

LA POLÍTICA FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA: PRIORIDADES PARA LOS PRÓXIMOS AÑOS

ANDRÉS FERNÁNDEZ MÉNDEZ
Departamento de Economía Aplicada
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Santiago de Compostela

Recibido: 24 de octubre de 2001

Aceptado: 25 de noviembre de 2002

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, la contribución de la política fiscal a la consecución de los objetivos comunitarios ha estado cada vez más vinculada al desarrollo del mercado interior, a la Unión Económica y Monetaria (UEM) y a una mayor integración económica. En el contexto de la introducción del mercado interior, la Comunidad adoptó una importante serie de medidas legislativas en materia del IVA y de los impuestos especiales a principios de los años noventa, lo cual no hacía sino subrayar la ausencia de una política coherente en materia de tributación directa.

En la actualidad, la Comunidad se enfrenta a retos importantes tanto en el interior, donde está completando el mercado interior existente y donde ha realizado la UEM, como en el exterior, donde la UE se prepara a la ampliación y es parte de la economía global.

El Consejo Europeo de Lisboa estableció un objetivo estratégico ambicioso para la UE, a saber “... *convertirse en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social*”. El reciente Consejo de Estocolmo se centró en la consecución de este objetivo. Los sistemas tributarios de los Estados miembros deben favorecer la necesaria reforma del mercado: por sí mismo, esto requiere que la Comunidad sitúe la política fiscal en una nueva perspectiva.

¿Qué tipo de política fiscal de la UE sería compatible con el esfuerzo realizado por los Estados miembros para reformar sus sistemas tributarios o efectivamente apoyaría este esfuerzo? Sin lugar a dudas, esa política tiene que servir de modo prioritario a los intereses de los ciudadanos y de los empresarios que desean acogerse a las cuatro libertades del mercado interior (libre circulación de personas, mercancías y capitales, y libre prestación de servicios). Es imperativo, por lo tanto, que las medidas se centren en la eliminación de obstáculos fiscales de cara al ejercicio de las libertades enumeradas anteriormente. Por otra parte, en tanto en

cuanto se utilicen los regímenes tributarios para el logro de los objetivos de asignación, redistribución y estabilización de recursos, las consecuencias han de estar suficientemente claras para los agentes económicos a quienes van dirigidos. Por ambas razones, los sistemas tributarios han de lograr una mayor simplicidad (así se reducirán, entre otros, los costes de cumplimiento de los obligados tributarios y los de administración). Bajo esta perspectiva, resulta relevante reconocer que, mientras que la competencia fiscal lesiva o perniciosa ha de ser abordada tanto dentro de la UE como a escala internacional –sobre todo en los países del área OCDE–, y que las disposiciones del Tratado de Roma en materia de ayudas estatales deben ser respetadas, podría resultar inevitable un cierto grado de competencia fiscal dentro de la UE, el cual podría contribuir a la consecución de un menor nivel de presión fiscal en el seno de la Comunidad.

En segundo lugar, las iniciativas de la UE en materia fiscal han de garantizar que los sistemas tributarios contribuyan a lograr una mayor eficacia en el funcionamiento de los mercados de mercancías, servicios y capitales, así como a configurar un mercado laboral con un funcionamiento adecuado. Esto es necesario para lograr los objetivos de Lisboa. En términos de política fiscal significa que es necesario centrarse en la supresión de los obstáculos y de las distorsiones fiscales, en la eliminación de las ineficiencias derivadas del funcionamiento de quince sistemas tributarios distintos en el interior de la UE y en la simplificación de los regímenes tributarios para hacerlos más accesibles a los obligados tributarios. Adicionalmente, cabe profundizar más en la adopción de un sistema de recaudación tributaria más eficiente, que permita la compensación de posibles pérdidas de ingresos producidas por la eliminación coordinada de barreras fiscales.

En tercer lugar, la política fiscal de la UE ha de seguir favoreciendo los esfuerzos por reducir los tipos nominales y, al mismo tiempo, ampliar la base impositiva, atenuando de este modo las distorsiones económicas derivadas de la coexistencia de quince regímenes tributarios diferentes en el interior de la UE.

Estos objetivos de la política fiscal de la UE no se pueden alcanzar de forma aislada y su consecución debe ser compatible con el logro de otros objetivos generales de las políticas de la Unión.

2. POLÍTICA FISCAL DE LA UE: OBJETIVOS CONCRETOS PARA LOS PRÓXIMOS AÑOS

A la hora de abordar el debate acerca de cuáles son los instrumentos adecuados para alcanzar los objetivos generales esbozados anteriormente, una de las preguntas suscitadas más frecuentemente es en qué medida es necesaria o deseable la armonización fiscal en la UE.

Resulta obvio destacar que no existe ninguna necesidad de implementar un proceso de armonización generalizada de los sistemas tributarios de los Estados miembros. Siempre que se respeten las normas comunitarias, los Estados miembros

son libres de elegir los regímenes fiscales que consideren más oportunos y conformes a sus preferencias. El nivel de gasto público es igualmente una cuestión de preferencias nacionales mientras se ajuste adecuadamente a los ingresos, de manera que las partidas presupuestarias permanezcan próximas al equilibrio o sean excedentarias. Es esencial remarcar que en numerosos ámbitos fiscales la armonización no es ni necesaria ni deseable, dadas las diferentes características de los sistemas tributarios de los Estados miembros y las diversas preferencias nacionales. Sin embargo, las opciones de los Estados miembros no se producen de forma aislada y deben tenerse en cuenta los aspectos internacionales. Así, por ejemplo, la coordinación fiscal de la UE debería contribuir generalmente a la coherencia de las posiciones de los Estados miembros en foros internacionales como la OCDE.

Por otra parte, debemos señalar que en el ámbito de la imposición indirecta es esencial que exista un elevado grado de armonización. El Tratado de Roma establece de manera específica esta armonización en el artículo 93; ésta es necesaria dado que los impuestos indirectos pueden constituir un obstáculo para la libre circulación de mercancías y para la libre prestación de servicios en el mercado interior, de tal modo que se pueda falsear la competencia. Nos encontramos con el hecho de que se han adoptado un gran número de directivas y de reglamentos en este campo, quedando claramente establecida la estrategia legislativa de la Comisión tanto en lo referente al impuesto sobre el valor añadido como los impuestos ambientales y energéticos.

2.1. IMPUESTOS INDIRECTOS

En opinión de la Comisión, es necesario un alto grado de armonización de los impuestos indirectos, tal y como se dispone en el Tratado de Roma. Para un funcionamiento adecuado del mercado interior son necesarios regímenes de IVA y de impuestos sobre consumos específicos que sean eficientes y que reflejen completamente las necesidades de las empresas y de los consumidores de la UE.

2.1.1. Impuesto sobre el valor añadido

El IVA es la figura impositiva en la que se han producido los mayores avances en términos de armonización fiscal, y esto se debe a las siguientes circunstancias:

- La importancia del IVA respecto de la *libre circulación de mercancías*.
- La aplicación del principio de *no discriminación* inspirado en los artículos 95 y 96 del Tratado de Roma.
- La financiación de la Comunidad en función del sistema de *recursos propios*, sistema en el que el IVA adquiere una gran relevancia.
- La gran diversidad de tratamientos de la imposición sobre el consumo existente entre los Estados miembros de la Comunidad en el momento de su constitución,

lo cual se tradujo en una rápida y eficaz acción de la Comunidad dirigida a la reducción de la diversidad mencionada anteriormente.

- La pretensión de suprimir las fronteras fiscales entre los Estados miembros de la CEE.

El IVA es un impuesto general sobre el consumo, directamente proporcional a los precios de los bienes y servicios, que se percibe de forma fraccionada en cada fase del proceso económico de producción y distribución mediante el sistema de deducciones, lo cual pretende garantizar la neutralidad del impuesto con independencia de la longitud de los circuitos económicos, y representa una gran ventaja frente a otras alternativas como los impuestos en cascada. En el seno de la CE fue implantado por dos directivas de 11 de abril de 1967 relativas a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en materia de impuestos sobre el volumen de ventas (1ª) y a la introducción del IVA en los Estados miembros (2ª).

La necesidad de armonizar esta figura tributaria en el seno de la Comunidad surge años más tarde (concretamente en el año 1970) cuando se prevé destinar como recurso propio un porcentaje de los ingresos por IVA calculado a partir de una base armonizada de forma que, si el tratamiento de las exenciones, los reembolsos a la exportación o la determinación del lugar de prestación de los servicios no eran uniformes, se podrían generar grandes desigualdades en el esfuerzo fiscal de los países miembros. La Sexta Directiva¹ permitió garantizar que este impuesto gravase las mismas transacciones en todos los Estados miembros y contribuyese de esta manera a la supresión de las fronteras fiscales.

Sin embargo, el modelo de gravamen en origen elaborado inicialmente (modelo que se vería complementado con un sistema de compensación que evitase desplazamientos considerables de ingresos entre los diferentes Estados miembros de la Comunidad) no se llevó a la práctica.

En su lugar se llegó a una solución de compromiso que instrumentó un sistema alternativo de carácter transitorio basado en principio en el país de destino. De este modo se aprobó la Directiva del Consejo de 16 de diciembre de 1991 y el modelo de IVA allí diseñado, que aún sigue en vigor.

En el campo del IVA, la Comisión ha trabajado durante mucho tiempo para intentar lograr las mejoras del sistema del IVA que son necesarias para adaptarlo completamente a las necesidades del mercado interior. Sin embargo, en el momento de la supresión de los controles fronterizos (el 1 de enero de 1993), no se había logrado el sistema basado en el origen y, por lo tanto, se escogió un sistema de transición que suponía la tributación en el país de consumo, a los tipos y en las condiciones aplicables en ese país. Este sistema transitorio tiene varios defectos, especialmente porque es complicado, susceptible de fraude y desfasado.

En 1996, la Comisión propuso un programa que se traduciría en una aproximación gradual al sistema definitivo basado en el origen y desde ese momen-

¹ Directiva 77/388/CEE. En materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios, sistema común de IVA. Base imponible uniforme.

to se hicieron varias propuestas en este sentido. Sin embargo, se ha puesto de manifiesto en los últimos años que, a causa de la importancia del IVA en el conjunto de los recursos tributarios, la mayor parte de los Estados miembros son remisos a llegar a un acuerdo sobre propuestas concebidas que traten de llegar al sistema definitivo. En esta fase no están dispuestos a aceptar ninguna otra armonización de tipos y estructuras, o la redistribución de los ingresos tributarios, que exigiría el sistema definitivo, por temor a sufrir pérdidas de recaudación fiscal.

Teniendo siempre presentes estas dificultades, en junio de 2000 la Comisión propuso una nueva estrategia², muy bien acogida por los Estados miembros cuando se presentó en el Consejo. Dicha estrategia se concentra en la promoción de una mejora global en el funcionamiento del sistema actual del IVA que beneficiaría directamente a los contribuyentes de la UE, aunque un sistema definitivo basado en el origen sigue siendo un objetivo comunitario en el largo plazo. La estrategia actual se centra en la simplificación, en la modernización y en la aplicación más uniforme de los acuerdos vigentes, y en una mayor colaboración administrativa. Estas medidas fomentarán las transacciones comerciales legítimas en el mercado interior y prevendrán el fraude.

Aunque los avances en la armonización del IVA han sido muy importantes, como ya hemos señalado, también es cierto que las diferencias aún son considerables. En el año 2000 los niveles impositivos del IVA variaban considerablemente: los tipos normales se sitúan entre el 15% y el 25% (de Luxemburgo y Suecia, respectivamente) y los tipos reducidos entre el 5% y el 12% (del Reino Unido y de Austria, respectivamente). Esta heterogeneidad podría suponer falseamientos de la competencia o desvíos de comercio que, en última instancia, alterarían la consecución del Mercado Único. De hecho, la existencia de quince sistemas diferentes de cumplimiento y control no concuerda ni con el principio de un mercado único ni con la necesidad de que Europa ocupe un lugar competitivo en relación con el resto del mundo.

La Comisión Europea sostiene que la estructura actual de los tipos del IVA no obstaculiza las adquisiciones transfronterizas; sin embargo, se ha comprobado que en algunos casos influye en las decisiones de los consumidores. Este efecto, dependiendo de los productos y de las zonas geográficas, puede llegar a causar impactos regionales significativos en el medio y en el largo plazo.

2.1.2. Impuestos especiales

La armonización de los impuestos especiales se encuentra estrechamente relacionada en cuanto a objetivos, a las dificultades técnicas y a las perspectivas abiertas con la armonización del IVA.

Utilizando la terminología comunitaria, estos impuestos se denominan *accisas*. Se trata de impuestos que gravan productos de gran consumo destinados a usos

² COM (2000) 348.

específicos: labores de tabaco, bebidas alcohólicas, hidrocarburos, etc. El gravamen de estos productos no sólo obedece a razones recaudatorias sino a consideraciones de salud pública, protección del medio ambiente, ahorro de energía... por lo que inciden notablemente en determinadas políticas comunitarias (transportes, energía, salud, medio ambiente) y guardan una estrecha relación con los hábitos culturales de los Estados miembros.

En materia de los impuestos especiales, la tenencia, circulación y supervisión de los productos sujetos a estos impuestos especiales se rigen por regímenes generales definitivos. Éstos se aplican a las bebidas alcohólicas, al tabaco manufacturado y a los hidrocarburos, y permiten que circulen mercancías con la suspensión del impuesto especial y sin controles en las fronteras intracomunitarias. Para estos productos³ han existido tipos mínimos de impuestos desde el año 1992. A pesar de ello, coexisten muchos impuestos especiales diferenciados entre los Estados miembros por encima de estos tipos mínimos, situación que provoca graves obstáculos para los intercambios comerciales de determinadas mercancías.

El régimen común de impuestos sobre consumos específicos entró en vigor el 1 de enero de 1993 como consecuencia de la creación del mercado interior⁴. 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.

◆ Impuestos ambientales y sobre los productos energéticos

En general, los impuestos han demostrado ser un instrumento económico eficiente para abordar problemas ambientales. Constituyen un instrumento crucial para cumplir los compromisos del protocolo de Kioto y tienen el potencial de brindar un estímulo efectivo para que las políticas disocien el consumo de energía del crecimiento económico, mejoren sus pautas de consumo de energía y desarrollen fuentes energéticas renovables, como combustibles biológicos, de acuerdo con lo expuesto en el *Libro Verde* sobre la seguridad del suministro eléctrico en Europa⁵. Actualmente, la tributación de la energía se asienta en tres pilares:

- 1) Los impuestos sobre consumos específicos.
- 2) El impuesto sobre el valor añadido.
- 3) Las exacciones específicas.

³ Directiva 1998/85/CE de 22 de octubre de 1999 por la que se modifica la Directiva 77/38/CEE por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido del IVA sobre los servicios altamente intensivos en mano de obra en su elaboración.

⁴ Con anterioridad a la supresión de las fronteras fiscales, la armonización de los impuestos sobre consumos específicos se limitaba a los dos que gravan las labores del tabaco.

⁵ COM (2000) 769.

Aunque los impuestos especiales sobre los hidrocarburos y el IVA son sistemas comunitarios de imposición, no hay ningún marco aplicable a escala comunitaria para los productos energéticos con excepción de los hidrocarburos.

Los mecanismos actuales, tanto a nivel nacional como comunitario, provocan de esta manera posibles distorsiones en la elección de los consumidores entre las fuentes energéticas o los productos y en las condiciones de competencia. El remedio más eficaz a estas dificultades sería un marco comunitario que facilitase la aproximación de los sistemas fiscales de los Estados miembros.

El giro hacia impuestos medioambientales ha sido sumamente lento hasta el presente. Podría ser muy útil contar con un marco común con tipos diferenciados en función de objetivos ambientales. La Comisión ha solicitado la adopción de la Directiva sobre productos energéticos⁶ en el año 2002. Un marco comunitario acordado para la imposición de productos energéticos podría ayudar a allanar el camino hacia objetivos ambientales más ambiciosos en materia de tributación de la energía en un plazo de dos años tras la adopción de la directiva, con vistas a la plena internalización de los costes externos.

◆ Impuestos sobre el tabaco y el alcohol

En consonancia con el objetivo de asegurar el funcionamiento sin problemas del mercado interior y los objetivos más amplios del Tratado, sería conveniente la elaboración de informes y propuestas referentes a los niveles mínimos de la Comunidad de impuestos sobre consumos específicos sobre el alcohol y el tabaco. Actualmente, los precios y los índices de impuestos sobre consumos específicos para productos del tabaco en la UE varían considerablemente entre los Estados miembros (por ejemplo, el impuesto especial en el Estado miembro que más grava los cigarrillos cuadruplica la cantidad impuesta por el Estado miembro que menos los grava). Las medidas propuestas deberían aumentar la convergencia entre los niveles fiscales de los diversos Estados miembros y restringir el fraude y el contrabando en el mercado interior.

2.2. IMPUESTOS DIRECTOS

Debemos recordar la importancia de la dimensión internacional cuando se trata de desarrollar la política fiscal de la UE, aspecto especialmente importante en la imposición directa debido al considerable impacto que la globalización ha tenido sobre ella. Para que una economía global funcione de manera efectiva es necesaria la adopción de una serie de reglas por parte de los agentes económicos, especialmente de los gobiernos y de las empresas.

Se ha progresado de manera considerable en la identificación de las prácticas fiscales lesivas o perjudiciales y en el establecimiento de plazos para eliminarlas.

⁶ COM (1997) 30.

También se va distinguiendo con mayor claridad qué jurisdicciones extracomunitarias están dispuestas a cooperar dentro del consenso internacional sobre competencia desleal y cuáles no lo están. Resulta conveniente reseñar que en la reunión de los ministros de Economía y Finanzas de la UE (ECOFIN), que tuvo lugar el 1 de diciembre de 1997, se aprobó un código de conducta fiscal que pretende acabar con la competencia en materia empresarial. En el ECOFIN se decidió que los regímenes fiscales “perniciosos”⁷ debían ser suprimidos dos años después de su identificación como tales por los países de la UE, y como máximo en un período de cinco años desde la entrada en vigor de dicho código, el 1 de enero de 1998.

En virtud de dicho código, todos los gobiernos se comprometen a revisar sus disposiciones existentes y prácticas en vigor, así como a no introducir nuevas medidas fiscales que perjudiquen al interés común. Este código se aplicará no sólo en todos los territorios comunitarios sino también en los territorios dependientes o asociados a un país de la UE, como es el caso de Gibraltar. Además, se considerarán las peculiaridades de los regímenes impositivos de las regiones ultraperiféricas, entre las que están las Islas Canarias; asimismo, se tendrá en cuenta la estructura fiscal del Estado español, ya que Navarra y el País Vasco tienen capacidad normativa en este ámbito.

De todos modos, debemos recordar que este acuerdo es un mero compromiso político, no jurídico y, por lo tanto, no cabe la imposición de sanciones a los países que lo incumplan.

En relación con la armonización de la fiscalidad directa tenemos que señalar que se han registrado escasos avances hasta el presente, ya que la legislación vigente regula aspectos muy concretos como, por ejemplo, los relativos a las fusiones, escisiones o dividendos entre empresas matrices y sus filiales. La escasez de directivas en vigor contrasta con los cinco grandes informes existentes (Newmark 1962, Van den Temple 1970, Werner 1971, Ruding 1992 y Monti 1996). Sin embargo, debemos recordar que la preocupación de la Comunidad por este tema ha surgido desde su constitución.

2.2.1. Impuesto sobre sociedades

En el ámbito de la imposición directa, un objetivo importante para la Comisión es el de garantizar que los sistemas de imposición que afectan a las empresas de la UE atiendan a la creciente actividad transfronteriza y a las modernas estructuras organizativas. Para ello, la Comisión está preparando un estudio sobre el impuesto sobre sociedades en la UE. Con ello se persigue el propósito de presentar en breve una comunicación sobre los resultados del estudio y las consiguientes implicaciones en cuanto a política fiscal. Este estudio se realizará en el contexto general de las conclusiones del Consejo Europeo de Viena y en el que se subyará la

⁷ Se entienden por medidas “perniciosas” aquéllas que implican un nivel impositivo considerablemente menor al aplicado normalmente en el Estado miembro de que se trate.

necesidad de luchar contra la competencia fiscal perjudicial o lesiva y se tendrá en cuenta que la cooperación en materia fiscal no persigue tipos impositivos uniformes ni luchar contra la competencia fiscal leal, sino que pretende reducir las permanentes distorsiones existentes en el mercado interior, tratando de estimular el crecimiento económico y potenciar la competitividad internacional de la Comunidad, evitando las posibles pérdidas excesivas que se puedan producir en los ingresos fiscales comunitarios y tratando de implantar estructuras impositivas más favorables para el empleo.

El estudio antes mencionado analizará las diferencias existentes en los niveles efectivos del impuesto sobre sociedades en los Estados miembros de la UE, prestando atención a la influencia de las bases impositivas de las empresas sobre los niveles efectivos de fiscalidad. Además, el estudio identificará las principales disposiciones fiscales que podrían obstaculizar la actividad económica transfronteriza en el Mercado Único.

La armonización del impuesto sobre sociedades es necesaria en la medida en que las diferencias en los regímenes fiscales aplicables a las actividades societarias, a los dividendos e intereses y a los residentes y no residentes afectan a la localización de las empresas, a las relaciones entre matrices y filiales y a la libre circulación de personas y capitales, así como a la prestación de servicios. Sin embargo, ante la ausencia de referencias expresas a la armonización de la fiscalidad directa en el Tratado de Roma, la armonización de la imposición societaria ha sido fruto o bien de respuestas parciales a problemas concretos de doble imposición o de actividad económica transfronteriza, o bien del proceso de competencia fiscal implementado por parte de los Estados miembros de la Unión Europea, proceso que ha generado una discriminación de la carga fiscal relativa sobre el capital y un notable incremento de la carga que soporta el trabajo, lo cual ha afectado de manera negativa al nivel de empleo. Por eso, la Comisión ha realizado varios informes en los que instaba a los Estados miembros a trabajar por la consecución de sistemas fiscales y de protección social que redujesen las cargas fiscales sobre el trabajo favoreciendo así la creación de empleo.

Siguiendo un plano cronológico, debemos reseñar que el interés de la Comisión Europea por la armonización fiscal directa surge poco después de la firma del Tratado de Roma, aunque el avance de las propuestas de armonización ha sido sumamente lento hasta el presente.

En el año 1963, ve la luz el informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE sobre armonización fiscal, más conocido como “Informe Neumark” (Neumark, 1963), que se ha convertido en el primer trabajo clásico en la materia. Dicho informe ha suscitado el debate sobre la doble imposición de dividendos y la integración de la imposición personal y societaria, lanzando la propuesta del “sistema de doble tipo”.

En el año 1966 se publica el polémico “Informe Segré” (Segré, 1966) sobre el desarrollo del mercado europeo de capitales. Este informe insiste en la necesidad de que los impuestos sobre sociedades de los países miembros de la Comunidad

sean de estructura muy similar, para no obstaculizar los movimientos de capital, aunque no se pronuncia por un sistema de integración concreto entre los impuestos de la renta y de sociedades.

Un nuevo hito en el debate se produce con la publicación del denominado “Informe Van den Temple” (Van den Temple, 1970), elaborado entre los años 1968 y 1970, en el que destacan entre sus conclusiones la negativa a la integración sobre sociedades, proponiendo un sistema clásico de doble imposición íntegra de dividendos y amparándose en su sencillez y en su capacidad de adaptación al principio de no discriminación internacional en el gravamen de las sociedades.

Esta propuesta, aceptada temporalmente por la Comisión, sería rechazada más tarde debido a que vulneraba el principio de neutralidad y a las necesidades de ampliación del mercado europeo de capitales.

En respuesta a las recomendaciones del Informe Van den Temple se presenta el Informe Burke, que refleja las preocupaciones de la Comisión sobre la armonización societaria. Sus ideas han sido escasamente desarrolladas.

En noviembre de 1975 se produce el primer pronunciamiento oficial de la Comisión de las Comunidades Europeas relativo a la armonización de la imposición sobre sociedades, mediante una propuesta de directiva que, con algunas variantes, podía haberse convertido en la primera medida legislativa aprobada por el Consejo en relación con el gravamen societario.

A principios de los años noventa aparece el Informe Ruding (1992). El comité de expertos presididos por Onno Ruding recomienda fijar un tipo mínimo y uno máximo para el impuesto sobre sociedades, así como normas comunes para determinar la base imponible o, por lo menos, una armonización mínima de bases imponibles, y también fomentar la transparencia en los incentivos para atraer la inversión, etc. Sin embargo, el comité no consideró oportuno el impuesto sobre sociedades único para todos los países.

El informe Ruding ha suscitado un interesante debate en el seno de la comunidad científica, debate en el que han participado numerosos autores y, por supuesto, la Comisión y el Parlamento europeos. Este debate se ha traducido en la adopción de escasas medidas en el seno de la Comunidad europea, pero ha vuelto a cobrar relativa intensidad tras el nacimiento de la moneda única el 1 de enero de 1999.

2.2.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Debemos señalar que en el ámbito de la imposición directa la prioridad de la UE es la armonización del impuesto sobre sociedades. Esa prioridad se explica debido a que tradicionalmente la Comisión Europea ha considerado (y considera) que las diferencias fiscales existentes en la imposición personal no suponen un gran problema en la medida en que no incidían negativamente en las condiciones de libre competencia entre los Estados miembros de la Comunidad. La Comisión

considera que se deben introducir medidas armonizadoras para determinados aspectos concretos de la estructura de los impuestos personales⁸, pero no se pretende su armonización íntegra porque sostiene que estos impuestos son instrumentos nacionales de política económica y social.

Los impuestos sobre la renta de las personas físicas son en su totalidad competencia exclusiva de los Estados miembros, y sólo es encasaría una coordinación en el ámbito de la UE para evitar la discriminación transfronteriza o los obstáculos al ejercicio de las cuatro libertades. En particular, la coordinación de los impuestos sobre la renta puede ser necesaria para evitar la doble imposición o la no imposición involuntaria en situaciones transfronterizas, o para luchar contra la evasión internacional de impuestos. La propuesta de directiva de la Comisión para garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses dentro de la Comunidad⁹ es, probablemente, el mejor ejemplo de esto último.

En el ámbito de este impuesto debemos señalar que cabe hablar de un cierto avance en el proceso armonizador por dos vías:

- 1) La convergencia espontánea de las legislaciones de los Estados miembros de la Unión Europea. Bajo esta perspectiva pueden percibirse ciertas tendencias generalizadas de reforma de los diferentes elementos estructurales de esta figura tributaria: la extensión de la base imponible, la reducción de los tramos de la tarifa del impuesto, la disminución de los tipos marginales máximos, etc.
- 2) La trascendencia que, en última instancia, tienen las normativas aprobadas en el impuesto sobre sociedades.

3. CONCLUSIONES

Si la Unión Europea quiere afrontar los retos de la globalización y alcanzar los objetivos establecidos en el tratado y en recientes consejos europeos, no puede permitir que se mantengan los problemas y los obstáculos existentes en el seno de la Comunidad. Las instituciones comunitarias, respetando plenamente el principio de subsidiariedad, pero también las exigencias del mercado interior, deben intentar proseguir de manera más enérgica las vías de coordinación entre los distintos Estados miembros en materia de política fiscal.

En la imposición indirecta, la posibilidad de una cooperación reforzada podría servir de cómo instrumento para lograr avances en la fiscalidad del medio ambiente y de la energía.

En la imposición directa, la cooperación entre los diferentes Estados miembros de la Unión Europea se ha organizado básicamente en la adopción de convenios

⁸ Las medidas armonizadoras propuestas por la Comisión Europea aparecen en la Recomendación 94/79/CE y únicamente constituyen un programa de mínimos cuyo cumplimiento no es obligatorio.

⁹ COM (1998) 295.

bilaterales. La cooperación reforzada podría ser utilizada de tal modo que los beneficios obtenidos por los participantes actuasen como incentivo para que los países no partícipes se interesasen por participar.

Por otra parte, cabe subrayar que la regla de la unanimidad que rige la adopción de decisiones en materia fiscal supone un importante obstáculo (el cual se verá acrecentado tras la ampliación de la Unión Europea) a los avances en este ámbito, de tal modo que la Comisión debería asumir una nueva regla que se basase en la adopción de medidas de carácter fiscal por mayoría cualificada. Las posibilidades introducidas por el Tratado de Ámsterdam (desarrolladas por el Tratado de Niza) para implantar una mayor cooperación entre subgrupos de Estados miembros que comparten una misma posición podrían ser utilizadas en determinadas áreas de la política fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBI, E. (1999): “Globalización y armonización (o coordinación) fiscal en la UE”, *VI Congreso Nacional de Economía*. Alicante.
- ALBILLOS, M. (2000): “El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas: una alternativa viable a la armonización fiscal”, *Revista de Estudios Europeos*, núm. 24, pp. 73-86.
- ALEMANY, L. (1997): “La armonización de la fiscalidad en la Unión Europea. Perspectivas ante la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria”, *Hacienda Pública Española*, (Monográfico sobre *Armonización fiscal en la Unión Europea*), pp. 159-175.
- BAYONA, J. (1997): “Avances en la armonización fiscal ante la implantación de la moneda única: propuesta de adopción de un código de conducta en el ámbito de la fiscalidad empresarial”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, (diciembre), pp. 49-53.
- BRANDT, S.; LÓPEZ, M. (1994): “La armonización fiscal indirecta en Europa: un panorama desde el análisis económico”, *Hacienda Pública Española*, núm. 2.
- CALLE, R. (1997): “Balance y perspectivas de la armonización fiscal en la Unión Europea”, *Hacienda Pública Española*, (Monográfico sobre *Armonización fiscal en la Unión Europea*), pp. 125-149.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1980): “Report on the Scope for Convergence of Tax Systems in the Community”, *Bulletin of the EEC*, supl. 1.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1998): *Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios*.
- CORONA, J.F. (1989): *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*. Barcelona: Ariel.
- CEE, CONSEJO (1992): Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.
- FUENTES, E. (1986): *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*. Madrid: I.R. García Blanco.
- IZQUIERDO, G. (1997): *El futuro de la tributación del capital en Europa*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.
- NEUMARK, F. (1963): *Report of the Fiscal and Financial Committee in the E.E.C. on Tax Harmonisation*. Amsterdam.

- RUDING, O. (1992): *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*. Luxembourg: Commission of the European Communities.
- SEGRÉ (1966): *Le développement d'un marché européen des capitaux*. Bruselas: Comisión de las Comunidades Europeas.
- SINN, H.W. (1990): "Tax Harmonization and Tax Competition in Europe", *European Economic Review*, pp. 2-3.
- TANZI, V. (1996): *Globalization, Tax Competition and the Future of the Tax Systems*. (Working Paper, 96/141). International Monetary Found.
- TEMPLE, A.J. VAN DEN (1970): *Corporation Tax and Individual Tax in the European Communities*. Bruselas: Comisión de las Comunidades Europeas.
- VILLAR, M. (1997): "Integración económica y fiscalidad", *Comunidad Europea Aranzadi*, núm. 12, (diciembre), pp. 37-49.