

La armonización fiscal en la Unión Europea

Fiscal Harmonization in the European Union

Eduardo Cuenca García (*), Margarita Navarro Pabsdorf (**), Antonio Mihi Ramírez (***), Pedro E. Barrilao (****)

Resumen

Este trabajo se centra en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea (U.E.), indispensable para asegurar la competencia dado que los diferentes sistemas impositivos tienen un impacto directo en la localización de las actividades de producción y distribución en los 27 países de la U.E. La armonización fiscal es relevante debido a que tanto los impuestos directos como los indirectos pueden distorsionar las libertades fundamentales del mercado único. Por ello las reformas fiscales en los Estados miembros tienen que plantearse con un compromiso razonable entre la soberanía de cada país y el normal funcionamiento del mercado único.

Palabras clave: armonización fiscal, Unión Europea, integración económica.

Abstract

This paper focuses on the fiscal harmonization process within the European Union, indispensable for assuring the competition given the fact that different system of taxation had direct impact on the location for production and distribution activities in the 27 countries of the EU. Thus, tax harmonization is relevant because both direct and indirect taxation distort the fundamental freedoms of the single market. So the fiscal reforms in member states have to be conceived in such a manner that it creates a reasonable compromise between each country's sovereignty and the normal functioning of the single market.

Keywords: fiscal harmonization, European Union, economic integration.

JEL:F10, F15, F51

(*) Universidad de Granada
Departamento de Economía Internacional
Granada, España
ecuenca@ugr.es, Tfno. 958243716
pabsdorf @ugr.es, Tfno. 958243716
amihi@ugr.es, Tfno. 958241000, ext. 20395
pedroe@ugr.es

Área Temática: Integración

Comunicación

INTRODUCCIÓN

Los procesos de integración económica deben ir acompañados de normas de armonización y coordinación fiscal entre los países involucrados. El grado y la forma de armonización y coordinación más apropiada dependen de diversos factores.

La armonización fiscal ha sido y seguirá siendo un asunto de interés en la U.E. como instrumento para alcanzar el objetivo de un mercado único o la unión política europea. Para llevar a cabo una armonización existen dos estrategias principales: la de la competitividad, basada en la competencia fiscal entre Estados, y la institucional que se asienta sobre acuerdos entre ellos. Debido a las dificultades para alcanzar acuerdos, la competitividad ha sido la estrategia predominante.

Además, el nivel de integración económica alcanzado hoy en la Unión Europea requiere medidas para eliminar impuestos que limiten las acciones de los agentes económicos, supongan obstáculos a la libre circulación de los factores de producción o distorsionen la asignación eficiente de los recursos para evitar la pérdida de eficiencia (Staciokas y Valanciene, 2002).

El establecimiento de la Unión Monetaria demanda una armonización mayor así como la coordinación de las políticas fiscales; sin embargo, los Estados miembros se resisten a perder el control de una parte tan importante de su soberanía y, en general, pretenden poner límites a esta armonización invocando el principio de la subsidiariedad. El corto margen en la política fiscal es así el único instrumento de estabilización de la zona euro después de renunciar a las competencias monetarias y de las limitaciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

Por tanto, la cuestión que se plantea es si la armonización y la coordinación fiscal son necesarias en un entorno como el europeo.

Estos temas han sido estudiados por un numerosos autores que aportan matices muy variados (Wilson, 1999; Eggert y Genser, 2001; Staciokas, y Valanciene, 2002; Sorensen, 2004; Auerbach 2006, Baldwin y Wyplosz, 2003; Baldwin y Krugman 2004; Jonung et al, 2008; Jakstonyte y Boguslauskas, 2010; Chea, de 2012; Jensen y Tarr, 2012).

En este escenario, el objetivo de este trabajo es analizar el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea y sus consecuencias.

1. LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

Aunque en los comienzos de la integración europea no se especificaron los tipos de acuerdos que se deberían implantar para llevar a cabo una armonización fiscal, la Directiva ha sido el vehículo normativo más utilizado ya que permite a las autoridades nacionales elegir la forma más adecuada para su cumplimiento.

A diferencia de los impuestos indirectos, el Tratado de Roma no se refiere expresamente a la armonización de la fiscalidad directa, pero reconoce su necesidad cuando afecta al buen funcionamiento del mercado común. El artículo 94 del Tratado CE incluye una cláusula general que permite la aproximación de las normas de los Estados miembros que puedan afectar a la creación o el funcionamiento del mercado interior.

Por lo tanto, la armonización en el ámbito de la Unión Europea sólo se comienza a aplicar en la fiscalidad indirecta (artículo 93 de la TEC), lo que no suponía la unificación, sino que su objetivo era reducir las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales con el fin de facilitar la construcción de un mercado común. En

este sentido, se puede afirmar que la armonización no constituía un fin en sí mismo, sino un instrumento para consolidar el mercado interior.

Ya en la década de los sesenta, la Comisión dejó claro que sus iniciativas en el ámbito fiscal no serían nunca el conseguir la igualdad en una presión fiscal global, sino que ésta dependería de la naturaleza y de la importancia de los servicios ofrecidos, así como del grado y la forma de la intervención del Estado en el ámbito económico y social de cada país.

Por esa razón una de las dificultades para avanzar en la armonización fiscal estuvo en la resistencia de los Estados a transferir parte de su soberanía en el establecimiento y regulación de sus impuestos cuyos ingresos se utilizaban para alcanzar sus objetivos de política económica. Los países de la U.E. planteaban diferencias profundas sobre la cantidad de impuestos a recaudar y cómo emplearlos. La adopción del euro ha intensificado el debate sobre la competencia fiscal. Para que la Unión Económica y Monetaria (U.E.M.) tenga éxito, los Estados miembros no sólo tienen que cumplir con las disciplinas del presupuesto, sino también deben profundizar y fortalecer la coordinación de políticas económicas, especialmente en el ámbito de la fiscalidad (Marzinotto et al 2011; Chea, 2012). Si los países gastan y se endeudan demasiado podría ponerse en peligro el crecimiento económico en otros países de la UE y la estabilidad de la eurozona.

Con la entrada en vigor de la U.E.M. se pierde el poder utilizar las políticas monetaria y cambiaria como instrumentos de estabilización y se limita la política presupuestaria con el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (Jonung et al. 2008). Así, los Estados miembros continuaban manteniendo casi en su totalidad la responsabilidad de financiar las actividades del sector público; con una política monetaria única, la política fiscal sería el mecanismo para acometer el problema de las desigualdades económicas del territorio en el que se aplica (Porteba, 1994).

Además, entre las dificultades para avanzar en la armonización fiscal, hay que señalar también que los gobiernos nacionales mantienen el control de las decisiones en la U.E. al ser necesaria la unanimidad de los miembros a la hora de regular la materia tributaria, a pesar de que algunos países consideran que este requisito debería ser sustituido por el procedimiento de codecisión con mayoría cualificada, lo que facilitaría la toma de decisiones.

En resumen, en la integración europea se trataría de armonizar aquellas materias consideradas necesarias para hacer efectivas las libertades básicas establecidas en el Tratado, haciéndose referencia a la libre circulación de mercancías (armonización del IVA y de los Impuestos especiales), libertad de establecimiento (fiscalidad empresarial), y libre circulación de capitales (fiscalidad del ahorro), con el fin de evitar distorsiones en la asignación de recursos. De este modo, se requeriría de una mayor convergencia en la fiscalidad del capital y de la mano de obra para evitar disfunciones, un impuesto al consumo con un fácil ajuste en las transacciones intracomunitarias, y una mayor integración y cooperación de las administraciones tributarias que permitan la gestión eficaz de los el sistema fiscal.

2. EL CAMINO HACIA LA ARMONIZACIÓN FISCAL

Los primeros pasos hacia la armonización fiscal se llevaron a cabo en los años sesenta. En febrero de 1960 se creó una Comisión Fiscal y Financiera que analizó en qué medida las disparidades fiscales existentes impedirían el buen funcionamiento del mercado común. Dicha Comisión publicó sus conclusiones

(Informe Neumark, 1962) con un conjunto de iniciativas agrupadas en un calendario que comprendía tres fases con diferentes objetivos.

La primera fase se concentró en los impuestos indirectos, con la reforma del impuesto sobre el volumen de negocio y la aplicación del impuesto al valor agregado (IVA), la armonización en la forma y el nivel de imposición del impuesto sobre los intereses y dividendos, y la modificación los convenios existentes sobre doble imposición entre los Estados miembros.

En la segunda, la armonización del impuesto de sociedades, como preludio a un futuro y uniforme Impuesto de Sociedades para todos los Estados miembros. Asimismo se contemplaban medidas de armonización de la fiscalidad de los ingresos personales, la conclusión de un acuerdo multilateral para evitar la doble imposición, y la abolición de los impuestos especiales.

En la tercera se contemplaba la creación de un servicio conjunto de información, similar a un registro europeo de rentas y patrimonio, con el fin de garantizar la eficacia del control fiscal. También se consideró la creación de un tribunal europeo especial con un procedimiento adecuado y con competencia suficiente para resolver litigios fiscales.

Tras los avances alcanzados a través de la aplicación de las directrices del Informe Neumark, las cuestiones fiscales volvieron a la vanguardia de las preocupaciones europeas y la Comisión adoptó en septiembre de 1975 un programa fiscal que incluía los siguientes aspectos:

- Sobre el IVA, la conveniencia de implantar métodos uniformes de recaudación, la simplificación de la tramitación en fronteras y la solución de problemas específicos (admisión temporal, reparaciones, ventas por correo, etc.) Asimismo, los gobiernos tendrían libertad para aplicar tipos reducidos a una amplia gama de bienes y servicios.

- Para lograr una recaudación más uniforme de los impuestos al consumo y otros impuestos indirectos.

- En los impuestos directos, para avanzar en la armonización del impuesto de sociedades y de los regímenes de deducción en el impuesto sobre los dividendos. La Unión Europea prestaría especial atención a la tributación de sociedades, debido al riesgo que las desgravaciones fiscales en un país pudieran atraer empresas con incentivos perversos a la libre competencia.

- En el fraude y la evasión fiscal internacional, se pretendía la colaboración efectiva entre las administraciones fiscales nacionales en materia de fiscalidad indirecta y la asistencia mutua para el cobro de las deudas. La U.E. pretende también prevenir la evasión transfronteriza de impuestos, por lo que la mayoría de países europeos se han puesto de acuerdo para compartir información sobre el ahorro de no residentes.

En definitiva, en lugar de establecer objetivos ambiciosos, la Comisión puso en marcha un programa de propuestas fiscales con objetivos modestos con el fin de dar forma al nuevo marco europeo de fiscalidad común. En cualquier caso, a pesar del tiempo transcurrido no se alcanzaron aún grandes logros y hasta finales de los años ochenta la armonización se redujo a la aplicación generalizada del IVA a partir de 1973 sobre una base uniforme desde 1979.

En octubre de 1990, se creó un Comité para revisar el impuesto de sociedades que elaboró el Informe Ruding (1992) que señalaba la necesidad de una mayor coordinación en este impuesto. El impuesto sobre sociedades se había utilizado regularmente como un medio de influir en la localización de la inversión. El informe Ruding recomendaba un programa de actuación para eliminar la doble imposición,

armonizar los tipos del impuesto sobre sociedades en una banda del 30% al 40% y garantizar la plena transparencia de las diversas ventajas fiscales concedidas por los Estados miembros para fomentar la inversión y evitar distorsiones.

La Comisión publicó sus respuestas en junio de 1992 y a pesar de no estar de acuerdo con todas las recomendaciones de Ruding (especialmente, respecto a los tipos del impuesto de sociedades), aceptó la necesidad actuar sobre la doble imposición. En el siguiente año propuso modificaciones para ampliar el alcance de las Directivas sobre las fusiones y las sociedades matrices y filiales y llamó la atención sobre dos proyectos de directiva ya presentados: la relativa a las pérdidas trasladables y la relativa a las pérdidas de sociedades filiales situadas en otros Estados miembros.

En los años noventa, la creación de un mercado único sin fronteras fiscales estimuló nuevas medidas para adaptar el IVA en este nuevo contexto y para la armonización y la libre circulación de productos sujetos a impuestos especiales, y reglas para eliminar la doble imposición jurídica y económica de los dividendos.

En diciembre de 1997, el Consejo adoptó un código de conducta sobre fiscalidad de las empresas ("paquete fiscal"), con tres propuestas: un código de conducta sobre la fiscalidad empresarial, una propuesta de Directiva sobre fiscalidad del ahorro, y otro de los impuestos sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones.

Posteriormente, la Comisión publicó un estudio sobre la fiscalidad de las empresas en octubre de 2000 que reflejaba las distorsiones que este impuesto generaba en un mercado único, incorporando una serie de propuestas como la necesidad de adoptar un modelo de tributación consolidada y una base imponible uniforme para la empresa europea.

La Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses tuvo por objeto el permitir que los rendimientos del ahorro, en forma de pago de intereses efectuado en un Estado miembro en favor de «beneficiarios efectivos» (que son personas físicas con residencia en otro Estado miembro), estén sujetos a imposición efectiva de acuerdo con las disposiciones legales de este último Estado miembro.

El intercambio automático de información entre los Estados miembros sobre estos pagos de intereses sería el medio para permitir la imposición efectiva de los «pagos de intereses» en el Estado miembro en el que el beneficiario efectivo tiene su residencia fiscal. En este sentido, los Estados miembros adoptarían las medidas necesarias para garantizar que los organismos liquidadores establecidos en su territorio, independientemente del lugar de establecimiento del deudor del crédito que produce los intereses, efectúen las tareas necesarias para la aplicación de la presente directiva, esto es, la cooperación e intercambio de información bancaria.

En 2005, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento adoptado por el Consejo ECOFIN el 20 de marzo de 2005 fue reformado para "la mejora de la lógica económica que subyace a las normas fiscales y su aplicación" (Jonung et al., 2008, 530) lo que permitía una mayor diferenciación entre los países.

En la actualidad el debate sobre un impuesto general y la cooperación fiscal se han intensificado principalmente debido al deterioro de la situación económica de la U.E.M.

3. LA ARMONIZACIÓN FISCAL Y LOS NUEVOS DESAFÍOS DE LA UNIÓN EUROPEA

En esta sección se analizan los impuestos indirectos, los impuestos especiales, los impuestos directos, los impuestos sobre el capital y el impuesto de sociedades.

3.1. Los impuestos indirectos. La armonización del IVA

Las Directivas primera y segunda relativas al IVA pretendían sustituir a los impuestos sobre la producción y el consumo que se aplicaban en los Estados miembros. El efecto acumulativo de estos impuestos en cascada creaba obstáculos al comercio, especialmente a las importaciones y exportaciones entre los Estados miembros, ya que era difícil calcular la cantidad exacta de impuestos incluidos en el precio de bienes y servicios.

El IVA por el contrario, tiene la ventaja de que el contenido de impuestos de un producto es visible en cada etapa de la cadena de producción y distribución, y evita el efecto acumulativo de los impuestos en cascada, asegurando la neutralidad fiscal. La tercera Directiva (diciembre de 1969), la cuarta (diciembre de 1971) y la quinta (julio de 1972) retrasaron la aplicación del IVA en Italia, que finalmente empezó a aplicarlo a partir del 1 de enero de 1973.

La sexta Directiva del IVA (77/388/CEE) sobre la armonización de la base imponible se aprobó el 17 de mayo de 1977 y aseguraba que el impuesto se aplicara a las mismas transacciones en todos los Estados miembros, de modo que con una base común los Estados contribuirían a la financiación del presupuesto comunitario y se allanaba el camino para las medidas posteriores hacia la armonización.

Las Directivas segunda y sexta no fueron acompañadas de una base completamente armonizada debido a las numerosas excepciones. Cualquier forma de imposición indirecta diferenciada creaba distorsiones en la asignación de recursos; sin embargo, la aplicación del principio de destino tanto a nivel internacional como dentro de la U.E. ha reducido al mínimo estas distorsiones en el comercio entre los países (Robson, 1987; Jensen y Tarr, 2012).

Posteriormente se fueron produciendo avances con la Directiva 79/1072/CEE sobre armonización en los impuestos sobre el volumen de negocios.

En 1985, la Comisión publicó el Libro Blanco sobre el Mercado Único en el que se incluía la supresión de las barreras fiscales y la necesidad de actuación en el ámbito del IVA, derivada del "principio del país de destino" aplicado a las transacciones entre Estados miembros. Los tipos de IVA y de los impuestos especiales aplicados eran los del país de consumo final y la totalidad de los ingresos procedentes de estos impuestos iban a engrosar la hacienda de ese país. Para ello eran necesarios controles en las fronteras. Cuando los productos salían de un país se desgravaban y se sometían de nuevo a una imposición a su entrada en otro país, además de requerir una documentación compleja para los bienes en tránsito. Ante esta situación la solución propuesta en 1987 por la Comisión entrañaba un cambio en el llamado "principio del país de origen". Las transacciones entre los Estados miembros a las que había de aplicarse el IVA lo serían con el impuesto aplicado en el país de origen, que los comerciantes podrían seguidamente deducir como impuesto soportado en la forma habitual. Ante las importantes transferencias de ingresos fiscales entre países se propuso el establecimiento de un sistema de compensación para reasignar el IVA recaudado en los países de origen a los países en los que se realiza el consumo.

Sin embargo, se ha demostrado que el desplazamiento desde el principio de destino al de origen no sería suficiente para permitir la eliminación de los ajustes fiscales en

frontera en el caso de un impuesto de etapas múltiples como el IVA (Cnossen y Shoup, 1987).

Mientras que el principio de origen sigue siendo un principio básico del sistema común del IVA para los particulares, el régimen transitorio mantiene paralelamente varios casos basados en el régimen de destino por lo que los problemas se hicieron pronto evidentes y se adoptaron nuevas directivas:

-Las Directivas 91/680/CEE de 16 de diciembre de 1991 y 92/111/CEE de 14 de diciembre de 1992 que entraron en vigor a principios de 1993 contemplaban que el principio del país de origen se aplicaría a todas las ventas a consumidores finales, es decir, una vez que se ha pagado el IVA en un país, pueden circular sin más controles o impuestos. Existían tres regímenes especiales a los que no se aplica este principio: las ventas a distancia, las personas jurídicas exentas del impuesto y los nuevos medios de transporte.

-Reglamento CEE n ° 218/92, 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad indirecta para evitar pérdidas de ingresos fiscales para los Estados miembros. Las medidas de armonización fiscal que se adopten con vistas al desarrollo del mercado interior deben incluir la implantación de un sistema común de cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados

- Directiva del Consejo 2002/38/CE, 7 de mayo de 2002, por la que se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE temporal con respecto al régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y televisión ya algunos servicios electrónicos.

-Reglamento (CE) n ° 1798/2003, 7 de octubre de 2003, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA y que deroga el Reglamento (CEE) número 218/92.

Sin embargo, fue imposible lograr la simplificación radical ya que la legislación comunitaria no se aplicaba de manera uniforme y los tipos se mantuvieron muy alejados. Como resultado, el actual sistema de IVA es engorroso para los operadores y el mercado único esta, en cierta medida, todavía fragmentado.

Por lo tanto la revisión del régimen del IVA que ha comenzado en diciembre de 2010 con la presentación del Libro Verde de la Comisión sobre el futuro de IVA llega en el momento oportuno. Es necesario continuar con la modernización de la Directiva sobre el IVA con las normas precisas que ayuden a eliminar las diferencias en la U.E. y ofrecer la posibilidad de una aplicación más uniforme de las normas.

3.2. Impuestos Especiales

Por lo general determinados productos han estado sujetos a impuestos especiales (tabaco, combustibles, bebidas alcohólicas, café, té, cerveza, azúcar, etc.). Desde la perspectiva fiscal esa diferenciación puede tener cierta justificación pero puede afectar a la libre circulación.

Por ello, la U.E. se ha planteado este tema con el tabaco y con las bebidas alcohólicas, si bien hasta ahora sólo se ha conseguido que se armonizara la imposición indirecta especial sobre el tabaco.

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

- Las prioridades sociales. Es difícil instaurar bruscamente gravámenes sobre productos que desde siempre han estado exentos en ciertos países.

- Las estructuras de consumo.- Una modificación demasiado rápida de los gravámenes podría entrañar cambios notables en los hábitos de consumo, generando dificultades para ciertas producciones tradicionales.

- Los ingresos fiscales. La armonización brusca afectaría a la recaudación.

Los impuestos indirectos se pueden utilizar también para promover el uso sostenible de los recursos, en particular la energía, el transporte y el medio ambiente.

El régimen común de impuestos sobre consumos específicos entró en vigor el 1 de enero de 1993 como consecuencia de la creación del mercado interior. A pesar de ello, los Estados miembros pueden mantener otros impuestos no armonizados sobre los mismos productos (los denominados impuestos ecológicos) o sobre otros productos (impuestos sobre la matriculación o circulación de vehículos, cánones, etc.) siempre que no se trate de impuestos sobre el volumen de negocios y no constituyan un obstáculo a los intercambios.

Sin embargo, los datos más recientes muestran un ligero aumento en la divergencia entre los niveles de impuestos sobre la energía, que son perjudiciales en términos del mercado único, por lo que sería necesario una mejor alineación de las tasas de impuestos sobre la energía con su contenido de CO₂, tal como se presentó en la revisión propuesta de la Comisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía en abril de 2011.

3.3. Impuestos Directos

Los impuestos directos se consideraron de menor relevancia en cuanto a los efectos de la libre circulación de bienes, a pesar de que afectan a la libre circulación de personas y capitales. Sin embargo, con la intensificación de los esfuerzos en la integración económica y la unión monetaria cada vez es más evidente que la falta de coordinación en este campo provoca deficiencias significativas en la división de los recursos, con consecuencias claras para la externalización de actividades (Nicodème, 2007).

La primera norma comunitaria obligatoria adoptada en materia de fiscalidad directa fue la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa. Hasta mediados de los ochenta, solo se aprobó esa Directiva, por la resistencia los Estados miembros para la cesión de competencias en esta materia.

Los avances han sido menores en el ámbito de la libre circulación de capitales y de los trabajadores que en la libre circulación de mercancías, debido sobre todo a la existencia de sistemas fiscales diferentes para las empresas, la falta de acuerdo en el establecimiento de un modelo de tributación sobre ellos, y el impacto del impuesto de sociedades en la competencia de las empresas (Kind et al., 2005).

3.4. Impuestos sobre el capital

El 24 de junio de 1988 se aprobó la Directiva 88/361/CEE sobre la libre circulación de capitales entre Estados miembros destinada a ofrecer al mercado único una dimensión financiera completa con libre movimiento de capital a partir del 1 julio de 1990. La Directiva se refería a la necesidad de crear las condiciones adecuadas para una acción concertada de los Estados miembros en caso de ser necesario para evitar distorsiones en los movimientos de capital que posiblemente aumentarían con la moneda única.

La existencia de sistemas fiscales con un trato favorable a los intereses obtenidos por no residentes causaría distorsiones en el funcionamiento del mercado de capitales. Sin embargo, no se acordaron procedimientos para su eliminación, algunos países defendían los procedimientos en el ámbito comunitario, mientras que una minoría creía que la armonización fiscal del ahorro causaría una afluencia masiva a terceros países (Giovannini, 1989; Gros, 1990).

3.5. Impuesto de sociedades

Los esfuerzos de armonización de los impuestos de sociedades para eliminar las distorsiones en la asignación de rentas de inversión directa son mucho más recientes por la creciente movilidad del capital a corto plazo.

Los objetivos de la Comisión de la U.E. han sido más ambiciosos para los impuestos sobre la renta y los pagos de la Seguridad Social (Tsoukalis, 1993).

En los impuestos directos es necesario señalar que las competencias son nacionales y la U.E. se limita a garantizar el funcionamiento del mercado único. La legislación comunitaria se centra en el impuesto de sociedades y la tributación de los rendimientos del ahorro.

Las diferencias en la tributación entre los Estados miembros pueden influir en las decisiones de las empresas de inversión, creando distorsiones en la competencia. En 1990 el Rapport Ruding estudió si las diferencias en el impuesto de sociedades causaban efectos negativos en el mercado único, especialmente en lo que respecta a las decisiones de inversión y la competencia. El Comité formuló recomendaciones específicas destinadas a eliminar la doble imposición de los flujos de ingresos transfronterizos y para armonizar los tres componentes del impuesto de sociedades: las tarifas, la base imponible y el sistema de cobro administrativo. En esencia, se defendían los avances en la armonización del impuesto de sociedades para eliminar la doble imposición, regular los precios de transferencia, el tratamiento de las pérdidas en el extranjero y el establecimiento de una red de convenios fiscales bilaterales. La necesidad de eliminar la doble imposición, garantizar la imposición efectiva y prevenir la evasión fiscal serían los objetivos de estas medidas.

En la tributación de los grupos de empresas el principal problema para aquellos que deseen aprovechar las ventajas del mercado único es, probablemente, la dificultad de la cooperación transfronteriza entre empresas establecidas en la Comunidad, por lo que en 1990 el Consejo adoptó dos Directivas para eliminar algunos de los obstáculos.

- La Directiva sobre fusiones (90/434/CEE) del Consejo de 23 de julio de 1990, pretende reducir las medidas fiscales que podrían obstaculizar la reorganización de empresas situadas en dos o más Estados miembros. La Directiva sobre fusiones incluye una lista de las formas jurídicas a las que se aplica.

- La Directiva sobre matrices y filiales (90/435/CEE) elimina la doble imposición de los beneficios distribuidos entre las empresas matrices en un Estado miembro y sus filiales en otro Estado miembro.

Los Estados miembros también han firmado un Convenio (90/436/CEE) basado en el artículo 293 del Tratado C.E. con la introducción de un procedimiento de arbitraje para evitar la doble imposición en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas de distintos Estados miembros.

La primera Directiva difiere la tributación de las plusvalías que se generaran en las operaciones transfronterizas de reestructuración empresarial que se realizaran mediante fusiones, escisiones, aportaciones de activo o canjes de acciones. Con

esta medida la reestructuración sería sin coste fiscal inmediato de sociedades comunitarias, permitiéndoles, de este modo, mejorar su competitividad.

La segunda Directiva completó a la anterior ya que si la primera facilitaba la constitución de grandes grupos europeos, ésta pretendía su correcto funcionamiento tras su constitución.

La Directiva (90/434/CEE) sobre régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros fue uno de los primeros pasos en materia de Impuesto sobre Sociedades. Pero desde su publicación ha sido objeto de críticas que llevaron en 1993 a una propuesta de modificación que se basaba en dos puntos, por un lado en ampliar el ámbito de la Directiva 90/434/CEE a todas las sociedades sujetas al impuesto sobre los beneficios societarios, independientemente de su forma jurídica y por otro en conciliar lo señalado en la Directiva 90/434/CEE con lo regulado en la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. En el año 2001 conscientes de los problemas derivados de las ineficiencias económicas como consecuencia de los diferentes regímenes fiscales de imposición directa sobre las sociedades en los distintos Estados miembros, también se ponen de manifiesto los problemas que plantea la aplicación de la Directiva 90/434/CEE. Por ello el 17 de octubre de 2003 la Comisión adoptó una propuesta de modificación de la Directiva del Consejo 90/434/CEE, estableciendo un régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, la transferencia de activos y el canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Así, en el año 2003 el Consejo aprueba una propuesta que es la base para la modificación de la Directiva 90/434/CEE y que se plasma en la Directiva 2005/19/CE, esta propuesta recoge la práctica totalidad de los cambios introducidos en la Directiva. La nueva Directiva 2005/19/CE introduce como novedades la incorporación de nuevas operaciones como las escisiones parciales y el cambio de domicilio social entre Estados miembros diferentes.

En cuanto al cambio de domicilio social, se trata de una reorganización interna dirigida a alterar el lugar de implantación de la empresa, que ha entrado en la Directiva como consecuencia de la adopción de los estatutos de la Sociedad Anónima Europea (SE) y de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE), en cuyos regímenes jurídicos aparece esta posibilidad.

Las principales modificaciones introducidas por la Directiva 2005/19/CE, son las siguientes:

- añade nuevas entidades jurídicas, los beneficios de la Directiva sobre fusiones se amplía a un mayor número de personas jurídicas, incluida la sociedad europea.

- prevé la exención de las ganancias de capital cuando la empresa beneficiaria tiene acciones en la sociedad transmitente. El umbral de la celebración para disfrutar de esta exención fue modificada por la Directiva 2005/19 para alinearla con la de la Directiva sobre matrices y filiales.

- por último, en relación con la coexistencia de los sistemas fiscales diferentes de las empresas que tratan de manera diferente las actividades transnacionales de las actividades similares nacionales, el primer paso fue la introducción de una base consolidada común para el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Desde 2001, la Comisión mantiene una estrategia encaminada a ese fin (la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades, BICCS). Algunos estudios recientes sobre la armonización del impuesto de sociedades han sido abordados por

Devereux et al. (2002), Cnossen (2004), Mintz (2004), Sorensen (2004); Chea (2012) y Jensen y Tarr (2012).

Una pregunta relevante es el papel de la fiscalidad de las empresas en los sistemas europeos bajo BICIS y cómo deberían afectarían las BICIS a la integración del impuesto de sociedades con los impuestos personales sobre la renta de capital en Europa (Fuest, 2008).

3.5. NUEVOS RETOS EN LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA.

Para asegurar que estas reglas siguen el ritmo de cambio social, y en aras de una mayor simplificación, la U.E. también está introduciendo nuevos instrumentos de política fiscal que le permitan en los próximos años hacer frente a nuevos retos, entre los que se encuentran:

- La creación de un foro permanente de Estados miembros para intercambiar información, especialmente, sobre los impuestos directos.
- Garantizar que los sistemas fiscales nacionales sean compatibles y coherentes con los objetivos de la UE.
- Que la industria europea pueda competir en el mundo.
- La lucha contra el fraude.

A principios de 2005, la Unión Europea fijó el objetivo del 3% del PIB en 2010 para financiar la investigación y desarrollo (I + D), donde 2/3 partes proceden del sector privado. La tendencia a favorecer la I + D en los sistemas fiscales se extienden por los Estados miembros; sin embargo, la creciente diversidad de incentivos amenaza con dividir a la política fiscal y también dañar la disolución de las fronteras en la Unión Europea.

En los últimos años, el número de Estados miembros que han recurrido a diferentes incentivos fiscales en I + D no ha parado de crecer. No hay una respuesta sobre cómo utilizar estos incentivos y, en este sentido, la Comisión ha propuesto varias iniciativas para conciliar la política fiscal y la economía del conocimiento en un marco fiscal coherente:

- Favorecer los grandes proyectos internacionales en I + D.
- Dar oportunidades a las empresas jóvenes e innovadoras.
- Promover la financiación filantrópica de la investigación.
- Simplificación del IVA y su aplicación en la I + D.
- El establecimiento de una definición fiscal común para la I + D.

Existen ya recomendaciones sobre el volumen y la estructura de los impuestos nacionales y las contribuciones a la seguridad social así como una creciente necesidad de coordinación entre los Estados miembros. Los sistemas tributarios tienen que ser estructurados de manera que promuevan el crecimiento económico, la competitividad y el empleo, al mismo tiempo que los ingresos sean suficientes para financiar el gasto en bienestar social.

Dado el objetivo de Europa 2020 de elevar las tasas de empleo, una reducción de la fiscalidad del trabajo podría ser positiva (Comisión Europea, 2011) debido al hecho de que durante las épocas de crisis parece que es cuando los países concentran los recortes de impuestos sobre el trabajo, y se ha observado en varios países que las altas tasas de impuestos sobre el trabajo coinciden con las peores cifras de empleo.

En cuanto a la cooperación administrativa, una resolución del Consejo de 4 de febrero 1975 incluía el intercambio de información entre los Estados miembros utilizando la armonización para combatir el fraude y la evasión fiscal. Se establecieron tres formas de intercambio de información: por petición, automática

para los casos en el marco de los procedimientos de consulta, y espontánea, que tendría efecto en aquellas circunstancias sospechosas que requieran acción.

Aunque los controles de mercado en las fronteras interiores fueron abolidos el 1 de enero de 1993, no todos los obstáculos fiscales para la unificación del mercado fueron eliminados. En un esfuerzo por mejorar la función de la legislación común, se adoptaron nuevas medidas de forma simultánea sobre la cooperación administrativa, el intercambio de información, y el programa Matthaeus-Tax (1993-1997), un programa de formación profesional dirigido a los funcionarios responsables de los sistemas de impuestos indirectos.

La financiación de esta medida se llevo a cabo con el programa Fiscalis, aprobado en 1998 y vigente hasta el 31 de diciembre de 2002. Posteriormente, se amplió entre 2003-2007 y 2007-2013 (actualmente vigente).

Fiscalis tiene dos objetivos: asegurar que los empleados del gobierno adquieran un elevado nivel de conocimiento del Derecho comunitario en el contexto de los impuestos indirectos y garantizar una amplia cooperación, eficaz y eficiente entre los Estados miembros. La Comisión y los Estados miembros podrían crear un sistema de comunicación e intercambio de información, manuales y guías, intercambio de trabajo, así como seminarios y ejercicios sobre el control bilateral y multilateral en el marco jurídico europeo.

La Directiva 1482/2007/CE amplió el desarrollo de este programa al período 2007-2013 con el fin de mejorar el sistema fiscal del mercado interior y reforzar la cooperación a través de la aplicación uniforme de la legislación fiscal en los Estados miembros, la protección de los intereses financieros nacionales y locales, un mejor funcionamiento del mercado interior y una lucha contra el fraude y la competencia desleal.

Por otro lado, la adopción del euro ha intensificado las presiones de la competencia fiscal, debido a la desaparición del riesgo cambiario. Para que la U.E.M. tenga éxito, los Estados miembros no sólo tienen que cumplir con las disciplinas del presupuesto, sino también deben profundizar y fortalecer la coordinación de las políticas económicas, especialmente en el ámbito de la fiscalidad. Las directrices anuales de política económica del Consejo contienen recomendaciones sobre el volumen y estructura de los impuestos nacionales, las contribuciones a la Seguridad Social y la creciente necesidad de coordinación entre los Estados miembros. Los sistemas tributarios tienen que ser estructurados de manera que promuevan el crecimiento económico, la competitividad y el empleo, mientras que al mismo tiempo, los ingresos deben ser suficientes para financiar el gasto en bienestar social. En otra línea, autores como Masson (1996) y Barry (2001) sugieren mayor centralización de los poderes fiscales en la U.E. y un avance en la dirección de la formulación de dicha política fiscal que actúe más eficientemente en la estabilización de las tendencias cíclicas, sin alterar el grado alcanzado de integración económica en la U.E. Este escenario antes que nada implica el fortalecimiento del papel de las normas fiscales en la U.E. a través de una mayor coordinación y control de las políticas de estabilización de los presupuestos que deberían "centralizarse" como una alternativa al federalismo fiscal.

4. CONCLUSIONES

En procesos de integración, un sistema tributario debe reducir las distorsiones fiscales al mínimo, corregir los fallos del mercado y evitar una interacción adversa

entre los sistemas fiscales entre países. Los vínculos entre la política fiscal y otras de la U.E. son cada vez más claros a medida que avanza la integración europea.

La armonización fiscal es una política que se ha desarrollado a lo largo de la historia de la Unión Europea, con etapas claramente marcadas por los problemas que se consideraron básicos en cada momento de la integración. La cuestión es que muchos de los sistemas fiscales actuales se basan en pilares obsoletos, diseñados cuando el mundo estaba dividido y los países se mantenían indiferentes a lo que estaba sucediendo en otros lugares.

En la Unión Europea, donde todos estos factores se acentúan, los impuestos indirectos ya están armonizados hasta cierto punto, pero no hay un consenso sobre si una mayor cooperación es necesaria para eliminar la competencia perjudicial entre los impuestos aplicados por los Estados miembros.

El mercado único ha obligado a intensificar la armonización fiscal en los impuestos directos, evitando las distorsiones generadas por los diferentes tratamientos y tipos aplicados. Los impuestos sobre el capital y el impuesto sobre sociedades necesitan nuevos impulsos que eliminen distorsiones en la asignación de rentas de inversión y la movilidad del capital.

Sin embargo, la política fiscal está profundamente arraigada en la soberanía de los países, de ahí que cuando se trata de manipular impuestos no es fácil llegar a un acuerdo entre países.

En el contexto actual de la Unión Europea la armonización fiscal requiere de una implantación cautelosa, gradual y deseada, una opción poco atractiva para algunos países en la medida en que requiere un mayor control y cooperación entre los gobiernos.

Por otra parte, la crisis económica está demostrando que los países se afanan por modificar sus estructuras tributarias con el fin de apoyar el crecimiento, especialmente cambiando los ingresos fiscales provenientes de impuestos distorsionadores (es decir, impuestos de sociedades y el IRPF) hacia impuestos menos distorsionantes (por ejemplo, el impuesto sobre el consumo y los impuestos indirectos en general). Las políticas fiscales, para mejorar el crecimiento potencial se han convertido en un objetivo en sí, pero también una condición para hacer sostenibles las finanzas públicas.

Reducir el impuesto de sociedades aminora el coste del capital y estimula la acumulación de capital y la inversión en I + D, lo que se traducirá en una mayor productividad y en el crecimiento económico (Chea, 2012). Una estructura fiscal favorable al crecimiento podría ir de la mano de la equidad social si las reformas fiscales están adecuadamente diseñadas.

Por último, los Estados miembros también deben afrontar el reto de mejorar la eficiencia de la recaudación tributaria y una mejor prevención de la evasión de impuestos. La lucha contra la economía sumergida y la evasión fiscal es probable que también mejore de forma sustancial la recaudación de impuestos, todo ello basado en una mayor cooperación en materia tributaria entre los países de la Unión.

BIBLIOGRAFIA

AUERBACH, A. J. (2006). The Future of Capital Income Taxation. *Fiscal Studies*, 27(4), 399-420.

BALDWIN, R. & WYPLOSZ, C. (2003). *The Economic of European Integration*. MacGraw-Hill. London.

- BALDWIN, R. E., & KRUGMAN, P. (2004): Agglomeration, Integration and Tax Harmonisation. *European Economic Review*, 48, 1-23.
- BARRY, F. (2001). Fiscal Policy in EMU, in: E. Pentecost & van Poeck, A. (ed.), *European Monetary Integration*, Edward Elgar, Aldershot.
- CHEA, A.C. (2012). The Global Financial Meltdown of 2008, Sub-Saharan Africa, and the Way Forward for Sustainable Economic Growth and Development. *International Journal of Economics and Finance*, 4(1), 3-13.
- CNOSSEN, S. & SHOUP, C. (1987). Coordination of VAT. In Cnossen S. (edit) *Tax Coordination in the EC*. Kluwert. Deventer.
- CNOSSEN, S. (2004). Reform and Coordination of Corporation Taxes in the European Union: An Alternative Agenda. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 58(4), 134-150.
- DEVEREUX, M. P.; GRIFFITH, R., & KLEMM, A. (2002). Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition. *Economic Policy*, 35, 451-495.
- EGGERT, W. & GENSER, B. (2001). Is Tax Harmonization Useful. *International Tax and Public Finance*, 8(4), 511-527.
- EUROPEAN COMMISSION (2000). Tax Policy in the European Union. [on line] accessed 10 October 2011 http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf>
- EUROPEAN COMMISSION (2011). Focus on the Crisis: The Main Impacts on EU Tax Systems. *Taxation Trends in the European Union*. Brussels.
- FUEST, C. (2008). The European Commission's proposal for a common consolidated corporate tax base. *Oxford Review of Economic Policy* 24(4), 720-739.
- GIOVANNINI, A. (1989). National Tax Systems versus the European Capital Market. *Economic Policy*, 9 (October).
- GROS, D. (1990). Capital Market Liberalization and the Fiscal Treatment of Saving in the European Community. CEPS Working Party Report. Center for European Policy Studies. Brussels.
- JAKSTONYTE, G. & BOGUSLAUSKAS, V. (2010). Graphic Model Regulating the Application of Land Site Taxation Deductions. *Engineering Economics*, 21(3), 238-243.
- JENSEN, J. & TARR, D. (2012). Deep Trade Policy Options for Armenia: The Importance of Trade Facilitation, Services and Standards Liberalization. *Economics*, 6(1), 1-54.

- JONUNG, L., LARCH, M. & FISCHER, J. (2008). 101 proposals to reform the stability and growth pact. Why so many? A survey. *Public Finance and Management*, 8(3), 502-560.
- KIND, H.J., MIDELFART, K.H. & SCHJELDERUP, G. (2005). Corporate Tax Systems, Multinational Enterprises, and Economic Integration. *Journal of International Economics*, Elsevier, 65(2), 507-521.
- MARZINOTTO, B., SAPIR A. & WOLFF G. B. (2011). What Kind of Fiscal Union? Policy Brief 2011/06, Bruegel.
- MASSON, P.R. (1996). Fiscal Dimensions of EMU. *Economic Journal*, 106(437), 996-1004.
- MINTZ, J. (2004). Corporate Tax Harmonization in Europe: It's all about Compliance. *International Tax and Public Finance*, 11(2), 221-234.
- NICODÈME, G. (2007). Corporate Tax Competition and Coordination in the European Union: What do we Know? Where do we Stand? In G. Gregoriou and C. Read (eds), *International Taxation Handbook*, Elsevier. London.
- PORTEBA, J. M. (1994). State Responses to Fiscal Crises: the Effects of Budgetary Institutions and Politics, *Journal of Political Economy*, 102(4), 799-821.
- ROBSON, P. (1987). *The Economic of International Integration*, 3rd Edit. Allen and Unwin. London
- SORENSEN, P.B. (2004). International Tax Coordination: Regionalism versus Globalism. *Journal of Public Economics*, 88, 1187-1214.
- STACIOKAS, R. & VALANCIENE L. (2002). Optimization of Taxation by Reducing Taxes to State and Local Government Budgets. *Engineering Economics*, 30(4), 30-33.
- TSOUKALIS, L (1993). *The New European Economy*. Oxford University Press. Oxford.
- WILSON, J. D. (1999). Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*, 52, 269