en el mercado interior.

En el cuadro 2 se pone de manifiesto la divergencia en los tipos en los Estados miembros.

CUADRO 2
EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS DEL IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO DE SOCIEDADES

	1997	1999	2000	2001	2002
Alemania	55,88/42,1	55,88/42,1	52	38,9	38,9
Austria	34	34	34	34	34
Bélgica	40,17	40,17	40,2	40,2	40,2
Dinamarca	34	32	32	30	30
España	35	35	35	35	35
Finlandia	28	28	29	29	29
Francia	33,66	40	40	36,5	36,5
Grecia	40	40	40	37,5	37,5
Holanda	35	35	35	35	34,5
Irlanda	38	28	24	20	16
Italia	53,2	41,25	41,25	41,25	41,25
Luxemburgo	41,6	37,45	37,5	37,5	30,38
Portugal	39,6	37,40	35,2	35,2	33
Reino Unido	33	30	30	30	30
Suecia	28	28	28	28	28

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social de 23 de octubre de 2001 COM (2001) 582. "Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales" y OECD Tax Database.

En algunos casos existen tipos especiales para aquellas *empresas de reducida dimensión*. Para el año 2002 son los expresados en el cuadro 3.

CUADRO 3
TIPOS VIGENTES PARA LOS BENEFICIOS DE SOCIEDADES DE PEQUEÑA DIMENSIÓN

Bélgica	España	Holanda	Irlanda	Luxemburgo	Portugal	Reino Unido
28,84	30,00	30,00	12,50	29,89	22,00	19/0

Fuente: OECD Tax Database y elaboración propia.



Pero no sólo hay que tener en cuenta los tipos del impuesto a la hora de determinar el grado de aproximación en la imposición. Precisamente, es en el campo de la fiscalidad empresarial donde se han producido los avances más reseñables en el proceso de coordinación impositiva a través de normativa comunitaria. Es necesario decir que hasta la década de los 90, los esfuerzos realizados para armonizar el Impuesto de Sociedades no tuvieron resultado –Informe Neumark, Van den Tempel–, ya que la fiscalidad de las empresas es uno de los pocos ámbitos en los que el Consejo está obligado a adoptar medidas legislativas por unanimidad. Esto ha incidido en que la adopción de tales medidas resulte dificultosa. Por esto, a comienzos de los 90 una Comunicación del Consejo al Parlamento sobre las líneas generales de la fiscalidad de las empresas reconoce que la Comunidad no debería exigir necesariamente una armonización del régimen fiscal aplicable a las empresas, sobre todo a la luz del principio de subsidiariedad.

La Comisión desde entonces intentará llevar a cabo la armonización mediante pasos no tan ambiciosos pero sí más efectivos, principalmente en relación con la tributación de multinacionales y de los grupos de sociedades que deseen operar en más de un Estado miembro. Es decir, se produce un cambio de política que se inclina más por la coordinación que por la armonización. Se pretendía con esto obtener el máximo consenso con la mínima regulación. Influido por la idea del “Mercado Interior”, el Consejo de Ministros, aprobó en julio de 1990, el llamado “Paquete de tres”; estos son precisamente los logros a los que nos hemos referido anteriormente. Este paquete contenía dos Directivas y un Convenio²⁶.

Las dos Directivas son una relativa al régimen fiscal aplicado a fusiones, escisiones y operaciones análogas –que instaura un régimen fiscal común por el cual las plusvalías obtenidas con motivo de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones no tributarán en el momento de la operación en cuestión, sino solamente cuando se realice efectivamente dicha plusvalía–, y la segunda referida al régimen fiscal común en materia de sociedades matrices y filiales, destinada a eliminar la doble imposición de los dividendos repartidos por las filiales a sus empresas matrices situadas en otro Estado miembro. El Convenio, trataba todo lo relativo a la suspensión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas²⁷.

Durante los años posteriores a 1990 se realizaron muchos esfuerzos para lograr algún progreso. El 18 de marzo de 1992 el “Comité Ruding”²⁸ presentó un informe en el cual se evaluaba la necesidad de una mayor armonización de la fiscalidad de las empresas y se hacía un gran número de recomendaciones concretas en este sentido.

En la reunión del Consejo del ECOFIN celebrado en Verona en abril de 1996, la Comisión presentó un nuevo enfoque global de la fiscalidad para integrar las cuestiones fiscales en el contexto más amplio de las políticas comunitarias. A raíz de esta reunión se creó el Grupo de Alto Nivel, sustituido posteriormente por el Grupo de Política Fiscal²⁹.

Como resultado de estos debates, el 1 de diciembre de 1997 los Ministros de Hacienda acordaron por unanimidad un paquete de medidas fiscales para combatir la competencia fiscal perniciosamente.

²⁶ Directiva del Consejo, de 23 de julio de 1990 (90/434/CEE), relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de Estados miembros diferentes. Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/435/CEE), relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Convenio de 23 de julio de 1990 (90/436/CEE), relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas.

²⁷ Se refiere al caso en que en las relaciones económicas entre empresas asociadas se establecen precios distintos a los que se fijarían entre empresas independientes, para disminuir el beneficio o incrementarlo de modo ficticio de una a otra dependiendo de el Estado en que esté radicada (donde sea menor el Impuesto sobre Sociedades), en este caso es necesaria la corrección del beneficio, con lo que se puede producir doble imposición. otro caso es el de las empresas con establecimientos permanentes en otro Estado miembro, que al no tener personalidad jurídica propia puede provocar doble imposición, por ello se recomienda que el establecimiento permanente realice contabilidad separada como si tuviese personalidad jurídica propia. Este Convenio entró en vigor el 1 de enero de 1995 para un período de cinco años. EL 21 de diciembre de 1995 se firmó un nuevo Convenio para tener en cuenta la Adhesión de Austria, Suecia y Finlandia.

²⁸ Comité de expertos independientes en materia de fiscalidad de las empresas, presidido por el antiguo Ministro de Hacienda de los Países Bajos que da nombre a dicho Comité.

²⁹ Grupo presidido por la Comisión y compuesto por representantes personales de los Ministros de Hacienda, encargado de examinar las propuestas de la Comisión.

ciosa. Este paquete incluye un código de conducta³⁰, elementos clave de la fiscalidad del ahorro y un acuerdo de principio sobre la necesidad de suprimir las retenciones a cuenta en el pago transfronterizo de intereses y de cánones entre empresas³¹. Al ser aprobado el código de conducta en el ámbito de la fiscalidad de las empresas, los Estados miembros se comprometieron a no introducir nuevas medidas fiscales perniciosas, reexaminar las disposiciones existentes para modificarlas si fuera preciso e informar de las medidas fiscales que pudieran afectar a los objetivos de dicho código.

Posteriormente, el 9 de marzo de 1998 se creó oficialmente el “Grupo código de conducta” cuyo fin era evaluar las medidas fiscales que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del código.

La situación actual pasa por la aprobación de la Directiva sobre intereses y cánones³² incluida en el ya mencionado “paquete fiscal” –compuesto por la Directiva sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro (ya comentada en apartado anterior), Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro³³, Directiva sobre intereses y cánones y el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial³⁴– que entrará en vigor en el año 2005 y cuyo objetivo es eliminar retenciones por este concepto a empresas asociadas de otro Estado miembro, que estén sujetas a Impuesto sobre Sociedades o similar³⁵.

En cuanto al Código de Conducta de fiscalidad empresarial, fueron acogidos favorablemente los progresos alcanzados por el Grupo “Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas)”, que tras examinar los regímenes especiales obtuvieron el compromiso de los Estados miembros de dismantelar aquellos que resulten perjudiciales para el mercado interior y a no establecer otros que puedan serlo³⁶.

Otro asunto a tener en cuenta en relación al establecimiento de empresas en los distintos Estados miembros de la UE, es el respeto al principio de no discriminación que aparece en el artículo 12 del Tratado de la CE, y que en el acervo comunitario es considerado como principio fundamental que los Estados deben respetar. En este sentido, de la doctrina del Tribunal de Justicia de Luxemburgo³⁷ puede derivarse que el factor de localización³⁸ territorial de los agentes económicos y de sus operaciones no debe conducir a la aplicación de normas diferenciadas que introduzcan discriminaciones tanto positivas como negativas respecto a las operaciones nacionales³⁹.

³⁰ La Resolución relativa al código de conducta define las medidas potencialmente perniciosas, empezando por las fiscales que establezcan un nivel de imposición efectivo significativamente inferior a los niveles generalmente aplicados en el Estado miembro en cuestión, o incluso la imposición cero.

³¹ Este acuerdo se inscribe en la perspectiva de la Unión Económica y Monetaria y de la introducción del euro ya que con su entrada en vigor se incrementará la transparencia de precios y se suprimirán los costes y riesgos de cambio, lo que conllevará la sensibilización de los flujos transfronterizos de capitales con respecto a los aspectos fiscales.

³² Directiva del Consejo relativa a un régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. *DOC 5926/3/03 FISC.*

³³ Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses *DOC 7248/03 FISC.*

³⁴ *DOC 7018/1/03 FISC.*

³⁵ España está autorizada, para los pagos de cánones exclusivamente, a no aplicar lo dispuesto en el artículo 1 hasta la fecha de aplicación a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 17 de la Directiva 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (1 de enero de 2005). Durante un período transitorio de 6 años a partir de la fecha mencionada más arriba, el tipo de 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%. Grecia y Portugal han conseguido una autorización similar aunque en su caso el período será de 8 años y el tipo no deberá ser superior al 10 % los cuatro primeros años, ni al 5% los cuatro restantes.

³⁶ De las 66 medidas consideradas perjudiciales en la UE, tres correspondieron a España (Régimen especial sobre Hidrocarburos y los centros de coordinación de País Vasco y Navarra) que ya han sido eliminados.

³⁷ El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea queda definido en el Tratado CE, cuyo artículo 220 establece: “El Tribunal de Justicia garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación del presente Tratado”. Esta labor alcanza al Derecho Comunitario originario, el derivado y los Tratados, y pretende asegurar su aplicación uniforme en todo el territorio de la Unión Europea.

³⁸ Tal localización ha de producirse dentro del ámbito territorial del Tratado de la Unión Europea.

³⁹ Véase LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. L. (2001): “Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto de Sociedades”. IEF. *DOC n.º 8/01.*



Para evitar, por tanto, discriminaciones en el mercado como consecuencia del diferente trato dispensado a empresas residentes y no residentes, habría que tomar en consideración algunas cuestiones relacionadas con la *base imponible del Impuesto de Sociedades*:

- En cuanto a la deducibilidad de los gastos, la localización del transmitente de un activo, del prestador de un servicio o del bien a amortizar, no debe conducir a un tratamiento fiscal diferenciado que pueda resultar discriminatorio.
- La localización del adquirente o mercado en el que se transmiten o negocian valores, del transmitente y de la entidad emisora, no debe repercutir ni positiva ni negativamente en la deducibilidad de las provisiones destinadas a la corrección del valor de dichos títulos.
- Las mismas cuestiones se deben hacer extensibles a las provisiones por insolvencias, siendo indiferente la localización del deudor.
- La aplicación de coeficientes correctores para determinar rentas por transmisión de bienes inmuebles no debe producir penalización para inversiones localizadas en un país distinto al de residencia.
- Las pérdidas de los establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros deben poder integrarse en la base imponible del impuesto como si se hubieran producido en otra sucursal situada en el territorio de la residencia fiscal.

Hasta aquí, las principales cuestiones que emanan del Tribunal de Justicia Europeo relacionadas con la base imponible del Impuesto de Sociedades.

En cuanto al futuro de la política fiscal europea en el ámbito de la imposición que recae sobre las sociedades, debemos señalar que uno de los objetivos fundamentales para los próximos años es la observancia de la creciente actividad transfronteriza y las modernas estructuras organizativas. Para ello, la Comisión, previa petición del Consejo Europeo elaboró un estudio sobre el impuesto de sociedades en la UE que se tradujo en la adopción el 23 de octubre de 2001 de una Comunicación que señala las disposiciones fiscales que constituyen obstáculos a las actividades económicas transfronterizas en el mercado interior y presenta medidas para poner remedio a dicha situación⁴⁰.

En dicha Comunicación, el ejecutivo europeo propone, en particular:

- Modificar las propuestas actuales de extensión de las Directivas “fusiones” y “empresa matriz-filiales” con el fin de ampliar la cobertura de los distintos impuestos y tipos de transacciones.
- Retirar la antigua propuesta de Directiva relativa a la compensación transfronteriza de las pérdidas y beneficios para su sustitución.
- Elaborar una Comunicación sobre los Convenios en materia de doble imposición para desembocar en un modelo común de la Unión Europea.
- Hacer aplicar la legislación fiscal a partir de 2004 a las empresas que opten por el Estatuto de la Sociedad Europea (SE).
- Abrir un amplio debate a través de una conferencia europea sobre la fiscalidad de las sociedades cuyas conclusiones se presentarán en un informe en el año 2003.

Otro asunto abordado en la mencionada Comunicación, se refería al establecimiento de una base consolidada del impuesto, para cubrir el conjunto de las actividades a escala comunitaria, solución

⁴⁰ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, y al Comité Económico y Social: “Hacia un Mercado Interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria.

que podría evitar las distorsiones fiscales para las actividades económicas transfronterizas en el mercado único. El sistema permitiría a estas empresas en sus actividades transfronterizas e internacionales:

- Calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas.
- Establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales (eliminando de esta manera los posibles efectos fiscales de las transacciones puramente internas del mismo grupo).

Es importante señalar que este planteamiento no atenta contra la soberanía de los Estados miembros a la hora de fijar los tipos del impuesto sobre sociedades. Estos aplicarían su tipo impositivo nacional a la parte de la base imponible global que le corresponda específicamente, calculada por medio de un sistema de reparto aprobado de común acuerdo.

Una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para las actividades empresariales a escala comunitaria podría:

- Reducir sensiblemente los costes de cumplimiento derivados de la coexistencia de 15 sistemas fiscales en el Mercado Interior.
- Acabar en la UE con los problemas de fijación de los precios de transferencia.
- Permitir la compensación y consolidación global de los beneficios y pérdidas a escala comunitaria.
- Simplificar muchas operaciones internacionales de reestructuración.
- Reducir, sin interferir en el tratamiento fiscal de las personas físicas, algunas de las complejidades derivadas de la coexistencia de los planteamientos clásicos y los de exención en la tributación internacional.
- Evitar numerosos casos de doble imposición.
- Acabar con muchas situaciones y restricciones discriminatorias

Una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades contribuiría a una mayor eficacia, simplicidad y transparencia de los sistemas de imposición de las empresas de la UE y colmaría las lagunas existentes entre los sistemas fiscales nacionales, que facilitan la evasión fiscal; también afectaría muy positivamente al Estatuto de la Sociedad Europea⁴¹.

3. PROBLEMAS PLANTEADOS POR LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

En cuanto a la armonización de la imposición indirecta, los artículos 95 y 96 del Tratado de la Comunidad Económica Europea le son de aplicación específica y, de ellos se deducen dos principios que hay que respetar en todo caso: el principio de igualdad de tratamiento de los productos y el principio de no discriminación.

Podemos afirmar que los problemas de la imposición indirecta se han hecho más acuciantes desde que se alcanzó el mercado interior en el que desaparecen las barreras no arancelarias

⁴¹ El acuerdo sobre el Estatuto de la Sociedad Europea alcanzado en el Consejo Europeo de Niza, en diciembre de 2000, permite a las empresas optar por esta nueva forma jurídica en el curso 2004. En esta fecha, la legislación comunitaria actual y futura en materia de tributación de las empresas, como la Directiva sobre sociedades matrices y filiales y la Directiva sobre fusiones, deberán haberse revisado para aplicarlas a las empresas que elijan esta nueva forma jurídica.



y los trámites aduaneros al pasar de un país comunitario a otro. Para un correcto funcionamiento del Mercado Interior son necesarios regímenes de IVA y de impuestos sobre consumos específicos que sean eficientes y reflejen completamente las necesidades de las empresas y los consumidores de la UE. El mantenimiento de diversas excepciones tanto respecto al IVA, como de los impuestos especiales no es conveniente en este contexto. Además, es importante asegurar la coherencia completa entre los sistemas impositivos indirectos y la Unión Aduanera para la circulación de mercancías, tanto en relación con la frontera exterior como la supresión de las fronteras internas de la UE.

Esto es debido a que los impuestos indirectos se incluyen en los precios finales de los bienes y servicios sobre los que se aplican. Por tanto, en costes de producción similares, las distintas cargas impositivas quedarán reflejadas en precios de mercado distintos.

El objetivo de la armonización de la imposición indirecta implica un proceso en tres etapas:

- a) Neutralidad fiscal para el comercio intracomunitario.
- b) Simplificación del procedimiento administrativo para este comercio.
- c) Creación a largo plazo de un mercado único aboliendo las fronteras fiscales.

En cuanto a la tributación indirecta, distinguiremos:

- IVA.
- Impuestos especiales (accisas).

Decir que tanto en el caso del IVA como el de las accisas, la etapa decisiva para completar la armonización se inicia a partir de El Acta Única Europea, y sobre todo con la eliminación de las fronteras internas.

3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

Como ya dijimos, el Comité Neumark, en su Informe del año 62 ya recomendó la introducción del IVA y, propuso a este respecto adoptar el principio de imposición en origen. La Comunidad aceptó la recomendación si bien, consideró oportuno hasta la consecución del mercado único la imposición en destino. La aplicación de este impuesto se ha llevado a cabo en cuatro etapas:

1.^a) A partir de 1960 se empezó a estudiar su aplicación (se dictó para ello la 1.^a y 2.^a directiva)⁴².

2.^a) En abril del año 1967 se aplican estas dos directivas en ellas:

- Se señala la adopción del IVA en todos los países de la Comunidad.
- Todos los países suspenderán los llamados impuestos en cascada.
- A medio plazo los Estados deberían armonizar tanto los tipos impositivos como las desgravaciones en productos.

3.^a) Para hacer posible el cálculo de los recursos procedentes del IVA y proseguir el perfeccionamiento del sistema común del IVA se adoptó la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva del IVA) de 17 de mayo de 1977, que constituye el auténtico código del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta Directiva sufrió numerosas modificaciones y se ha completado con otras Directivas.

⁴² La Primera Directiva (67/227/CEE) de 11 de abril de 1967, define la filosofía del sistema común del IVA al configurarlo como un impuesto general sobre el consumo directamente proporcional al precio de los bienes y servicios, que grava las transacciones de bienes y servicios en todas las fases de su proceso de producción o distribución incluida la fase de venta al por menor. La Segunda Directiva IVA (67/288/CEE) de 11 de abril de 1967 regula la estructura y modalidades de aplicación del sistema común del IVA.

4.ª) Con posterioridad a la adopción de la Sexta Directiva IVA la Comisión presentó numerosas propuestas de Directiva con el objeto de suprimir derogaciones, simplificar las formalidades en las fronteras, y en general, perfeccionar y completar las Directivas preexistentes. En el año 1993, la Comunidad implantó el sistema transitorio del IVA, que se desarrolla a través de la Directiva 91/680/CEE (modifica la Sexta Directiva), en la cual se decide continuar con el principio tributación en el país de destino, preferido por la mayoría de los Estados miembros, hasta el 31 de diciembre de 1996, estableciéndose que antes del día 31 de diciembre de 1995, el Consejo debería pronunciarse, si considerase que concurren en las condiciones necesarias para ello, sobre la entrada en vigor del régimen definitivo del IVA basado en el principio de tributación en origen. En 1996 la Comisión emitió unas *propuestas* encaminadas a conseguir un sistema definitivo que condujera a un mercado único coherente:

1. Un sistema de IVA simple y objetivo.
2. Neutralidad entre los contribuyentes de todo el área comunitaria.
3. Neutralidad en términos de competitividad.
4. Conservación de los ingresos tributarios de los Estados miembros.

Al no haberse pronunciado todavía el Consejo sobre esta materia, se entiende automáticamente prorrogado el sistema transitorio, que es el vigente en la actualidad. Como ya sabemos, este sistema se desarrolla a través de la Directiva 91/680/CEE, el Reglamento 92/218/CEE y en los acuerdos alcanzados sobre la armonización de los tipos impositivos. Estos acuerdos se resumen en lo siguiente: el tipo normal del IVA no puede ser inferior al 15%; pueden aplicarse uno o dos tipos reducidos, sin que puedan ser inferiores al 5%; no se puede aplicar un tipo incrementado. Esto, sin embargo, contiene algunas particularidades: España y Luxemburgo pueden aplicar un tipo reducido especial no inferior al 3%, el Reino Unido e Irlanda pueden mantener sus tipos cero tradicionales, y se reconocen en general, derechos adquiridos a los Estados que venían aplicando tipos inferiores al 5%.

En el cuadro 4 se señalan las principales Directivas que se refieren al Impuesto sobre el Valor Añadido.

CUADRO 4
EL IVA Y SUS DIRECTIVAS MÁS RELEVANTES

* Primera Directiva del Consejo (67/227/CEE) de 11 de abril de 1967 define la filosofía del sistema común del IVA al configurarlo como un impuesto general sobre el consumo directamente proporcional al precio de los bienes y servicios, que grava las transacciones de bienes y servicios en todas las fases de su proceso de producción o distribución incluida la fase de venta al por menor.
* Segunda Directiva del Consejo (67/288/CEE) de 11 de abril de 1967 regula la estructura y modalidades de aplicación del sistema común del IVA.
* Tercera Directiva del Consejo (69/463/CEE), de 9 de diciembre de 1969, acerca de la introducción del impuesto en los Estados miembros.
* Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE), de 17 de mayo de 1977, relativa a la definición del sujeto pasivo y hecho imponible.
* Directiva del Consejo (91/680/CEE) de 16 de diciembre que modifica la Sexta Directiva, completando el sistema común del IVA y desarrollando el Régimen Transitorio aplicado a partir de 1993 al quedar abolidas las fronteras internas.
* Directiva del Consejo (92/77/CEE) de 19 de octubre de 1992, de armonización de tipos impositivos y determinadas modificaciones de la normativa anterior para simplificar la gestión del Impuesto.

Fuente: Elaboración propia.

El régimen transitorio consiste en desdoblarse el hecho imponible de la adquisición intracomunitaria de bienes en dos operaciones: por un lado la entrega del bien, que en general está exenta, aunque con derecho a deducir el IVA soportado en el país de producción del bien y, por otro lado la adquisición de dicho bien que está sujeta, en general, al IVA del país de adquisición. El control de las transacciones se lleva a cabo a través de la contabilidad empresarial y de la información incluida en el sistema estadístico INTRASAT (intercambios de mercancías en el interior del mercado único).



El sistema transitorio contiene casos especiales en los cuales no se aplica el principio de imposición en destino, entre otros:

- Los bienes de consumo personal o regalos adquiridos en otro Estado miembro tributan de acuerdo con el principio de origen.
- Los sujetos pasivos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, respecto a los bienes destinados a su actividad.
- Los sujetos pasivos que sólo realicen operaciones exentas pero sin derecho a deducción y las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales tributan en origen (con ciertos límites en el volumen de adquisiciones), salvo que opten por la tributación en destino.
- Las ventas a distancia, en cuanto a las adquisiciones de los sujetos enumerados en el punto anterior, tributan en origen (si el volumen de ventas no supera ciertos límites por año natural) y salvo que dicho vendedor opte por lo contrario.
- Las prestaciones de servicios de transporte, mezclan ambos principios puesto que se aplica el de destino si el destinatario comunica al transportista un número de identificación fiscal del Estado de destino y en su defecto, de les aplica el IVA del lugar de salida.

Evidentemente, el régimen transitorio ofrece ciertas ventajas asociadas a la reducción de costes administrativos al quedar eliminados los ajustes aduaneros, sin embargo se trata de un sistema complicado como hemos podido observar, debido a los casos particulares en los cuales es difícil saber si se aplica el principio de origen o de destino, esto conduce a incertidumbres en las responsabilidades fiscales. Si a esto añadimos las diferencias en los tipos impositivos, podemos decir que toda esta complejidad puede dar lugar a casos de fraude fiscal, lo que se ve alimentado por los fallos en el control del sistema, debido a que dicho control depende excesivamente de las contabilidades de los sujetos que actúan en el mercado intracomunitario y de la información que estos suministran.

Actualmente, los tipos vigentes del IVA en la Unión son muy variados (existen diferencias tanto en el número de tipos como en su cuantía por ejemplo, va desde el standar del 15% de Luxemburgo hasta el 25% de Dinamarca y Suecia o sin ir más lejos, el tipo único de aquella, comparado con los 4 tipos de Irlanda, Finlandia, Italia...).

En el cuadro 5, aparecen los tipos vigentes en la actualidad.

CUADRO 5
TIPOS DEL IVA A 1 DE ENERO DE 2003

Tipos IVA (%)		
	Reducido	General
Alemania	7	16,0
Austria	10/12	20,0
Bélgica	0/6/12	21,0
Dinamarca	0	25,0
España	4/7	16,0
Finlandia	0/8/17	22,0
Francia	2,1/5,5	19,6
Grecia	4/8	18,0
Holanda	6	19,0
Irlanda	0/4,3/13,5	21,0
Italia	0/4/10	20,0
Luxemburgo	3/6/12	15,0
Portugal	5/12	19,0
Reino Unido	0/5	17,5
Suecia	0/6/12	25,0

Fuente: Elaboración propia a partir de OECD Tax Database.

Continuar diciendo que aunque aún no se practica la retención en origen, en la última reunión de la Comisión, se sigue persiguiendo esta idea. Aquí se comentó que la idea se basa en cuatro aspectos fundamentales:

- Simplificación de las reglas existentes.
- Modernización de éstas.
- Aplicación más uniforme de los acuerdos actuales.
- Mayor cooperación administrativa.

Es evidente que para poder pasar del régimen transitorio al definitivo, es necesario que se adopten una serie de medidas fundamentalmente en lo que se refiere a dos temas:

- La aplicación general del principio de imposición en destino o en origen. En este sentido, hemos de saber que el principio de tributación en destino supone en condiciones de competencia e igualdad de costes marginales, el mismo precio final y por tanto la eficiencia en la producción, dado que los bienes y servicios nacionales e importados soportan la misma carga tributaria. El principio de origen, sin embargo, fomenta la eficiencia en la adquisición, puesto que se puede adquirir el producto deseado en aquel país con presión fiscal menor. Tradicionalmente, se considera menos perjudicial la distorsión en consumo que las pérdidas de eficiencia en la producción, siendo esto la principal razón para la adopción del sistema basado en el principio de tributación en el país de destino.
- La mayor o menor armonización en lo que se refiere a los tipos impositivos. El principio de destino es eficiente en la producción si todos los países cooperan en la obtención de una estructura impositiva óptima. Sin embargo, esto no siempre es así; sabemos que existe un estímulo importante a incrementar los tipos aplicables a los productos importados o incluso los tipos en general, empleando al mismo tiempo subvenciones a la producción, con lo que se consigue establecer algo parecido a un arancel. Por esta razón es necesario que exista una cierta aproximación en los tipos, quizá mediante una banda estrecha de tipos máximos y mínimos.

Las propuestas actuales de la Comisión encaminadas a conseguir establecer el sistema de tributación definitivo del IVA en origen son entre otras⁴³:

- Desaparición de la actual distinción entre operaciones interiores y operaciones intracomunitarias y, en consecuencia, la supresión del hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes y la exención aplicable a las entregas de bienes con destino a otros Estados miembros. Ello implicaría la supresión del actual mecanismo de exención del impuesto en el país de origen y sujeción a gravamen en el país de destino que actualmente caracteriza a las transacciones de bienes entre los Estados miembros⁴⁴.
- Posibilidad de deducir ciertas cuotas de IVA en bienes utilizados al mismo tiempo en actividades empresariales y personales, como es el caso de los vehículos.
- La facultad, para los empresarios y profesionales, de deducir las cuotas de IVA soportadas en otros Estados miembros dentro de la declaración del propio país donde esté establecido.

⁴³ Véase HERRERA DE MOLINA, M. A. (2000): "Nuevas perspectivas de armonización fiscal" *Noticias de la Unión Europea*, n.º 187-188, pp. 85-123.

⁴⁴ Las transacciones de bienes destinadas a otros Estados miembros quedarán sujetas al mismo régimen tributario que las que tienen por objeto bienes destinados al interior del mismo Estado.



- Los ingresos del IVA recaudados por los Estados miembros donde radiquen los domicilios fiscales de los sujetos pasivos serán redistribuidos en su totalidad entre los Estados miembros en función del consumo de los bienes o servicios objeto del impuesto que tenga lugar en sus respectivos territorios determinados según datos estadísticos. La Comisión es consciente de que ello exigirá un gran esfuerzo e importantes progresos en materia de coordinación estadística.
- Con respecto a la armonización de las normas reguladoras de los elementos estructurales del impuesto, será necesario el establecimiento de una banda (de entre el 15% y el 25%) del tipo ordinario del IVA, como paso previo a un futuro estrechamiento de la misma. En la actualidad tan sólo existe la obligatoriedad de respetar el mínimo del 15 % en el tipo ordinario. El número de tipos reducidos deberá ser limitado al máximo y, si fuera posible, a uno sólo, dentro de una horquilla tan estrecha como la prevista para el tipo normal⁴⁵. Los conceptos gravados por el tipo reducido deberían coincidir en todos los Estados miembros.
- Cada Estado deberá ser responsable de la gestión, recaudación y control del impuesto correspondiente a los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el territorio de dicho Estado y del devengado por las importaciones de bienes en el mencionado territorio.

Los Estados que, por falta de diligencia, pongan en peligro los ingresos procedentes del IVA podrán verse obligados a compensar las correspondientes pérdidas.

- Establecimiento de métodos comunes para un control y recaudación más eficaces. Ello determinará la necesidad crear nuevos instrumentos y métodos de cooperación y perfeccionar el actual sistema de intercambios de información.
- Está pendiente de estudio el instrumento normativo (directiva o reglamento) que se utilizará e incluso se prevé la modificación del artículo 99 del Tratado para sustituir el principio de unanimidad requerido para la adopción de dichas disposiciones, por el de la mayoría cualificada.

Las principales deficiencias que podemos encontrar en estas propuestas son:

- Los instrumentos estadísticos disponibles en la actualidad para realizar los cálculos macroeconómicos de consumo de los bienes o servicios objeto del impuesto no permiten obtener con total exactitud los datos necesarios para la realizar la redistribución de los ingresos derivados de dicho impuesto. Esto podría poner en peligro los niveles recaudatorios que los Estados obtienen con el vigente régimen transitorio.
- El referido programa para la implantación del régimen definitivo del IVA no contiene criterios precisos para la determinación de los tipos tributarios.

Si tenemos en cuenta la Comisión pretende que las operaciones se graven en el país de origen, la existencia de tipos impositivos es incompatible con el principio de unanimidad y podría constituir una distorsión en la competencia.

Es evidente que las deficiencias anteriormente mencionadas dificultan en gran medida la adopción del régimen definitivo. Teniendo en cuenta estas dificultades, en junio de 2000 la Comisión propuso una nueva estrategia⁴⁶, muy bien acogida por los Estados miembros cuando se presentó al Consejo. Esta estrategia se basa en mejorar globalmente el funcionamiento del sistema actual del IVA; se centra en la simplificación, la modernización y aplicación más uniforme de los actuales acuerdos, y en una mayor colaboración administrativa. Estas medidas prevendrán el fraude, fomentando las transacciones legítimas en el Mercado Único.

⁴⁵ Tipo reducido en servicios que emplean gran cantidad de mano de obra sin incidencia transfronteriza.

⁴⁶ COM (2000) 348.

Dado que el IVA es uno de los principales recursos del Presupuesto Europeo, una mayor cooperación administrativa y otras medidas destinadas a impedir el fraude contribuirán a maximizar la base del IVA.

En cuanto a los tipos de IVA, destacar la Decisión del Consejo, de 28 de febrero de 2000 por la que se autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido a algunos servicios de gran intensidad de mano de obra⁴⁷.

3.2. Impuestos especiales

Si ahora pasamos al otro componente de la imposición indirecta, es decir, los impuestos especiales o *accisas*, recordar que se trata de una imposición que recae normalmente sobre bienes de elevado consumo y con elasticidad demanda precio baja (rígida). Se aplican fundamentalmente por razones recaudatorias, pero a veces también se aplican para desincentivar el consumo de productos dañinos por razones de salud pública. La recaudación no varía automáticamente al incrementarse el precio, sino que es necesario que varíe la demanda o bien que se incremente el tipo impositivo (la base imponible viene determinada en unidades de volumen y no en unidades monetarias).

Los sistemas de practicar y aplicar los impuestos especiales en la UE son muy variados. Como siempre, la armonización de los impuestos especiales pretende suprimir las distorsiones a la competencia y las fronteras fiscales. Los primeros pasos hacia una política común consisten en determinar la cobertura de los impuestos especiales, es decir, que impuestos especiales deben conservarse y cuales armonizarse. Tradicionalmente existen cuatro grandes grupos de bienes que se gravan con impuestos especiales en la mayoría de los países: derivados de hidrocarburos, tabaco, matriculación de determinados medios de transporte y bebidas alcohólicas. Sin embargo, también hay una serie de bienes que sólo son gravados en algunos países. Además de diferencias en la bases también existen diferencias en los tipos impositivos.

En el cuadro 6 enumeramos algunos de los impuestos especiales vigentes en la actualidad en el conjunto de Estados miembros.

CUADRO 6

Alemania	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - especial sobre el tabaco - sobre los licores - sobre vinos espumosos - sobre productos intermedios - sobre la cerveza - sobre el café - sobre las bebidas - sobre seguros - sobre espectáculos - apuestas y juegos
Austria	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - sobre el tabaco - sobre la cerveza - sobre bebidas alcohólicas - vino y productos intermedios procedentes del vino - electricidad - gas natural - energía

(Sigue)

⁴⁷ Decisión del Consejo 2000/185/CE.

(Continuación)

Bélgica	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - sobre el precio del combustible doméstico - sobre las labores del tabaco - sobre el alcohol etílico - vino y otras bebidas fermentadas - cerveza - productos intermedios - bebidas no alcohólicas - café - apuestas y juego - sobre las máquinas de juego
Dinamarca	<ul style="list-style-type: none"> - sobre energía e hidrocarburos - sobre la electricidad - ciertos productos energéticos - carbón, lignita y coque - tabaco - papel de cigarrillos,, tabaco de mascar y rapé - bebidas alcohólicas - cerveza, vino y mosto - agua mineral y otros - café, extractos de café y sustitutos de café - chocolate y dulces - helados - lámparas incandescentes - ciertos embalajes - impuestos medioambientales - sobre ciertos CFC (clorofluorocarbonos) - sobre los desechos - sobre pesticidas
España	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - labores del tabaco - alcohol y bebidas derivadas - cerveza - vino y bebidas fermentadas - productos intermedios - primas de seguro - determinados medios de transporte - sobre la electricidad
Finlandia	<ul style="list-style-type: none"> - sobre combustibles líquidos - sobre la electricidad - sobre las labores del tabaco - alcohol y bebidas alcohólicas - dulces y refrescos - loterías - seguros - sobre los automóviles
Francia	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - aceites para consumo humano - tabaco - labores del tabaco

(Sigue)

(Continuación)

Francia	<ul style="list-style-type: none"> - producción y consumo de bebidas alcohólicas - consumo de vino y bebidas fermentadas - sobre determinados gastos de juego - sobre la silvicultura - propiedad de plantas hidroeléctricas
Grecia	<ul style="list-style-type: none"> - sobre los productos derivados del petróleo - productos derivados del tabaco - labores del tabaco - alcohol y productos derivados - sobre la publicidad televisiva
Holanda	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - productos derivados del petróleo - combustibles - uranio - tabaco - vino - cerveza - bebidas alcohólicas - consumo de bebidas no alcohólicas y otros - productos intermedios
Irlanda	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - productos derivados del tabaco - alcohol etílico - vino - cerveza - sidra
Italia	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - gases líquidos derivados del petróleo - metano usado para fines no industriales - electricidad - consumo y labores del tabaco - bebidas alcohólicas - cerveza
Luxemburgo	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - labores del tabaco - consumo de alcohol - sobre el vino y otras bebidas fermentadas - cerveza - productos intermedios
Portugal	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - sobre el tabaco - sobre el alcohol - sobre el consumo de bebidas alcohólicas - sobre vehículos de motor
Reino Unido	<ul style="list-style-type: none"> - sobre hidrocarburos - productos derivados del tabaco - bebidas alcohólicas - vino y productos derivados - sidra - cerveza

(Sigue)



(Continuación)

Suecia	- sobre hidrocarburos - electricidad - electricidad generada en centrales nucleares - tabaco - cerveza - vino - bebidas fermentadas - productos intermedios - alcohol etílico - fertilizantes - loterías - sobre el juego
--------	--

Fuente: Inventory of Taxes in the Member States of the European Union, 1999 y elaboración propia.

En lo que se refiere a los impuestos medioambientales y sobre los productos energéticos, se ha hecho patente la conveniencia de establecer un marco común para la tributación de los productos energéticos, no sólo en la estructura de dichos impuestos sino también en los tipos impositivos. Esto prevendrá distorsiones en el Mercado Interior, garantizará que los precios de los productos energéticos reflejan su coste exterior en términos ambientales y ayudará a la Comunidad a cumplir sus compromisos ambientales internacionales (Protocolo de Kioto). Para ello, el 20 de marzo de 2003 los ministros de finanzas, a reserva del dictamen del Parlamento, alcanzaron un acuerdo sobre la reestructuración del marco comunitario de imposición de los productos energéticos⁴⁸. Y El Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea han adoptado la Directiva relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte⁴⁹.

En cuanto a la imposición sobre vehículos, actualmente, no existe ninguna coordinación referente a impuestos de matriculación para vehículos de pasajeros. En once Estados miembros, una persona que compra un coche tendrá que pagar un impuesto de matriculación. Si esa persona entonces se traslada a vivir y trabajar a otro Estado miembro, es necesario volver a matricular el vehículo y pagar otro impuesto allí, sin que exista un sistema de devolución o desgravación respecto de los impuestos pagados en el primer país. Además del impuesto de matriculación, regímenes de tributación muy diferentes sobre vehículos causan también problema desde la perspectiva de la libre circulación de mercancías. Debería fomentarse la aproximación de los impuestos sobre los vehículos, sobre todo con vistas a una mayor transparencia de los precios de los vehículos tras la introducción del EURO.

Señalar que próximamente se pretende la implantación de niveles mínimos en los impuestos especiales, así como la reestructuración del impuesto de matriculación para evitar la doble imposición que aún hoy soportan los ciudadanos que adquieren un automóvil en un Estado miembro distinto al de su residencia⁵⁰.

⁴⁸ DOC 8086/03 FISC: "Imposición de los productos energéticos.

⁴⁹ Directiva 2002/30/CE.

⁵⁰ Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión europea. COM (2002) 431 final. Objetivo de la Comunicación.

La principal finalidad de esta Comunicación es proponer, para su debate en el Consejo y en el Parlamento Europeo, políticas y posibilidades de acción futura en el ámbito de la fiscalidad de los turismos. La prioridad es garantizar el buen funcionamiento del mercado interior y, al mismo tiempo, hacer progresar los objetivos de otras políticas, en particular, los objetivos medioambientales de la Comunidad previstos en el Protocolo de Kioto.

Esta Comunicación se basa en los resultados de dos estudios recientes, así como en una serie de mejores prácticas utilizadas en los Estados miembros. Explora las posibilidades de:

– modernizar y simplificar los regímenes actuales de imposición de los turismos, y, en particular, la inclusión de nuevos parámetros en las bases impositivas de los gravámenes aplicables a los turismos, con el fin de vincularlas parcial, o incluso totalmente, a las emisiones de CO₂; y

– coordinar mejor y, en una fase posterior, aproximar los regímenes fiscales de los turismos y suprimir los obstáculos fiscales y las distorsiones que afectan a la libre circulación de estos vehículos en el mercado interior.

Si nos detenemos en los impuestos sobre el tabaco y el alcohol, actualmente, respecto a los primeros, señalar que los precios y los índices de imposición en la UE varían aún considerablemente (por ejemplo para los cigarrillos, el impuesto especial en el Estado miembro que más los grava cuadruplica la cantidad impuesta por el que los grava menos) a pesar de que en 1992 se fijaron unos tipos mínimos y está previsto que cada dos años, el Consejo examine dichos tipos, atendiendo al valor real de éstos y al correcto funcionamiento del mercado interior. Las medidas propuestas deberían aumentar la convergencia entre los niveles fiscales y restringir el fraude y el contrabando en el Mercado Interior.

Por lo que se refiere al impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, los servicios de la Comisión están consultando a los Estados miembros y a las asociaciones comerciales afectados sobre las cuestiones a tratar. Los temas son el funcionamiento correcto del Mercado Interior, la competencia entre las distintas categorías de bebidas alcohólicas, el valor real de los tipos de derechos y los objetivos del Tratado (como las políticas sanitaria y agrícola).

Además de la armonización en los tipos impositivos vigentes en los Estados miembros, es también necesaria una armonización mínima de las estructuras (materias imposables, sistemas de recaudación, exenciones fiscales, etc.) para lograr una supresión efectiva de las fronteras fiscales

A lo largo de los años, la Comisión presentó muchas propuestas, fundamentalmente relativas a la armonización de las estructuras impositivas más que a los tipos impositivos. Sin embargo, el progreso ha sido lento, principalmente debido al impacto presupuestario —esto se refiere al conflicto entre prioridades nacionales y objetivos comunitarios. La normativa comunitaria en esta materia es reciente.

La solución vigente de tributación en el país de consumo para los impuestos de fabricación, desde el 1 de enero de 1993 es previsible que se mantenga en el medio plazo. Los impuestos especiales están sometidos a lo que ha dado en llamar “régimen suspensivo”, que se define en la Ley Española de Impuestos Especiales (LIE) como el “régimen aplicable a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, en consecuencia, no es exigible el impuesto”.

4. EL FUTURO DE LA POLÍTICA FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

En los próximos años la UE acogerá a varios nuevos Estados miembros, cada uno con sus propios sistemas impositivos particulares. Es vital que se consolide y establezca al máximo la legislación fiscal antes de la ampliación. Igualmente, después de la misma, será de vital importancia asegurarse de que los impuestos no impiden ni a los Estados miembros actuales ni a los nuevos poder competir en situación comparable o sacar el máximo beneficio del Mercado Interior.

Tras el logro de la Unión Económica y Monetaria, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento se ha convertido en el centro del debate sobre los cambios presupuestarios. Las Orientaciones Generales de la Política Económica han planteado nuevos retos a las políticas fiscales de los Estados miembros. Un presupuesto próximo al equilibrio o con superávit sigue siendo requisito previo para la estabilidad macroeconómica. Se debe establecer un equilibrio y una secuencia adecuados entre la reducción de la deuda pública, el recorte de los impuestos y la financiación de inversión pública en áreas clave. La reducción de la presión fiscal global ofrece la oportunidad de eliminar frenos al empleo, a la actividad empresarial y al crecimiento. Todos estos, son objetivos establecidos en el Consejo Europeo de Lisboa y más recientemente en el Consejo de Sevilla; para ello, los sistemas impositivos de los Estados miembros deben favorecer la necesaria reforma del mercado. Podemos observar que los cambios fiscales acontecidos en los países miembros, en los tres últimos años, se



han dirigido, por una parte, hacia una reducción de la imposición directa (sobre la renta de las personas físicas y de las empresas y en algunos casos, sobre las contribuciones a la seguridad social de los empresarios y trabajadores) y por otra al incremento en la imposición indirecta, sobre todo en el caso de los impuestos especiales, y en su conjunto, estas variaciones han propiciado un acercamiento gradual de los sistemas impositivos, requisito fundamental para conseguir la eliminación de las distorsiones fiscales.

A medida que se avanza en el grado de integración de un conjunto de países, se hace patente la necesaria coordinación de sus políticas fiscales. Si tenemos en cuenta dos fechas fundamentales en dicho proceso dentro de la Unión Europea, podemos observar, de qué forma la creación del Mercado Interior (1993) y la consecución de la Unión Monetaria en el año 1999, consiguieron la eliminación de todo obstáculo a la movilidad de los factores productivos. Si a esto unimos la globalización de los mercados, podremos concluir que la Unión Europea requiere de un alto grado de competitividad que sólo se puede lograr a través de la cooperación administrativa entre todos los Estados miembros.

Cada vez más frecuentemente, las empresas en la UE funcionan en más de un Estado miembro y las fusiones y adquisiciones internacionales han aumentado de manera espectacular. En este marco cambiante, deben eliminarse las medidas impositivas que falsean la competencia. Del mismo modo, los sistemas impositivos de la UE deben ser suficientemente flexibles y dinámicos para adecuarse al ritmo de estos cambios, sin dejar de ser lo más simples posible para minimizar los costes de su cumplimiento.

Por otra parte, los sistemas de tributación deben asegurar que se paga el impuesto correcto en el momento oportuno y en el lugar adecuado, y que se reducen al mínimo las posibilidades de fraude y evasión. Cada vez es mayor el consenso internacional –en la UE y en la OCDE– de que esto puede solamente lograrse a través de la cooperación internacional y en especial a través del intercambio de información⁵¹. Para lograr este objetivo, el Parlamento Europeo y el consejo de Ministros adoptaron en 1998 el programa FISCALIS, de aplicación quinquenal y que por tanto expira a finales del presente año. En el nuevo programa FISCALIS (2007), se mantiene la aplicación de la política de intercambio de información automática entre las Administraciones de los Estados miembros en el conjunto de los impuestos indirectos y se amplía su aplicación al ámbito de los impuestos directos.

En cuanto a los objetivos generales de la Comisión⁵² en lo relativo a la política fiscal de la UE, destacaríamos en primer lugar que los sistemas tributarios deben ser más simples y transparentes. En este orden de cosas es importante reconocer que, mientras que la competencia fiscal perniciosa debe abordarse tanto a escala de la UE como a escala internacional, especialmente en la OCDE, y que deben respetarse las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales, un cierto grado de competencia fiscal dentro de la UE podría ser ineludible y podría contribuir a reducir la presión fiscal.

En segundo lugar, las iniciativas de la UE en el campo fiscal deben garantizar que los sistemas impositivos contribuyen a una mayor eficacia en el funcionamiento de los mercados de mercancías, servicios y capitales así como a un mercado laboral con un funcionamiento adecuado. Esto es necesario para alcanzar los objetivos del acuerdo de Lisboa. En términos de política fiscal, significa que es necesario centrarse en la supresión de los obstáculos y las distorsiones fiscales, en la eliminación de las ineficacias derivadas del funcionamiento de 15 sistemas impositivos distintos en la UE y en la simplificación de los regímenes impositivos. Entraña asimismo asegurar una recaudación de impuestos más eficaz, para compensar posibles pérdidas de ingresos ocasionadas por la eliminación coordinada de barreras fiscales.

En tercer lugar, como se señala en las Orientaciones Generales de Política Económica, la política fiscal de la UE debe seguir favoreciendo los esfuerzos para reducir los tipos nominales y, al

⁵¹ Proyecto de Informe del ECOFIN al Consejo Europeo de Sevilla sobre la Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. (Bruselas 24 de mayo de 2002).

⁵² Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, COM (2001) 260: "Política Fiscal en la Unión Europea-Prioridades para los próximos años (Bruselas 23/05/2001).

mismo tiempo, ampliar la base impositiva, atenuando así las distorsiones económicas derivadas de los regímenes tributarios de los Estados miembros.

La cooperación administrativa se ha convertido en uno de los instrumentos básicos en la lucha contra el fraude fiscal, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta. Esta es una de las tareas prioritarias de las Instituciones Europeas, tal y como se deduce de los puntos objeto de debate presentados en la Sesión del Consejo mantenida en Luxemburgo el 3 de junio de 2003⁵³.

Por este motivo, en los últimos años, los Estados miembros y la Comisión han puesto en marcha diversas iniciativas encaminadas a mejorar e incrementar la cooperación entre las Administraciones tributarias de los distintos países integrantes de la UE.

La mayoría de estas iniciativas derivan de las recomendaciones del Grupo ad hoc "Fraude fiscal". Este grupo fue constituido por el COREPER de 8 de septiembre de 1999. Su trabajo consiste en:

- Evaluar la situación actual del fraude fiscal.
- Estudiar los posibles puntos débiles de las normas y sistemas de control comunitarios existentes tanto en lo referente a imposición directa como indirecta.
- Examinar las posibilidades para mejorar la cooperación administrativa en estos ámbitos.

En base a las recomendaciones del citado Grupo de trabajo, el 28 de enero de 2000, la Comisión presentó un informe⁵⁴ en el que se proponía luchar contra el fraude mejorando la cooperación administrativa. Las recomendaciones pueden agruparse en tres categorías:

- Las que corresponden a la competencia de la Comisión.
- Las que entran únicamente dentro de la competencia de los Estados miembros y requieren algún tipo de actuación.
- Las que requieren una actuación de la Comunidad que no sea legislativa

La situación actual de los trabajos es la siguiente:

En materia de IVA:

- En la actualidad existen dos instrumentos encaminados a mejorar la cooperación administrativa: la Directiva 77/799/CEE que provee a los Estados miembros del marco jurídico necesario para el intercambio de información y el Reglamento 218/92⁵⁵ que se refiere exclusivamente al intercambio de información en las adquisiciones intracomunitarias de bienes (sistema VIES).
- Se llega a la conclusión de que hay que tomar todas las iniciativas necesarias para aplicar las recomendaciones que requieren una actuación comunitaria de carácter no legislativo, ya sea en el Comité Permanente de Cooperación Administrativa o en el Subcomité de Lucha contra el Fraude del IVA que preside la Comisión.

En el terreno de los impuestos especiales, la Comisión presentó el 20 de noviembre de 2001 la Propuesta de Decisión de informatización de los movimientos y controles de productos sujetos a impuestos especiales para introducir un Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales (EMCS) entre los Estados miembros, para prevenir el fraude.

⁵³ Sesión n.º 2513 del Consejo –Asuntos Económicos y Financieros–, Luxemburgo, 3 de junio de 2003, DOC 9844703.

⁵⁴ COM (2000) 28- Informe en virtud del artículo 14 de l Reglamento (CEE) n.º 218/92 y el artículo 12 del Reglamento (CEE, EURATOM) n.º 1553/89 al Consejo y al Parlamento Europeo.

⁵⁵ Reglamento (CEE) n.º 218/92 sobre cooperación administrativa en materia de imposición indirecta (IVA).



En el ámbito de los impuestos directos, se presentarán iniciativas surgidas a raíz del Informe del citado Grupo de trabajo con objeto de reducir el fraude. En este sentido, el 17 de septiembre de 2001, el Grupo de Trabajo IV (impuestos directos) de la Comisión comenzó el estudio de la puesta en práctica de las recomendaciones del Grupo ad hoc "Fraude Fiscal" que requerían una modificación de la Directiva 77/799/CEE, especialmente la aclaración de determinadas ambigüedades de los artículos 7 y 8 de la mencionada Directiva.

Cada vez más, la evolución de la política fiscal de la UE tiene en cuenta la futura ampliación a 27 países de la Unión. Es evidente que los candidatos tienen en su conjunto, sistemas fiscales que difieren sensiblemente de los que actualmente conforman ésta y por tanto deberán realizar un esfuerzo aproximador de gran magnitud. En este sentido, el Consejo Europeo celebrado en junio de 2000 en Santa María da Feira, acordó respecto a la propuesta de Directiva sobre la imposición de los rendimientos del ahorro que no se concedería a los países candidatos durante las negociaciones de la ampliación ninguna excepción para el requisito de intercambio de información. También se espera de estos que respeten los principios del Código de Conducta en el ámbito de la tributación de las empresas.

La exigencia de unanimidad en la toma de decisiones relacionadas con la política fiscal es otra de las cuestiones que preocupan a las instituciones europeas, dado que la ampliación traerá consigo más dificultades, si cabe, a la hora de adoptar normativas encaminadas a avanzar en la aproximación de las legislaciones. Por ello, se sigue pensando que sería indispensable adoptar el mecanismo de votación por mayoría cualificada, al menos para algunas cuestiones fiscales.

La utilización de enfoques no legislativos o "legislación blanda" podría ser un medio adicional para progresar en el ámbito fiscal. Por ejemplo, la presión de grupo, que es la base de Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas, podría aplicarse en otros ámbitos. También se podría considerar la posibilidad de utilizar otros instrumentos, en particular recomendaciones de la Comisión, que ya se han utilizado en el pasado, o directrices y notas interpretativas. Estos enfoques no legislativos deberían implicar, en la mayor medida posible, la participación del Parlamento Europeo a través de los mecanismos existentes de consulta al Parlamento.

Los enfoques no legislativos podrían resultar particularmente efectivos en los casos en que tienen un fundamento jurídico firme, basado en el Tratado y en la jurisprudencia del Tribunal. En tales casos, algunos instrumentos como comunicaciones, recomendaciones, directrices y notas interpretativas podrían proporcionar orientación a los Estados miembros sobre la aplicación de los principios del Tratado y fomentar la rápida eliminación de obstáculos al Mercado interior. Este enfoque podría ser aplicado, por ejemplo, en el ámbito de los convenios fiscales bilaterales que los Estados miembros celebran entre ellos y con terceros países.

El inconveniente de utilizar esta solución no vinculante, sin embargo, es que no puede garantizarse su cumplimiento de manera directa en términos jurídicos.

Otro instrumento interesante y al que se ha hecho mención es el de la Cooperación Reforzada. Esta posibilidad fue introducida por el Tratado de Ámsterdam y desarrollada en el Tratado de Niza. Este instrumento podría ser utilizado, en particular, en aquellas áreas de política fiscal en las que, incluso a largo plazo, las decisiones fueran aceptadas por unanimidad. Esta opción permite que un grupo de países, de por ejemplo ocho Estados miembros, pueda cooperar de manera más estrecha, previa aprobación en el Consejo por mayoría cualificada. Sin embargo, de acuerdo con los principios acordados en Niza, este planteamiento no debe, entre otras cosas, socavar el Mercado interior, constituir un obstáculo al comercio o una discriminación en este ámbito, distorsionar las condiciones de competencia ni afectar a los derechos y las obligaciones de los Estados miembros que participen en él.

Por lo que se refiere a la imposición directa, la cooperación entre países se ha organizado principalmente mediante convenios fiscales bilaterales. La cooperación reforzada podría orientarse de manera específica para que produjera beneficios para los países participantes que los países no participantes se sintieran motivados a involucrarse.

En cuanto a los impuestos indirectos, la posibilidad de una cooperación reforzada podría proporcionar un medio para avanzar en la esfera de la tributación del medio ambiente y de la energía.

5. CONSIDERACIONES FINALES

En los años transcurridos desde la firma del Tratado de Roma, el proceso de armonización fiscal se ha desarrollado de forma desigual según hablemos de imposición directa o indirecta. Los avances en el primer caso han sido menores debido a que las instancias europeas han optado por que sea la competencia la que se encargue de ir limando las diferencias en la fiscalidad entre los distintos Estados miembros. Esta circunstancia ha propiciado una asimetría en las cargas impositivas debido a que los distintos países han disminuido progresivamente los tipos que gravan el factor capital (“harmful tax competition”), que al caracterizarse por su gran movilidad se ha desplazado hacia aquellos Estados con menor presión fiscal.

De esta forma, para mantener los ingresos necesarios para llevar a cabo las políticas de gasto de los gobiernos, se ha fomentado el incremento en la fiscalidad de la imposición indirecta, especialmente las accisas cuya elasticidad demanda/precio es relativamente rígida, con el consiguiente empeoramiento en las políticas redistributivas. Pues bien, para evitar que la competencia fiscal deteriore el Estado del Bienestar, existen dos soluciones posibles. Una es la armonización fiscal de los impuestos sobre los factores más móviles y otra es la centralización a nivel europeo de la fiscalidad sobre los rendimientos del capital, para de este modo exigir un gravamen más elevado internalizando las externalidades fiscales dentro de la Unión. Como sabemos todos los intentos para armonizar la imposición directa han acabado en su mayor parte en fracaso, pero también existe un problema a la hora de adoptar la segunda opción, dado que quizá el tipo que se fijase podría ser ineficientemente elevado, y si además tenemos en cuenta el grado de globalización económica al que hemos llegado, posiblemente la competencia se eliminaría dentro de la UE pero los tipos en terceros países nos obligarían de nuevo a disminuir la presión fiscal, con lo que la situación no mejoraría e incluso podría convertir al IVA en candidato para compensar la pérdida de ingresos dado que está libre de las distorsiones creadas por la renta del capital porque exime a la inversión. De este modo, la alternativa de la centralización de los impuestos sobre los rendimientos del capital, sólo tendría sentido si se llegase a un acuerdo global con terceros países.

En cuanto a la armonización de la imposición indirecta, y específicamente del IVA, reseñar que el régimen transitorio es complejo, de ahí que sea oportuno sustituirlo por un régimen definitivo fundamentado en la exigencia del impuesto según el país de origen. Pero como sabemos este cambio no es fácil debido a la diversidad en los tipos fijados en los Estados miembros, lo cual podría producir pérdida de eficiencia en la producción.

Con respecto al compromiso de estabilidad presupuestaria, en el Consejo Europeo celebrado en Barcelona los días 15 y 16 de marzo del año 2002 se mantiene y reitera la necesidad de coordinar la política monetaria única de la zona euro y las políticas fiscales, para de este modo conseguir unas finanzas públicas sólidas, tal y como se acordó en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento firmado en Ámsterdam el año 1997.

Señalar que la actitud reticente del Consejo a la hora de adoptar disposiciones relativas a la armonización fiscal, unido a la subsistencia del requisito de unanimidad exigido para la aprobación de dichas disposiciones, está retrasando de forma importante el avance en la eliminación de las distorsiones que alteran el adecuado funcionamiento del mercado interior. Si a esto unimos la inminente ampliación de los 15 Estados miembros que actualmente conforman la UE a 27, con el consiguiente incremento en la variedad de sistemas fiscales, podemos intuir que el mencionado requisito de unanimidad dificultará aún más la aprobación de normativa comunitaria para la eliminación de distorsiones fiscales en el seno de la Unión. Por esta razón, ha surgido el término “cooperación reforzada”, que hace referencia a la necesidad de poder adoptar ciertas decisiones, aún con el voto en contra de un grupo minoritario de países. Esto es lo que se ha dado en llamar la “Europa de las dos velocidades”.

Por último, indicar que en el Consejo Europeo celebrado en Bruselas el 21 de marzo de este mismo año, se apuesta por la coordinación de las políticas económicas para hacer frente a la competencia fiscal desleal y la supresión de los obstáculos al mercado interior creados por el sistema fiscal.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LEGISLACIÓN

Convenio (90/436) relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Decisión del Consejo (2000/185/CE) por la que se autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido a algunos servicios de gran intensidad de mano de obra.

Directiva del Consejo (67/227/CEE) de 11 de abril de 1967 define la filosofía del sistema común del IVA al configurarlo como un impuesto general sobre el consumo directamente proporcional al precio de los bienes y servicios, que grava las transacciones de bienes y servicios en todas las fases de su proceso de producción o distribución incluida la fase de venta al por menor.

Directiva del Consejo (67/288/CEE) de 11 de abril de 1967 regula la estructura y modalidades de aplicación del sistema común del IVA.

Directiva del Consejo (77/388/CEE), de 17 de mayo de 1977, relativa a la definición del sujeto pasivo y hecho imponible del IVA.

Directiva del Consejo (90/434) relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de Estados miembros diferentes.

Directiva del Consejo (90/435) relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Directiva del Consejo (91/680/CEE) de 16 de diciembre que modifica la Sexta Directiva, completando el sistema común del IVA y desarrollando el Régimen Transitorio aplicado a partir de 1993 al quedar abolidas las fronteras internas.

Directiva del Consejo (92/77/CEE) de 19 de octubre de 1992, de armonización de tipos impositivos y determinadas modificaciones de la normativa anterior para simplificar la gestión del Impuesto.

Directiva (2002/30/CE) relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte.

Directiva del Consejo (7242/03) en materia de fiscalidad del ahorro en forma de pago de intereses.

Directiva del Consejo (5926/03) relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Reglamento (CEE) n.º 218/92 sobre cooperación administrativa en materia de imposición indirecta (IVA).

Reglamento (CE n.º 1467/97) sobre agilización y clarificación del procedimiento relativo a los déficits excesivos.

Reglamento (CE n.º 1466/97) sobre el reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y la supervisión y coordinación de las políticas económicas.

Resolución (97/C 236/01) del Consejo sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBI IBÁÑEZ, E. (2001): "Armonización fiscal europea: balance de situación". *Papeles de Economía Española*, n.º 87, pp.33-43.
- ALVAREZ y APARICIO (2001): "La armonización de la fiscalidad de los no residentes y la libre circulación de trabajadores en el seno de la Unión Europea". *Noticias de la Unión Europea*, n.º 201, pp. 29-39.
- APARICIO PEREZ, A. (1999): "La armonización fiscal y el Impuesto de Sociedades en la Unión Europea". *CISS. Noticias de la Unión Europea* n.º 174, pp. 67-92.
- BOKOBO MOICHE, S. (2000): "Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea". *Crónica Tributaria*, n.º 93, pp. 41-48.
- CALLEJA CRESPO, A. (2001): "La fiscalidad de los no residentes en España: Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente". IEF. *Manuales de la Escuela de Hacienda Pública*, pp. 143-174.
- CARBAJO VASCO, D. (2002): "El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea: las perspectivas actuales". *Noticias de la Unión Europea*, n.º 4 vol. 18, pp. 89-97.
- COMISIÓN EUROPEA (1999): "Inventory of Taxes in the Member States of the European Union".
- Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, COM (2000) 348: "Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior.
 - Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, y al Comité Económico y Social, COM (2001) 582 : "Hacia un Mercado Interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria".
 - Comunicación de la Comisión, COM (2001) 214: "La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones transfronterizas de los sistemas de empleo".
 - Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, COM (2001) 260: "Política Fiscal en la Unión Europea-Prioridades para los próximos años.
 - Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, COM (2002) 431: "Fiscalidad de los turismos en la Unión Europea- Opciones a escala nacional y comunitaria".
 - Comunicación de la Comisión, COM (2002) 694: "La libre circulación de los trabajadores- La plena realización de sus ventajas y posibilidades".

CONSEJO EUROPEO, DOC 7018/1/03 FISC: "Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas".

— DOC 6793/97 FISC 49.

— DOC 9844703: Sesión n.º 2513 del Consejo –Asuntos Económicos y Financieros–, Luxemburgo, 3 de junio de 2003.

CORONA, J. F. y DÍAZ, A. (2000): *Introducción a la Hacienda Pública*. Editorial Ariel. Barcelona.

DELMAS, R. (2001): "Directiva Sobre la fiscalidad del ahorro". *Documento de Trabajo*. IEF. Madrid.

EUROSTAT (2000): "Structures of the taxation systems in the European Union". Luxemburgo.

FERNÁNDEZ DE PEDRO, F. (2001): "La fiscalidad de los no residentes en España. Rentas obtenidas sin establecimiento permanente". IEF. *Manuales de la Escuela de Hacienda Pública*, pp. 175-241.

GONZÁLEZ IBAN, R. (2000): "Política fiscal del euro y el Pacto de Estabilidad y Crecimiento". *ICE*, marzo-abril, n.º 784, pp. 7581.

HERRERA DE MOLINA, M.A. (2000): "Nuevas perspectivas de armonización fiscal". CISS. *Noticias de la Unión Europea* n.º 187/188, pp.85-123.

IZQUIERDO LLANES, G. (2000) "La armonización de las retenciones sobre el ahorro en la Unión Europea: una visión económica", *Crónica Tributaria*, n.º 93, pp.87-96.

LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. L. (2001): "Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto de Sociedades". IEF. DOC n.º 8/01.

MARTINEZ SERRANO, A. (2002): "Fiscalidad en la Unión Europea: últimas tendencias en los Estados miembros". *ICE* n.º 2717 pp. 7-14.

— (2002): "La imposición sobre las rentas del trabajo personal en los países de la Unión Europea: análisis de la evolución en los últimos años". *Revista Impuestos* n.º 5 vol. 18, pp. 84-104.

— (2001): "La fiscalidad del factor trabajo en la Unión Europea: situación actual y perspectivas para los próximos años". *Noticias de la Unión Europea*, n.º 201, pp. 49-60.

OECD: *Tax Database*.

ORDÓÑEZ, D. (2001): "La libre prestación de servicios por las empresas y los derechos de los trabajadores desplazados en la Unión Europea". *Noticias de la Unión Europea*, n.º 201, pp. 83-99.

PARAMIO FERNÁNDEZ, J. (2000): "La política tributaria en la Unión Europea". *ICE*, n.º 784 pp.82-93.

ROCHE LAGUNA, I. (2000): *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados Miembros*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.

RUBIO GUERRERO, J.J.: *La Unidad Contribuyente y el I.R.P.F.: La realidad europea*. Universidad Complutense de Madrid P.T. n.º 4/98.

ZUBIRI ORIA, I (2001): "Las reformas fiscales en los países de la Unión Europea: causas y efectos". *Hacienda Pública Española*, monografía 2001, pp. 13-52.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.

- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.

- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.
- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad *versus* fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autores: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.

- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 23/03 Incidencia de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luís Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectiva de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autoras: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.).
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al convenio modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.