



UNIVERSIDAD DE JAÉN

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LA UNIÓN FISCAL EUROPEA

Alumno: JAVIER FERNÁNDEZ REDONDO

Enero, 2017

RESUMEN

El presente trabajo trata de abordar la todavía inalcanzada Unión Fiscal Europea poniendo de manifiesto la disparidad de regímenes fiscales existente en la actualidad a nivel comunitario de los tres principales impuestos (de sociedades, sobre ingresos personales y de consumo). Asimismo, se realiza una visión general del proceso que se ha llevado a cabo hasta la fecha en la integración fiscal y los avances que se han logrado, ofreciendo soluciones posibles a realizar en un futuro próximo y mostrando la dificultad para conseguir progresar en este ámbito. En definitiva, se lleva a cabo una exposición del concepto de Unión Fiscal y lo que ha supuesto su omisión en el marco de la Unión Económica y Monetaria para llegar a deducir su clara necesidad a raíz sobre todo de la crisis de 2008.

ABSTRACT

This paper seeks to address the still unreached European Fiscal Union highlighting the disparity today in terms of tax systems at Community level of the three main taxes (corporate tax, income tax and consumption tax). I also conducted an overview of the process that has been carried out to date in fiscal integration and the progress that has been made, offering possible solutions to make in the near future and showing the problems in terms of difficulty in achieving progress in this regard. In short, it is held an exhibition of the concept of Fiscal Union and what that has meant its failure in the context of Economic and Monetary Union to deduce their need following the 2008 crisis.

PALABRAS CLAVE

Unión Fiscal, integración fiscal, armonización fiscal, proceso armonizador europeo, distorsión fiscal, disparidad fiscal.

KEY WORDS

Fiscal Union, fiscal integration, tax harmonization, European harmonization process, tax distortion, tax disparity.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
CAPÍTULO 1: UNIÓN FISCAL. CONCEPTO.	6
1.1. CONCEPTO DE UNIÓN FISCAL EUROPEA. DISTINCIÓN CON ARMONIZACIÓN Y COMPETENCIA FISCAL.	6
1.2. VENTAJAS E INCONVENIENTES.....	8
CAPÍTULO 2: REGÍMENES FISCALES EN EUROPA.	11
2.1. IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO (VTA o IVA).	12
2.2. IMPUESTO DE SOCIEDADES (IS)	16
2.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL (IRP o IRPF).....	21
CAPÍTULO 3: HACIA LA UNIÓN FISCAL. SITUACIÓN ACTUAL. SOLUCIONES.	27
3.1. REGULACIÓN ACTUAL DE LA FISCALIDAD EN EUROPA. DISTORSIÓN FISCAL.	27
3.2. PROCESO DE UNIÓN FISCAL EUROPEA.....	30
3.2.1. Estrategias y vías para la armonización fiscal.	30
3.2.2. Pasos hacia la Unión Fiscal.....	33
3.3. UNIÓN FISCAL VS FEDERALISMO FISCAL: POSIBLES SOLUCIONES	45
3.3.1. Federalismo Fiscal como solución.....	45
3.3.2. Otras soluciones de futuro.....	47
CONCLUSIONES.....	51
BIBLIOGRAFÍA.....	54

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo está enfocado en la conveniencia de la consecución de una Unión Fiscal Europea (UF) que complemente a la actual Unión Económica y Monetaria (UEM) y que dote de sentido a la misma. El tema suscita un interés especial que tiene su raíz en los estudios de grado en la Universidad de Jaén en la Doble Titulación de Derecho y Administración y Dirección de Empresas en la que se puede obtener una visión general acerca del sistema impositivo europeo, tanto desde la perspectiva legal como económica y financiera. Es en esa doble perspectiva donde se encuentran motivos suficientes para entender la necesidad inexcusable de alcanzar, en la actual Unión Europea (UE) de los 28, una integración fiscal plena en la que pueda existir un sistema redistributivo de la riqueza y en la que las desigualdades sociales existentes en lo que ha sido y es la cuna del estado de bienestar a nivel mundial, son cada vez más acentuadas.

Ese estado de bienestar es un logro que sin duda se vería facilitado y reforzado por la existencia de la citada integración. A día de hoy parece más necesario que nunca el refuerzo en este sentido que supondría un avance hacia una Unión Europea íntegra y consistente; una Unión Europea más similar a unos “Estados Unidos de Europa”, en la que se descarte de una vez por todas el movimiento euroescéptico que tanto daño ocasiona y que no se llega a comprender por parte de los que entienden que la unidad conlleva muchas más ventajas que inconvenientes, entre otros motivos, por haber nacido y crecido en esa filosofía.

Es indudable que, como se verá a lo largo del trabajo, este proceso integrador ha generado, genera y seguirá generando importantes reticencias, por parte de ciertas corrientes, que lastran un avance que pudiera ser más contundente y eficaz. Sin embargo, es necesario realizar y aunar esfuerzos para poder superarlas y conseguir avanzar en la senda de la integración.

En este trabajo se intenta ofrecer una visión global de la Unión Fiscal, tratando de diferenciar en un primer capítulo su concepto con otros que pueden resultar similares como armonización fiscal, o contrapuestos, como competencia fiscal así como marcando las diferencias y las ventajas e inconvenientes que tiene cada sistema.

Dentro de la visión global de la Unión Fiscal, se hace necesario exponer cuál es la situación actual de los sistemas fiscales nacionales. Para ello, se aborda la comparativa por países en el segundo capítulo de este trabajo centrándose, con el fin de no resultar exhaustivo, en los tres principales impuestos a nivel europeo: sobre el consumo, sobre las ganancias personales y sobre los beneficios empresariales; el estudio se centra en estos tres tributos porque representan por sí solos alrededor del 20% del PIB en ingresos totales de media en la Unión

Europea y, además, porque son los tres impuestos que representan el cumplimiento de las tres libertades básicas con las que se constituyó la UE: libre circulación de mercancías (impuestos sobre el consumo), libertad de establecimiento (fiscalidad sobre ganancias empresariales) y libre circulación de capitales (fiscalidad del ahorro) . Por tanto, en este capítulo puede vislumbrarse la gran disparidad existente en la actualidad entre los 28 Estados miembros (EEMM).

Más adelante, en un tercer capítulo, se aborda la actual regulación fiscal y la generación de distorsiones fiscales y la cabida que tendría la integración fiscal en el actual marco normativo europeo, así como los distintos avances que se han realizado a lo largo del proceso de formación de la actual Unión Europea en el camino hacia la integración fiscal, intentando dar una perspectiva global acerca de la gran complejidad normativa que ha supuesto este proceso. Este capítulo tercero termina ofreciendo posibles líneas de actuación para el futuro de la Unión Fiscal, tratando de traer a colación sistemas actuales en el mundo como el Federalismo Fiscal.

Para finalizar el estudio, se dedican unas páginas a resaltar las conclusiones a las que ha llevado la investigación sobre el tema y las percepciones sobre las posibilidades de futuro que se han podido deducir.

En definitiva, el objetivo de este trabajo no es otro que mostrar una visión genérica de la Unión Fiscal en el marco de la actual Unión Europea, intentando poner de manifiesto la gran disparidad existente entre los regímenes fiscales así como la necesidad de alcanzar una integración fiscal plena y eficiente.

Para la realización de este estudio, se han visitado distintas bibliotecas tanto a nivel físico como telemático y acudido a diversas bases de datos con el fin de recabar libros, capítulos y artículos en revistas así como documentos oficiales, tales como: Biblioteca virtual de la UJA, Aranzadi, Scielo, ProQuest, QMemento, UNED, CSIC, CEPC, Google Académico, Red Iberoamericana de Innovación y Conocimiento Científico, Nautis Fiscal, Accounting & Tax, Eurostat data base, Web of Science (inglés) o Scopus (inglés), entre otras. En ellas he realizado una búsqueda de palabras tales como: european policy taxes, Unión Fiscal Europea, fiscalidad europea, Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, Europa, diferencias impositivas europeas, Federalismo Fiscal, cooperación fiscal europea, coordinación fiscal europea, tax system, entre muchas otras.

CAPÍTULO 1: UNIÓN FISCAL. CONCEPTO.

1.1. CONCEPTO DE UNIÓN FISCAL EUROPEA. DISTINCIÓN CON ARMONIZACIÓN Y COMPETENCIA FISCAL.

Es necesario para aclarar el concepto de Unión Fiscal, comenzar por el de armonización fiscal europea. La armonización fiscal consiste en la alineación de los sistemas fiscales de los países que conforman la Unión Europea con el fin de adecuarlos a las metas comunes del Mercado Único Europeo. De esta manera se consigue que desaparezcan los posibles impedimentos a la libertad de circulación de bienes, personas y capitales, mejorando la competitividad así como la desaparición de barreras arancelarias y de las llamadas “distorsiones fiscales” a las que se hará mención más adelante (Lasarte, J. y Adame, F., 2010).

En palabras de Karmakar, K. y Martínez Vázquez, J., (2014): “La armonización fiscal es el conjunto de normas (tales como las bases imponibles uniformes, los tipos mínimos o la introducción de tipos impositivos uniformes) que se adoptan de forma coordinada con el fin de intentar reducir o eliminar los efectos de la competencia fiscal. Además de un acuerdo sobre las bases imponibles o sobre los tipos impositivos, la armonización fiscal en su versión más extrema puede implicar la cesión de los poderes independientes de fijación de los impuestos a una autoridad supranacional” (p. 87). Esta “versión extrema” de la armonización fiscal tiene gran similitud con el concepto de Unión Fiscal, como se verá a continuación.

En un concepto algo más ambicioso, el Informe Neumark (Neumark, I., 1962), entiende la armonización fiscal como el conjunto de medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos públicos parecidos a los que existiría en una economía unificada; concretamente, se extrae de este informe que la principal meta de la armonización es aumentar la competitividad a través del crecimiento e integración simultáneo de los Estados miembros. De manera que no sería un problema de la estructura tributaria existente sino de los efectos que esta pudiera tener en el proceso de integración.

Otra definición que se puede extraer de la literatura es la que dan Aparicio Pérez, A., Álvarez García, S y Arizaga Junquera, M.C., (2000), entendiendo por armonización fiscal el proceso dirigido hacia el establecimiento de un modelo fiscal sin llegar a significar una uniformidad artificial, relacionando en gran medida el grado de integración fiscal con el de homogeneidad económica en la Unión.

Una vez dejado claro este concepto en sus acepciones más o menos amplias, es necesario distinguirlo del de Unión Fiscal mencionada anteriormente, aunque son términos que pueden tender a la confusión salvo por el matiz de la soberanía. Así, incluso algunos autores llegan a

confundirlos, como Dosser, D., (1967), que entiende que la armonización de impuestos es una parte de la armonización fiscal y que, cuando se consigue la primera a partir de un acuerdo entre Estados, estaríamos ante una “Unión Fiscal”.

Siguiendo a Shibata, H., (1967), se entiende por Unión Fiscal el acuerdo internacional entre un grupo de países referente a los impuestos internos, por el que países participantes convienen poner en marcha acciones simultáneas con respecto a una reorientación de la discriminación geográfica prescrita en su estructura fiscal interna.

En definitiva, se extrae que la integración fiscal es uno de los elementos básicos para el logro de una Unión Fiscal Europea que, a su vez, depende del grado de integración económica que existe entre los países miembros de la UE. Así lo entiende también Tejerizo López, J.M., (2015) en su concepto de Unión Fiscal, entendida como el proceso lento pero continuo en el que se unifican los regímenes jurídicos de los ingresos públicos y, más específicamente, de los tributos.

Por tanto, ambas figuras (Unión y armonización fiscal) deben distinguirse por el hecho de que la primera supone renunciar a gran parte de la soberanía y el control sobre la política fiscal del país individualmente considerado, mientras que la segunda no conlleva en ningún caso el abandono de la competencia fiscal en post de un ente supranacional o algún organismo europeo de control único de dicha competencia (Alonso González, L.M., Corona Ramón, J.F. y Valera Tabueña, F., 1997).

Por otra parte, para distinguir, a su vez, la Unión Fiscal con otra figura tributaria como es la competencia fiscal, es necesario hacer hincapié en primer lugar en la definición de esta, si bien en este caso, la distinción se hace mucho más palpable.

Por competencia fiscal puede entenderse la elección, de dos o más países, de sus políticas fiscales (concretamente, de los tipos impositivos aplicables a bases imponibles móviles) de manera independiente o no cooperativa, hecho este que afecta a la cuantía de las bases imponibles (móviles) sobre las que tienen acceso cada uno de ellos (Wilson, J.D., 1999; Wilson, J.D. y Wildasin, D.E., 2004; Rohac, D., 2006). En este sentido, se produce como resultado la retirada de inversión de jurisdicciones con impuestos más altos para trasladarse a otras con impuestos más bajos (Karmakar, K., et al., 2014).

La principal diferencia entre Unión y competencia fiscal se deriva, por tanto, del propio concepto y se encuentra en los resultados que producen una y otra. La competencia es el estado natural de las cosas y no requiere ninguna medida, es decir, evitando en todo momento la cesión de cualquier tipo de potestad fiscal, mientras que la Unión requiere esfuerzos importantes de cooperación y coordinación en su comienzo de constitución y una cesión de

competencias en el fin de este proceso. Por ello, esta última (la Unión) es mucho más difícil de conseguir en el sentido del esfuerzo requerido para ello.

1.2. VENTAJAS E INCONVENIENTES.

En lo relativo a las ventajas e inconvenientes que pueden derivarse de cada modelo fiscal, cabe mencionar el hecho de que los que sirven como argumentos a favor de uno, pueden ser utilizados, a su vez, en contra de otro.

El principal argumento en contra de la competencia fiscal se fundamenta en la continua bajada de la presión fiscal sobre las poblaciones de los países como consecuencia de la búsqueda de inversión extranjera que será mayor en tanto en cuanto dicha presión sea inferior para sus intereses de maximización de beneficios (Ullah, S. y Niazi, K., 2016). Esta situación se traduciría en una disminución de los ingresos del país y, por tanto, un empeoramiento del nivel de vida de sus habitantes en cuanto a prestaciones sociales se refiere. Todo ello desde la visión global de la economía y de alta movilidad de capitales actual, “*ceteris paribus*”. Normalmente, estos países optarán por compensar esta bajada de ingresos con aumentos en la carga fiscal al trabajo, lo que puede generar más desempleo (Rubio Guerrero, J.J. y Barruso Castillo, B., 2002). En consecuencia, esto podría reducir el atractivo del resto de países para el capital y se concentraría en zonas en las que se actuara de la forma descrita.

Además, también pueden aparecer externalidades negativas en la competencia fiscal sobre impuesto de consumo: en estos casos la población del país que aumente estos tipos impositivos, se trasladará al país vecino si el coste de transporte no supera el del impuesto. Para combatirlo, pueden ponerse ajustes transfronterizos, es decir, gravando las importaciones y descontándolas de las exportaciones. En este mismo sentido, esa situación podría llegar a impedir ese traslado de capitales o mercancías (uno de los pilares de la UE) por incrementarse demasiado la factura final debido a la heterogeneidad fiscal en Europa a través de tres niveles: tasas, base imponible o doble imposición (Karmakar, K. et al, 2014).

En cambio, existen autores como Bucovetsky, S. (1991) y Wilson, J.D. (1991), que no perciben inconvenientes en la competencia fiscal y contrarrestan los ya mencionados; entre otros motivos, defienden que la competencia fiscal funciona puesto que los Estados miembros no son idénticos en su regulación, sino que se distinguen por sus recursos, tamaño o preocupación por el gasto público, de manera que los que menor tamaño tienen, pueden permitirse realizar mayores bajadas impositivas y ser más atractivos para el capital exterior, compensando así su escaso potencial económico. Además, desprecian una Unión Fiscal al

argumentar la disparidad existente insalvable entre modelos tributarios muy distintos, por ejemplo, el de los países nórdicos en los que se separan las rentas del capital y del trabajo, como se verá en un capítulo posterior.

Por su parte, como argumentos a favor de una armonización fiscal tendente hacia la UF, se encuentran la necesidad de implantar ciertos mecanismos de coordinación mínimos ante las externalidades negativas que pudiera ocasionar la competencia fiscal, hablando algunos autores incluso de la creación de una autoridad supranacional tributaria (Wildasin, D.E., 1989), que controle estas desviaciones puesto que en el sistema de competencia se tenderá a la aparición de paraísos fiscales en las regiones más pequeñas. En este mismo sentido, otros autores (Karmakar, K., et al. 2014) apoyan la conveniencia de la creación de una institución supranacional para solventar las externalidades que suponen las políticas fiscales llevadas a cabo en el seno de cada país individualmente y que los gobiernos nacionales no tienen en cuenta a la hora de ponerlas en marcha. Esto se solucionaría con esa institución común, que lograra que las actuaciones fueran más eficaces. Todo ello se ve reforzado por la gran similitud de las crisis soportadas por gran parte de los países europeos, lo que ayudaría a su creación.

Respecto a los inconvenientes de la armonización, cabe mencionar que, inevitablemente, conllevaría un proceso bastante complejo en el que, sobre todo, habría que implantar mecanismos de auditoría o control a los países en el caso de que incumplieran las normas; apareciendo posibles problemas de información para evitar sanciones así como la aparición de reticencias morales.

Igualmente, algunos autores entienden, que, en ciertos casos, ante coordinaciones de tipos impositivos entre jurisdicciones con un tamaño muy desproporcionado, la igualación sobre tipos impositivos ocasionaría perjuicios a la jurisdicción más pequeña (Wilson, J.D., 1991).

Por otro lado, y en la línea de puntos reticentes, en este caso ante una Unión Fiscal plena, se encuentra la potestad legislativa estatal como estandarte de una soberanía nacional que se quiere seguir manteniendo por ciertas corrientes europeas actuales ante la que consideran gran pérdida hasta la fecha de soberanía en otros aspectos tales como la Unión Monetaria, política monetaria y tipos de cambio. Así, no es bien recibida la pérdida de la potestad fiscal por una parte de la actual UE en la que se defiende que, debido a la pérdida de autonomía ya realizada por parte de los Estados miembros ante la política monetaria común, los países deben recurrir para estabilizarse a la política fiscal por lo que su armonización, restaría flexibilidad a la hora de actuar ante los ciclos económicos (Lasarte, J., et al. 2010).

Asimismo, la existencia de la Unión Monetaria y del euro como moneda única, en relación con la falta de creación de la Unión Fiscal, crea una serie de consecuencias:

- El beneficio de países que pudieran incurrir en deudas y/o déficits fiscales altos de otros países que estuvieran en una mejor situación fiscal y que les financiarían en euros al no tener riesgos de tipo de cambio por el hecho de pertenecer a la Unión Monetaria. Como consecuencia, se hace necesario disponer de una autoridad fiscal única para establecer la disciplina fiscal a todos los miembros que sea necesaria (Dehesa de la, G., 2014).
- Con la UF, podrían disminuirse los efectos de los choques asimétricos o crisis comunitarias, con una política fiscal unitaria puesto que, con un ministerio, una institución o autoridad del tesoro o de hacienda únicas o un presupuesto común o fondo europeo, ayudaría a estos EEMM más afectados por esas disparidades. De esta manera, ante mercados fragmentados, el hecho de conseguir una UF más intensa, podría reducir considerablemente la posibilidad de aparición de shocks macroeconómicos y crisis subnacionales (Guerguil, M., 2014).
- El actual estado de la UEM, favorece la competencia fiscal descrita anteriormente, pues existe la libertad de movimiento de capitales, personas y mercancías, lo que incentiva por sí sola la lucha de los países individualmente para conseguir disminuir al máximo posible sus tipos con el fin de atraer inversión a su país (Cuenca García, E., Navarro Pabsdorf, M., Mihi Ramírez, A. y Barrilao, P.E., 2012), siendo esta, entre otras, una de las causas de que la UE tenga la menor tasa impositiva media regional desde el año 2000 (Kumar, M., y Quin, Q., 2012).
- De acuerdo con Marzinotto, B., Sapir, A. y Wolff, G.B., (2011), la UEM nunca va a tener el éxito para el que se creó si no se consigue una mayor coordinación a nivel fiscal. Los países no solo deben cumplir los presupuestos sino que deben profundizar en la coordinación de políticas económicas y fiscales pues, si se endeudan demasiado, pueden poner en peligro, y de hecho lo hacen, el crecimiento de algunos países y la estabilidad de la eurozona.

Por tanto, una Unión Monetaria más eficiente se conseguiría con esa institución supranacional que auxilie en caso de necesidad y controle las distorsiones fiscales ocasionadas en el seno de la UE.

Sin embargo, esta institución es de muy difícil implantación en la actual UE al existir preceptos en el Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) tales como el art. 113 y el 115

que exigen unanimidad de todos los EEMM para armonizar disposiciones en materia fiscal, habiendo hasta ahora vetos en su intento de implantación, como se comentará más adelante. Esto se ha debido principalmente a la existencia de países que saldrían más beneficiados con la no-integración ni cooperación que con la cooperación ya que individualmente podrán realizar estrategias competitivas a través de una muy baja fiscalidad e intercambio de información, lo que les produciría ventajas respecto del resto de países europeos que no siguieran este tipo de estrategias para atraer inversión (Lasarte, J., et al. 2010). En este sentido, supuso un punto de inflexión la entrada en 2004 de 10 nuevos miembros a la UE-15 (pasando a UE-25) que no tenían una cultura tan integradora como la que ya estaba arraigada entre los miembros antiguos desde 1957. Esto conlleva que los nuevos países hayan sido reticentes a distintos avances propuestos para la integración fiscal (Ullah, S., et al. 2016).

Además, relacionando más concretamente la armonización con la Unión Fiscal, cabe decantarse por la preferencia de esta última ante la probable falta de coherencia entre los complejos y múltiples acuerdos supranacionales y sistemas implantados en cada Estado miembro en la actualidad para conseguir la disciplina fiscal impuesta desde esos niveles. Con la mencionada Unión Fiscal podrían contrarrestarse estos inconvenientes gracias a la mayor simplicidad de los acuerdos por ser adoptados por un único organismo supranacional. Sin embargo, se requeriría la siempre esperada voluntad política hasta ahora muy dispar.

CAPÍTULO 2: REGÍMENES FISCALES EN EUROPA.

Antes de abordar con más detenimiento cada uno de los tres principales impuestos comparativamente, es necesario remarcar una importante idea: la Unión Europea se constituye en la actualidad por 28 EEMM, cada uno de los cuales dispone, como se expone en este trabajo, de plena autonomía y soberanía respecto de la política fiscal que llevan a cabo individualmente. Existe por ello una gran heterogeneidad en los tipos impositivos, bases imponibles y tipos de gravamen, lo que supone un obstáculo casi insalvable para la constitución de la Unión Fiscal necesaria para completar una Unión Monetaria ya en marcha. De esta forma, como se verá en un capítulo posterior, la Unión Europea (o al menos una parte de ella) ha intentado, infructuosamente, desde sus inicios conseguir una armonización fiscal que sienta las bases para la futura y pretendida Unión Fiscal, con todos los inconvenientes que han ido apareciendo y aparecerán inevitablemente en el futuro.

La estructura fiscal con la que cuentan los países en la Unión Europea supone unos ingresos fiscales que provienen principalmente, aunque sin mucha diferencia, de los impuestos indirectos (alrededor del 35%), más que de los directos (sobre el 34%) y las contribuciones sociales (en torno al 33%). Siendo, además, la población de la eurozona la que más presión fiscal soportan mundialmente (alrededor del 40%), algo más que la media de la Unión (sobre el 39%) y bastante superior al que soportan otras zonas del mundo como EEUU, al que superan en 10 puntos o a Japón, en 5 puntos (Ruiz-Huerta, J. y Garcimartín, C., 2015).

Por otra parte, cabe mencionar que los impuestos indirectos cobran aún más relevancia en relación con su peso en los ingresos en los países de recién ingreso en la Unión tales como Croacia o Bulgaria en los que llegan a suponer el 50% de ellos. Los directos, en cambio, son más importantes en los países nórdicos y anglosajones. Las contribuciones sociales, por su parte, son más relevantes en el centro y sur de Europa (Eurostat, 2015).

2.1. IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO (VTA o IVA).

En la actualidad, el IVA representa en Europa alrededor del 18% de la recaudación total de impuestos, que equivale a un 7% del PIB europeo (Eurostat, 2015). La recaudación del IVA ha venido aumentando a medida que han ido entrando nuevos miembros a la UE (Ruíz-Huerta, J., et al, 2015).

Los sistemas impositivos estatales en el ámbito de la producción y consumo de bienes y servicios divergían considerablemente hasta la década de 1970, de manera que se dificultaban los intercambios. No fue hasta 1977 cuando se produjo una mejora en este sentido: los Estados miembros acordaron normas fiscales para gravar bienes y servicios y tipos impositivos comunes. Así se inició en Europa el sistema del IVA actual.

El acuerdo se llamó Acuerdo de la Sexta Directiva¹ y en él se sustituían sus IVA nacionales por uno armonizado. No ha cambiado desde entonces, pero la directiva está plagada de exenciones (educación, sanidad, servicios sociales, juego, servicios financieros, seguros etc.), tipos reducidos y super-reducidos, etc. (Durán Cabré, J.M., 2014), que hace que la armonización no sea tal ni tan completa.

La regulación actual comunitaria del IVA se encuentra recogida en la Directiva 2006/112/ CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el

¹ Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Valor Añadido, que se ha visto modificada en varias ocasiones (la última en 2010) y que refundió todas las disposiciones previas hasta el momento (Tejerizo López, J.M., 2015).

El principio impositivo que se decidió implantar y que sigue vigente todavía es el de destino, es decir, gravar los bienes y servicios en el lugar en el que se prestan o consumen finalmente, dejándolos exentos en el país de origen. Esto tiene consecuencias negativas en el funcionamiento del Mercado Único ya que, al desaparecer las fronteras, se complica también el control sobre los bienes y se genera la dificultad para las administraciones tributarias.

Como consecuencia, en la actualidad, el impuesto debe ser objeto de una revisión de fondo. De esto ya se ha hecho eco la Comisión y en 2010 publicó el llamado “Libro verde sobre el futuro del IVA”. En este documento se planteó la necesidad de que, para conseguir un Mercado Único eficiente, sería conveniente modificar el principio de imposición por el de origen mediante un tipo unificado para todos y cada uno de los países, hecho que aun no ha ocurrido (véase Tabla nº 1), entre otras cosas, por la inexistencia de acuerdo en reparto de la recaudación (Durán Cabré, J.M., 2014).

El mantenimiento del principio de destino en el IVA es considerado incluso por la Comisión como el motivo principal que impide el avance armonizador en la UE. Genera este principio incardinado en la actual UE de libertad de mercados y circulación, problemas como el gran fraude fiscal o las dificultades para las empresas de disfrutar de deducciones por el cumplimiento de requisitos formales en cada país. Todo ello sin contar con los costes indirectos que este sistema está conllevando; costes como la información constante y necesaria entre las administraciones para evitar el fraude (Ruíz-Huerta, J., et al., 2015).

Ante los escasos avances, algunos autores como Karakosta, O., Kotsogiannis, C., y López-García, M.Á., (2009), se han planteado recientemente la posibilidad de realizar una armonización sin aunar instituciones. En el aspecto más práctico del proceso, es decir, sobre cómo llevar a cabo una armonización (sin llegar a tener un gobierno común), estos autores entienden que sería recomendable realizar el proceso en una doble fase que demuestran matemáticamente: una primera en la que los gobiernos se realizaran transferencias sin contrapartida, provenientes de sus ingresos por IVA, lo que requeriría que se distribuyera en función de su provisión de bienes públicos; y una segunda en la que, el exceso de ingresos o gastos que pudieran haber tenido tras realizar estas transferencias, se equipararía posteriormente de acuerdo con la citada provisión. De esta manera no habría que atender a criterios de imposición (origen o destino). Para justificar este procedimiento, ponen el ejemplo de Canadá, que emplea un sistema similar.

Otra de las alternativas que se han promocionado por parte, entre otros, de Ruiz-Huerta, J., et al (2015) es el mantenimiento del principio de destino al mismo tiempo que se utilizan las reglas de deducción, repercusión y liquidación de la tributación en el origen. De esta manera, sería el vendedor el que repercutiría el impuesto al comprador en función de los tipos existentes en el EM de destino. Como punto negativo, las empresas deberían conocer todos los sistemas individuales de los países además de requerirse un sistema de información muy complejo pues el vendedor declararía en su país y este debería trasladar el ingreso al de destino.

Así la situación, y sin consenso alguno, con la actual crisis económica, los países han modificado diversos aspectos de este impuesto, como se puede apreciar en el Cuadro nº 1.

CUADRO Nº 1. CAMBIOS EN EL IVA, 2010-2015		
Variación	Cambios	Tipos impositivos Base o regímenes especiales
Aumento	Portugal, Reino Unido, Chipre, España, Irlanda, Hungría, Letonia, Polonia, Eslovaquia, Italia, Francia, Bélgica, Grecia, R. Checa, Finlandia, Rumania, Países Bajos, Eslovenia, Luxemburgo.	Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Dinamarca, España, Grecia, Finlandia, Letonia, Holanda, Polonia, Portugal, Francia, Luxemburgo, Alemania, Estonia, Croacia, Italia. Eslovenia.
Disminución	Irlanda, Grecia, Croacia, Letonia.	Bélgica, Alemania Chipre, España, Grecia, Letonia, Polonia, Irlanda, Hungría, Países Bajos, Luxemburgo, Suecia, Dinamarca, Francia, Lituania, Rumania.

Fuente: European Commission (2015).

Algunos países han aplicado subidas de los tipos como Hungría, España, Rumanía, Chipre, Lituania o Letonia. Solo ocho países no los han subido, lo que ha ocasionado que, en la actualidad, tan solo cuatro países (Alemania, Chipre, Malta y Luxemburgo) tengan el tipo normal de IVA por debajo del 20% (véase Tabla nº 1). Otros países han optado por realizar

bajadas en algunos sectores para potenciar su economía (por ejemplo: hostelería en Chipre). Por su parte, hay otros que han introducido bajadas de tipos que después han tenido que revertir en subidas (por ejemplo, Portugal o Reino Unido). Y finalmente, ha habido países que han empleado bajadas en sus bases para mejorar la tesorería de las empresas facilitando la modificación de la base imponible en caso de impagos o anticipando devoluciones; es el caso español (Ruiz-Huerta, J., Agúndez, A., Garcimartin, C., López, J., y Rodríguez, J., 2011). Una de las consecuencias positivas desde el punto de vista de la armonización de los impuestos indirectos que sí ha conseguido la crisis y estas modificaciones en los países, es la reducción de las diferencias entre los tipos existentes en la actualidad (véase Tabla nº 1).

TABLA Nº1: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO			
País	Tipo normal (%)	Tipo reducido (%)	Tipo superreducido (%)
ALEMANIA	19	7	-
AUSTRIA	20	10	-
BÉLGICA	21	12	6
BULGARIA	20	9	-
CHIPRE	19	9	5
CROACIA	25	13	5
DINAMARCA	25	-	-
ESLOVAQUIA	20	10	-
ESLOVENIA	22	9,5	-
ESPAÑA	21	10	4
ESTONIA	20	9	-
FINLANDIA	24	14	10
FRANCIA	20	10	5,5 y 2,1
GRECIA	24	13	6
HOLANDA	21	6	-
HUNGRÍA	27	18	5
IRLANDA	23	13,5	9
ITALIA	22	10	4
LETONIA	21	12	-
LITUANIA	21	9	5
LUXEMBURGO	17	14	8 y 3
MALTA	18	7	5
POLONIA	23	8	5
PORTUGAL	23 Península	13 Península	6 Península
	22 Madeira	12 Madeira	5 Madeira
	18 Azores.	10 Azores	5 Azores
REINO UNIDO	20	5	-
REP. CHECA	21	10	5
RUMANÍA	20	9	5
SUECIA	25	12	6

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat (2015) y Banco Santander (2016).

En este sentido, puede apreciarse como, de los tres impuestos que se estudian en el presente trabajo, es en el IVA en el que existe una menor variación entre el país que tiene su tipo estándar más alto: Hungría (27%), con que lo impone más bajo: Luxemburgo (17%). Por tanto, la inmensa mayoría de los países miembros, 23 de los 28 tienen su tipo normal entre el 20% y el 25%, hecho que, de llegar a acuerdos para avanzar en armonización, causaría mucho menos impacto que el avance en los demás impuestos. Continuando con las similitudes, cabe mencionar que, casi la totalidad de los países realizan la distinción entre bienes de distintas necesidades para imponer tipos reducidos y super-reducidos en algunos casos, en función de otros bienes y servicios que hayan dejado exentos de tributar. Este hecho muestra un intento por conseguir una cierta proporcionalidad en un impuesto que, de por sí, es desproporcionado, pues grava todas las rentas por igual.

2.2. IMPUESTO DE SOCIEDADES (IS).

El IS es el impuesto más importante en el gravamen de los ingresos empresariales. Supone una recaudación a nivel europeo de alrededor del 6,5% de los ingresos impositivos y un 2,5% del PIB europeo (Eurostat, 2015).

Mientras que han sido muchos los esfuerzos que se han dedicado a lo largo del tiempo para avanzar por el camino de la armonización en términos de imposición indirecta, como se ha visto, (IVA, impuestos especiales y aranceles) a través de las directivas UE y de las resoluciones del Tribunal de Justicia Europeo (TJUE), sin embargo, ha sido muy escasa la cooperación en términos de imposición directa, también en lo que respecta al IS (Genser, B., 2003). Los diferentes tipos impositivos del Impuesto de Sociedades que se aplican en los Estados miembros de la Unión Europea (véase Tabla nº 2) han sido a la vez el motivo de la discordia y la fuerza motriz que está detrás de los argumentos en favor de una armonización fiscal más perfecta dentro de la UE (Karmakar, K., et al. 2014). En cambio, en la actualidad, las empresas deberán conocer y adaptarse a cada Impuesto de Sociedades de cada país en el que operen al no existir en la actualidad un único tipo, lo que obstaculiza que se asiente el concepto de Mercado Único por la dificultad de cumplimiento y conocimiento de tantas regulaciones tributarias distintas.

Los avances que se han ido produciendo con el fin de lograr la armonización del IS a nivel comunitario pueden resumirse, sin ánimo de ser exhaustivo, en los siguientes: tanto el Informe Neumark (1962), Informe Van del Tempel (1970) y una propuesta de Directiva en 1975 implicaron el comienzo en este camino intentando imponer un tipo común que estuviera entre el 45% y el 55%. En 1980, la Comisión, ante el fracaso de este tipo común, llevó a cabo

orientaciones que se plasmaron en tres directivas vigentes en la actualidad sobre fusiones², sociedades matrices³ y procedimiento arbitral⁴ (Parlamento Europeo, 2016). En 1991, el Informe Ruding de expertos independientes recomendó un programa para eliminar la doble imposición, fijar unos tipos entre el 30% y el 40% y mejorar la transparencia fiscal. Ya en 1998, el Consejo, a partir de una iniciativa de la Comisión, presentó un Código de Conducta sobre prácticas impositivas que contenía medidas vigentes por aquella época y que dejarían de aplicarse en cinco años. En ese mismo año, a iniciativa de los EEMM, el Consejo realizó un análisis sobre fiscalidad empresarial en Europa que se publicó finalmente en 2001 y que dio lugar a una propuesta de la Comisión que incluía un plan de actuación basado en: una tributación según lugar de origen y una base de tributación común, la llamada Base Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BICCIS). La primera, centrada en las Pequeñas y Medianas empresas (PYMES), no ha avanzado y la Comisión se ha centrado en la segunda.

En esta segunda propuesta de Directiva, en el acuerdo de 16 de marzo de 2011 (COM/2011/121), se proponía crear una base común de todos los países en los que opera la empresa (eso sí, de forma voluntaria) pero además, facultando a cada país en el que opera para aplicar su propio tipo impositivo, de manera proporcional al beneficio obtenido en su país (según cifras de ventas, trabajadores o activos). Esto permitiría compensar pérdidas a grandes grupos empresariales pero a su vez permitiría que, debido a la discrecionalidad para asignar beneficios, estos grupos tributasen en países con tipos impositivos más bajos (Durán Cabré, J.M., 2014). El proyecto se relanza en 2017, a partir de la reactivación acordada en 2015 de la estrategia de la BICCIS para el tercer cuarto de 2016.

La BICCIS pretende dar solución a los tres principales problemas que tiene el IS en Europa: en primer lugar, la existencia de 28 regímenes fiscales distintos, con diferentes medios de tener beneficios fiscales, tipos impositivos, etc.; en segundo lugar, la dificultad para asignar beneficios empresariales de empresas multinacionales en los países en los que opera; y en tercer lugar, la falta de reconocimiento nacional de la compensación de pérdidas transfronterizas. Así, la BICCIS ofrece a las entidades la posibilidad de presentar una sola declaración ante una única administración así como normas comunes para el cálculo de beneficios de manera que la base tributaria se calcularía individualmente para cada país en el que operara la empresa en función de activos, mano de obra y ventas (Ruíz-Huerta, J., et al. 2015).

² 90/434/CEE, actual Directiva 2009/133/CE.

³ 90/435/CEE, actual Directiva 2011/96/UE.

⁴ 90/436/CEE.

Esta base común no estaría exenta de inconvenientes relacionados con la dificultad para distinguir grupos empresariales en función de la propiedad o negocios comunes; para contar los beneficios obtenidos fuera de Europa; o para valorar los factores que se tendrían en cuenta para el reparto de la base entre países y su peso.

De forma similar a lo que ha ocurrido con los tipos impositivos del IRPF a nivel europeo (que será analizado en un apartado posterior), con el IS se ha producido también una bajada generalizada en los últimos años de los tipos. Desde 1995, se han reducido los tipos en 12 puntos de media. Además, en contradicción con lo que ha ocurrido con los tipos de IRPF durante la crisis, el IS ha seguido reduciéndose a lo largo de esta en países como Suecia, Reino Unido, Portugal, Holanda o Grecia, entre otros (KPMG, 2016).

En cambio, estas bajadas de tipos no han supuesto disminuciones de recaudación, entre otras cosas debido a la ampliación de bases imponibles a causa de la bajada de beneficios fiscales que se disfrutaban antes y al traspaso de rentas personales a rentas empresariales por el mayor beneficio fiscal que suponía sobre todo durante la subida de tipos de IRPF.

Así, como se ve en la Tabla nº 2, en este momento sigue existiendo una gran divergencia entre los tipos impositivos del impuesto sobre sociedades, con unos tipos por encima o cerca del 30 por 100 en países como Francia (33%), Bélgica (33%), Malta (35%) y Alemania (30% - 33%), y otros países con tipos por debajo del 20% como Chipre (12,5%), Bulgaria (10%), Rumanía (16%), Hungría (10% o 19%), Irlanda (12,5%), República Checa (19%), Letonia o Lituania (ambas con un 15%), la mayoría del centro y este europeo. Estas diferencias y, en especial, los tipos bajos son contrarios a las recomendaciones del Comité Ruding, que en 1992 propuso, entre otras cosas, un tipo mínimo común del 30 por 100, como se ha explicado, para toda la UE. Se trata del reflejo de la comentada divergencia europea y nula armonización en los tipos impositivos. Sin embargo, sería necesaria una visión conjunta de la presión fiscal que soportan las empresas en los distintos países europeos, sin centrarnos exclusivamente en el tipo impositivo de IS, pues existen multitud de gravámenes que complementan el marco fiscal empresarial y que habría que tener en cuenta para entender la situación. Así, en la columna de la Tabla nº 2 llamada “Presión fiscal total” se percibe claramente de nuevo la gran diversidad de presión fiscal también que reciben las empresas en función del país en el que operen. De esta forma, las empresas que operan en Francia o Italia soportan una presión fiscal del 62,7% y del 64,8%, respectivamente, de sus ganancias repartidas en diversos tributos o contribuciones sociales. Esto contrasta en gran medida con un 20% en Croacia o un 20,1% en Luxemburgo.

TABLA N° 2: IMPUESTO DE SOCIEDADES.

País	Tipos estándar (%)	Particularidad	Tipo aplicado a empresas extranjeras	Presión fiscal total (%)
ALEMANIA	30-33 Tasa real. ⁵	Tasa profesional	Mismo trato.	48
AUSTRIA	25	Cantidad mínima ⁶	Solo grava ingresos austriacos.	51,7
BÉLGICA	33	-	Mismo trato.	58,4
BULGARIA	10	-	Mismo trato	27
CHIPRE	12,5	-	Mismo trato.	24,4
CROACIA	20	-	Mismo trato.	20
DINAMARCA	22	Petroleras: 25%	Distinta tasa a dividendos	24,5
ESLOVAQUIA	22	Ganancias capital: 19%	Mismo trato.	51,2
ESLOVENIA	17	-	Mismo trato	31
ESPAÑA	25	Cooperativas: 20% ONG: 10% Compañías de inversión: 1% Plusvalías: 6%, 21%, 23% según cuantía.	Mismo trato.	50
ESTONIA	20	-	Mismo trato.	49,4
FINLANDIA	20	-	Mismo trato.	37,9
FRANCIA	33,3	Empresas con: >7,63 mill€ de negocio: +3,3% >250 mill€ de ingresos: 10,7% recargo Plusvalías: 88% exoneradas.	Sin descuentos tributarios y forma de SL por obligación.	62,7
GRECIA	26	-	Solo ingresos griegos. El resto, tributa normal.	49,6

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat (2015), Banco Santander (2016) y KPMG (2016).

⁵ Se trata de la tasa real del 15% a la que se le suma la tasa profesional, que se encuentra entre el 14% y el 17%.

⁶ En función del tipo de empresa, existe un mínimo de base para pagar, por ejemplo, para una SA, 3500€.

TABLA Nº 2: IMPUESTO DE SOCIEDADES (final).

País	Tipos estándar (%)	Particularidad	Tipo aplicado a empresas extranjeras	Presión fiscal total (%)
HUNGRÍA	10 si <500mill HUF = 1.602.873,75€ 19 si >500mill HUF	Dividendos nacionales e internacionales exentos.	Mismo trato.	48,4
IRLANDA	12,55: genérico. 25: ingresos por inversiones 10: dividendos UE	Plusvalías: 33% y 40%	Tipo impositivo del 12,5%	25,9
ITALIA	27,5, desde 1-1-17 baja al 24% salvo bancos.	Impuesto regional para la producción: 3,9%, 4,65%, 5,9%. Varía según empresa.	No pagan las no residentes.	64,8
LETONIA	15	-	Mismo trato.	35,9
LITUANIA	15	-	Mismo trato.	42,6
LUXEMBURGO	21	-	Mismo trato.	20,1
MALTA	35	-	Mismo trato.	41,3
POLONIA	19	“Vacaciones fiscales” que las empresas pueden solicitar durante un tiempo.	Solo ingresos polacos para no residentes. Residentes pago mundial.	40,3
PORTUGAL	21	Recargo estatal y municipal en función de beneficios.	Solo ingresos portugueses. Lista negra: tipo al 35%	41
REINO UNIDO	20	No aplicable a petroleras.	Impuesto de ganancias desviadas. ⁷	55
REP. CHECA	Tasa estándar: 19 Para fondos de inversión: 5 Ingreso en el extranjero: 15	-	Mismo régimen que para las nacionales.	50,4
RUMANÍA	16	-	Mismo trato.	42
SUECIA	22	-	Mismo trato.	49,1

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat (2015), Banco Santander (2016) y KPMG (2016).

En definitiva, la Tabla nº 2 no es sino una muestra visible de la existencia de tantos regímenes de IS como países hay en la UE-28, pues no existen dos países con un régimen similar. Si

⁷ Ganancias internacionales intencionadamente desviadas a Reino Unido.

bien es cierto que pueden distinguirse grupos de países en los que los tipos y la presión fiscal son similares. Así, por ejemplo, se puede distinguir el bloque del centro y este, con países como Letonia, Lituania, Rumanía, Bulgaria, Chipre, Eslovenia y Hungría en los que no se supera el 20% que contrasta alrededor de la mitad de países que tienen sus tipos entre el 20% y el 25%.

2.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL (IRP o IRPF).

Es de gran importancia no dejar de tratar este gravamen sobre la Renta de las Personas Físicas pues supone por sí solo una cuarta parte (25%) de la recaudación total media a nivel europeo y cerca del 10% del PIB (Eurostat, 2015).

Este impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no está sometido tampoco a armonización europea. Así se extrae del actual art. 113 TFUE ya citado en el anterior capítulo, en el que se puede leer que las medidas que podrá adoptar el Consejo respecto a la armonización se van a limitar a los impuestos sobre el volumen de negocios, sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos con el fin de alcanzar un mejor funcionamiento del Mercado Común. Como puede deducirse, no se hace mención a impuesto directo alguno en ese precepto. Es en la imposición directa en la que el proceso de armonización ha sido más lento y los objetivos que se han logrado, más pobres.

En esta misma línea han ido algunas sentencias del TJUE entre las que se encuentra la Sentencia de 12 de diciembre de 2007 (Asunto C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*), en la que se dice literalmente: *“es preciso recordar que, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria para eliminar la doble imposición, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal”*.

Sin embargo, se han conseguido algunos avances (aunque mínimos) en el intento de armonización de este tributo. El más importante es la promulgación de la Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, que está en vigor desde 2005⁸. Con ella, lo que se pretende, según se extrae de su art. 1, es que los intereses que perciba una persona residente en otro Estado miembro, no queden sin tributación en ese Estado de residencia, o al menos

⁸ Modificada por la Directiva 2014/48/UE, de 24 de marzo.

que estén en consonancia con su regulación. Esto se pretende conseguir a través del intercambio constante de información entre países obligando al pagador a comunicar a la autoridad del Estado desde el que se realiza el pago, determinados datos que eviten la elusión. En cambio, los especialistas coinciden en el fracaso de esta Directiva en el ámbito de la armonización pues no abarca todos los instrumentos que generan intereses ni se aplica a personas jurídicas (Delmas González, F.J., 2014).

Aparte de esta Directiva, se han llevado a cabo otras iniciativas de la Comisión y el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN)⁹ sobre la coordinación en imposición de la renta con el fin de que los sistemas tributarios en esta materia sean adecuados con el Derecho Comunitario y las resoluciones del TJUE. Sin embargo, estas iniciativas se han quedado en meras Comunicaciones y Resoluciones que, dentro de las formas legislativas europeas, no son de obligado cumplimiento ni traslado a la regulación nacional de cada país, con lo que su efecto es meramente intencional pues exigiría la modificación de los correspondientes convenios.

Por otro lado, hay que resaltar que, en la mayor parte de la actual Unión Europea, viene predominando el sistema dual de tributación de la renta, es decir, la distinción de dos grupos de rentas: las del capital y las del trabajo, que tributan de manera proporcional y progresiva, respectivamente.

Pero dentro de este sistema único de funcionamiento, existen a su vez dos grandes grupos de países con similares aplicaciones: los que utilizan un sistema dual puro (la minoría, entre los que se encuentran los nórdicos) y los que usan un sistema dual impropio (la mayoría). Este último consiste en que sólo algunas rentas de capital y ganancias patrimoniales están sometidas a un tipo fijo especial de gravamen, normalmente reducido si se compara con la tarifa progresiva del impuesto (Lasarte, J., et al. 2010).

Partiendo de estas premisas, se deduce que asistimos a una gran heterogeneidad en el IRPF a nivel europeo, encontrando tantas variantes de tipos y de bases imponibles como países existen en la UE, un caso parecido al del IS ya visto.

El motivo puede residir en tratarse del tipo de imposición sobre el que los Estados tienen plena potestad legislativa y, por tanto, plena capacidad para regularlo según sus intereses particulares. Por otro lado, la variación de carga tributaria entre capital y trabajo, puede

⁹ Entre ellas se encuentran: Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, “La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior”; otra Comunicación con misma fecha, “Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros”; y otra con igual fecha, “Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo”; Resolución del Consejo ECOFIN de 2 de diciembre de 2008 sobre coordinación en materia de fiscalidad directa.

ocasionar inconvenientes pues las primeras tienen un efecto claramente beneficioso respecto a las segundas, según Aparicio Pérez, A., et al. (2000). Así, el diseño del impuesto no cumple el principio de equidad horizontal (tratamiento igual de las rentas del trabajo respecto de otros ingresos) tanto por el tratamiento de los ingresos por su origen (ingresos de autónomos o rentas de capital frente a ingresos de trabajo dependiente) como por el uso de los mismos (reducciones o deducciones para fomentar planes de pensiones o acceso a la vivienda etc.), como argumenta Ruíz-Huerta, J., et al. 2015.

Además, en los últimos años se ha experimentado un aplanamiento en los tipos de IRPF en la mayoría de los países, como ya se apuntó, debido, entre otras causas, a la dificultad para imponer tarifas muy progresivas o al crecimiento de la competencia fiscal ya comentada. Esta situación generalizada de pérdida de la progresividad, podría provocar, sobre todo en los países más ricos, una mayor concentración de riqueza en una parte de la población concreta que ocasionaría un aumento de la desigualdad y una puesta en entredicho del estado de bienestar europeo.

Las diferencias en los tipos máximos son muy importantes en la actualidad (véase Tabla nº 3): por un lado países nórdicos como Suecia dispone de un tipo máximo del 54,7% o países de economías de primer nivel europeo como Dinamarca (59%), Holanda (52%) o Austria (55%), también disponen de tipos elevados, mientras que Bulgaria tendría un tipo único del 10% (“flat tax”) al igual que otros países también de los Balcanes y del este de Europa principalmente, y con poca tradición en este impuesto, que tendrían tasas impositivas de entre el 15 y el 25% máximas, véase República Checa, Rumanía, Hungría o Eslovaquia. En el mismo sentido, se produce una gran disparidad en el número de tramos impositivos en cada uno de los países. Así, encontramos países con hasta 19 tramos como Luxemburgo (clara excepción por arriba) o Alemania (del 14% al 45% progresivamente) o como Austria (6 tramos), Portugal, Bélgica, España o Finlandia (5 tramos), que contrastan con países con un “flat tax” que no disponen de tramo alguno: Bulgaria, Hungría, Estonia, Letonia, Lituania, República Checa y Rumanía. Estos últimos casos no hacen sino convertir a un impuesto de naturaleza directa, progresiva y uno de los más justos del sistema tributario, en uno indirecto. Finalmente, estas mismas diferencias se perciben en la renta exenta inicial por la que no es obligatorio tributar y que existe en la mayoría de los países. De esta manera, se pasa de los 28.000€ exentos en Italia anuales hasta los apenas 56€ en Rumanía.

TABLA N°3: Impuesto sobre la Renta Personal						
País	Tarifa (tramos)	Tipo Trabajo (%)	Tipo máximo (%)	Tipo Capital ¹⁰ (%)	Exención máx. (€)	
ALEMANIA	Progresiva trabajo (¹¹)	Desde 14 hasta 45.	42 (>57.882€) 45 (>250.731€)	25 (5, 6, 7)	8.354	
AUSTRIA	Progresiva trabajo (6)	25; 35; 42; 48; 50; 55	55 (>1 mill. €)	27,5 (1, 2); 30 (3) 25 (5, 6 y 7)	11.000	
BÉLGICA	Progresiva trabajo(5)	25; 30; 40; 45; 50	50 (>37.870€)	25 (regla general). Muchas excepciones.	7.900	
BULGARIA	Flat rate (1)	10	10	5 (5), 8 (6)	-	
CHIPRE	Progresiva trabajo (4)	20; 25; 30; 35	35 (>60.000€)	20 (3), 17 (5), 30 (6 y 7).	19.500	
CROACIA	Progresiva trabajo(3)	12; 25; 40	40 (>105.600 HRK=13.955,2 5€)	12 (1, 2, 5, 6), 25 (3).	31.200 HRK = 4.123,14	
DINAMARCA	Progresiva trabajo y capital (4) ¹²	8; 40, 56; 59	59 (>998.200DK K= 134.200,04€)	27 (4, 5) (<50.600 DKK) 42 (>50.600 DKK=6.802,7 7€) (4, 5).	44.000 DKK = 5.915,45	
ESLOVAQUIA	Progresiva trabajo (2)	19; 25	25 (>35.022,32€)	19 (6, 7)	3.803,33	
ESLOVENIA	Progresiva trabajo (4)	16; 27; 41; 50	50 (>69.312,16€)	25 (2, 3, 4, 5, 6); 0 (7)	Desde 3.302,7 hasta 8.176,54	

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat (2015) y Banco Santander (2016).

¹⁰ Incluye en este orden de aparición numérico: rentas de capital mobiliario (1), rentas de capital inmobiliario (2), ganancias patrimoniales de capital mobiliario (3), ganancias patrimoniales de capital inmobiliario (4), dividendos (5), intereses en depósitos (6), intereses de deuda pública (7). Si no incluye cifra, está incluido en la renta general.

¹¹ Calculados los tipos con una fórmula matemática en función de la cuantía de ingresos, sin horquillas, salvo para el 42% y 45%, que sí tienen horquillas.

¹² Existe aparte una contribución al mercado de trabajo con una tasa única del 8% así como una contribución a sanidad con otra del 4%.

TABLA N°3: Impuesto sobre la Renta Personal (continuación)

País	Tarifa (tramos)	Tipos Trabajo (%)	Tipo máximo (%)	Tipo Capital ¹³ (%)	Exención máx. (€)
ESPAÑA	Progresiva trabajo (5) y capital (3)	19; 24; 30; 37; 45	45 (>60.000€)	Desde 19 hasta 23 (>50.000€)	22.000
ESTONIA	Flat rate	20	20	-	1.848
FINLANDIA	Progresiva trabajo y capital (5)	Desde 6,5 a 31,75	31,75 (>72.301€)	30 (<30.000€) 34 (>30.000€) ¹⁴	16.700
FRANCIA	Progresiva trabajo y capital (4)	14; 30; 41, 45	45 (>151.956€)	19 (3); 16 (4); 21 (5); 24 (6, 7)) ¹⁵	9.690
GRECIA	Progresiva trabajo (3)	22; 32; 42	42 (>42.000€)	15 (3, 4, 6, 7); 10 (5); 11 (2) (<12.000€) 35 (2) (>12.000€)	-
HOLANDA	Progresiva trabajo (4)	8,3; 13,85; 42; 52	52 (>57.585€)	25 o 30 ¹⁶	2.203. Varía.
HUNGRÍA	Flat rate	16	16	16 (1 a 7)	-
IRLANDA	Progresiva trabajo (2) ¹⁷	20; 40	40 (>33.800€) (>42.800€, pareja)	33 (3, 4); 20 (5) 41 (6)	1.650
ITALIA	Progresiva trabajo (3)	38; 41, 43	43 (>75.000€)	26 (4, 5, 6, 7); 21 o 10 (2); 20 (3)	28.000
LETONIA	Flat rate	24	24	10 y 15 (4, 6) 10 (5, 6); 15 (3) 10 y 24 (1, 2)	900 (2.820 jubilados)
LITUANIA	Flat rate	15	15	15 (1 a 5 y 7); 20 (6)	3.480

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat (2015) y Banco Santander (2016).

¹³ Incluye en este orden de aparición numérico: rentas de capital mobiliario (1), rentas de capital inmobiliario (2), ganancias patrimoniales de capital mobiliario (3), ganancias patrimoniales de capital inmobiliario (4), dividendos (5), intereses en depósitos (6), intereses de deuda pública (7). Si no incluye cifra, está incluido en la renta general.

¹⁴ Para los dividendos tienen tipos adaptados en función de la empresa de la que provengan según un listado elaborado en el país.

¹⁵ En la mayoría de los casos se les puede sumar 15,5% de contribución social y existen exenciones para dividendos.

¹⁶ Tienen un sistema de “cajas” en el que dividen los ingresos por categorías a los que les aplican uno u otro tipo.

¹⁷ Existe una contribución social universal de pago obligatorio y progresivo desde el 1% al 8%.

TABLA N°3: Impuesto sobre la Renta Personal (Final)						
País	Tarifa (tramos)	Tipos Trabajo (%)	Tipo máximo (%)	Tipo Capital ¹⁸ (%)	Exención máx.(€)	
LUXEMBURGO	Progresiva trabajo (19)	Desde 0 hasta 40	40 (>100.000€)	15 (5); 10 (6)	11.265	
MALTA	Progresiva trabajo (3)	15; 25; 35	35 (>19.500€)	15 (2, 6, 7); 35 (5)	8.500	
POLONIA	Progresiva trabajo (2)	18; 32	32 (>85.528PLN = 19.339,16€)	16 (5, 6, 7)	3.091 PLN = 698,98	
PORTUGAL	Progresiva trabajo (5) ¹⁹	14,5; 28,5; 37; 45; 48	48 (>80.000€)	28 (2 a 7); 50 (3)	4.104	
REINO UNIDO	Progresivo trabajo (3)	20; 40; 45 (²⁰)	45 (>150.000 GBP = 179.266,51€)	18 o 28 (3, 4) 10; 32,5; 37,5(5) 20 (6)	11.000 GBP = 13.145,81	
REPÚBLICA CHECA	Flat rate	15 ²¹	15	15 (5, 6, 7).	24.840 CZK = 925,91	
RUMANÍA	Flat rate	16	16	16 (1, 2, 4, 5, 6, 7)	250 RON = 55,72	
SUECIA	Progresiva trabajo (2)	20; 25 (²²)	25 (49,9% a 54,7%) (>616.100 SEK = 64.103,16€)	30 o 15 (1) 22 (3)	430.200 SEK = 44.995,48	

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat (2015) y Banco Santander (2016).

¹⁸ Incluye en este orden de aparición numérico: rentas de capital mobiliario (1), rentas de capital inmobiliario (2), ganancias patrimoniales de capital mobiliario (3), ganancias patrimoniales de capital inmobiliario (4), dividendos (5), intereses en depósitos (6), intereses de deuda pública (7). Si no incluye cifra, está incluido en la renta general.

¹⁹ Existe una participación nacional de solidaridad del 2,5% o el 5% en función de los impuestos pagados.

²⁰ Los contribuyentes escoceses pagan 10% del ingreso al Gobierno de Escocia.

²¹ Ingresos superiores a 48 veces el salario medio anual: gravado al 22%.

²² Esos porcentajes se calcularían sobre la base que se realiza de un impuesto nacional que varía entre los 29,19% a 34,70% de los ingresos; con lo cual, el tipo final superaría el 50% en muchos casos.

CAPÍTULO 3: HACIA LA UNIÓN FISCAL. SITUACIÓN ACTUAL. SOLUCIONES.

3.1. REGULACIÓN ACTUAL DE LA FISCALIDAD EN EUROPA. DISTORSIÓN FISCAL.

El objetivo fundamental con el que se constituye la antigua Comunidad Económica Europea en 1957 a través del Tratado de Roma (también llamado Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o TFUE), es el de la consecución de un Mercado Común en el que existiera la libre circulación entre los países miembros y en el que tuvieran estos una tarifa externa común. En esta Comunidad, se pretendía dar cabida a las llamadas cuatro libertades de circulación: de mercancías, de trabajo, de capital y de prestación de servicios (González Lorente, A., Ortiz Calzadilla, R.S. y Martínez de Azagra Benítez de Lugo, L., 2003).

Estas libertades seguirían siendo la base del Mercado Común pretendido, con la creación de la actual UE a partir de la firma del Tratado de Maastricht en 1992 (también llamado Tratado de la Unión Europea o TUE), modificado posteriormente por los Tratados de Ámsterdam (1997), Niza (2001) y Lisboa (2007), y en el que, además, entre sus objetivos fundamentales, estaba la consecución de una Unión Económica y Monetaria.

Sin embargo, nada se habla en este TUE acerca del objetivo de alcanzar igualmente una Unión Fiscal a nivel europeo, pretensión que, de haberse incluido, habría facilitado en gran medida a su vez la consecución de la Unión Económica y Monetaria, ambas estas para las que sí se establece una hoja de ruta (en el propio Tratado) formada por tres etapas (la primera en 1990, la segunda en 1994 y la tercera en 1999) claramente definidas y en las que se percibe una voluntad de creación absoluta y decidida (Dehesa de la, G., 2014).

Así, la UE no dispone de competencias a nivel fiscal puesto que puede ejercer solo las que le hayan sido atribuidas expresamente por los países miembros (competencias tasadas o “enumerated powers”), pues el art. 4 del TUE, indica que todas las competencias que no hayan sido atribuidas expresamente por los Estados miembros en los Tratados, corresponden a los propios EEMM. Son estos, por tanto, los que individualmente llevan a cabo regulaciones fiscales internas, sobre todo en materia de imposición directa al no existir un impuesto comunitario en este ámbito. De hecho, un reciente estudio llevado a cabo por Wasserfallen, F., (2014) termina por concluir que la transferencia limitada de la autoridad fiscal de los Estados miembros a la UE conlleva al fracaso de la Unión Política y Fiscal a nivel europeo como consecuencia, según explica, de dos causas: por un lado, la ausencia de un impuesto

directo a nivel supranacional que financie el presupuesto europeo; y por otro, la falta de competencias regulatorias supranacionales.

El proceso de amplitud de atribución de competencias a la UE se ha invertido desde el citado Tratado de Maastricht, en el que se acabó con el “sueño” de la Constitución Europea y se impusieron las citadas “enumerated powers”. Esta inversión se vio fortalecida por los límites impuestos a la UE que se encuentran en los principios de atribución, proporcionalidad y, sobre todo, subsidiariedad que, a partir de la Cumbre de Edimburgo de 1992, se impone en los tratados acordados.

Así, únicamente se ha venido reforzando tímidamente la armonización a través del actual art. 3.3, pár. 1 y 3 TUE en los que se puede leer:

“3. La Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico.

[...] La Unión fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros.”

De este precepto, puede deducirse que, para conseguir un Mercado Común interior y una cohesión económica generalizada, es necesaria una unidad fiscal amplia para facilitar la libre circulación de bienes, personas y capitales, es decir, se entiende la integración fiscal como un medio (y no como un fin) para alcanzar un Mercado Común eficiente (Cuenca García, E., et al. 2012). Igualmente, esta idea se ha reforzado (sobre todo de la armonización de la tributación directa) a través de algunas Sentencias del TJUE, entre las que se puede destacar la ST. De 29 de noviembre de 2001, asunto De Coster: *“... aunque en el actual estado de Derecho Comunitario la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los EEMM deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho Comunitario”* (Lasarte, J., et al, 2010). Es dentro del “respeto al Derecho Comunitario” en el que podría tener cabida un cierto deseo de alcanzar la Unión Fiscal.

Por otra parte, puede vislumbrarse otro resquicio para justificar la Unión Fiscal que está presente en el TFUE: el antiguo art. 308 TCE y actual 352 TFUE que reconoce en apartado 1 la competencia de la UE en materia fiscal (ya que entre las “políticas definidas en los Tratados”, está la fiscal) si esta resulta básica para lograr el funcionamiento del Mercado Común: *“1. Cuando se considere necesaria una acción de la Unión en el ámbito de las*

políticas definidas en los Tratados para alcanzar uno de los objetivos fijados por éstos, sin que se hayan previsto en ellos los poderes de actuación necesarios a tal efecto, el Consejo adoptará las disposiciones adecuadas por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo. Cuando el Consejo adopte dichas disposiciones con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo.”

En la misma línea, y volviendo al TUE, en su art. 5.3, establece la intervención de la UE cuando sea más eficaz que la de los EEMM por separado:

“3. En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión.”

Sin embargo, en estos artículos se extrae que la competencia a nivel supranacional solo quedaría para la teoría y en casos excepcionales.

La consecuencia de esta falta de competencia fiscal europea directamente atribuida a la UE, puede suponer la llamada “distorsión fiscal” que consiste en una discriminación tributaria que se produce en el Mercado Común como consecuencia de distintas regulaciones tributarias que gravan la circulación de los mismos bienes y servicios, lo que dificulta mucho a su vez la consecución del citado Mercado (Lasarte, J., et al. 2010).

Ante esta distorsión fiscal, y enlazando también con lo ya expuesto en el Capítulo 1, se puede optar por una triple solución: en primer lugar, la “coordinación fiscal”, consistente en colaborar para impedir los resultados de la disparidad de regímenes fiscales pero sin poder solucionar la diversidad de regímenes, es decir, sin actuar sobre su causa; en segundo lugar, la “armonización fiscal”: que sí actuaría sobre las regulaciones fiscales para adecuarlos a las metas del Mercado Común europeo adaptando estas a una regulación comunitaria; y en tercer lugar, la solución más ambiciosa, consistiría en alcanzar una integración financiera plena, es decir, una Unión Fiscal propiamente dicha en la que, por definición (ya expuesta en el primer capítulo), no cabrían distorsiones fiscales (Alonso González, LM., et al. 1997).

En lo respectivo a la coordinación fiscal, principalmente se produce la controversia ante los impuestos de carácter directo (pues los indirectos se solucionan con el gravamen en el país de destino, como criterio unificado, aunque tenga numerosos inconvenientes ya descritos), ya que es en ellos en los que existe un doble criterio de imposición: el de territorialidad, consistente en que el país que grava es el país en el que se genera la renta; y el personalista,

que consiste en que el país que grava es al que pertenece el titular de los bienes. Así se puede dar lugar a la aparición de la doble imposición internacional en casos en los que varios países se crean con capacidad para exigir la aplicación del impuesto, no así en los casos en que ningún país exija la aplicación (Lasarte, J., et al. 2010).

Ante esta dificultad de la coordinación expuesta (sobre todo para los impuestos directos) y la demasiado ambiciosa (en palabras de sus detractores) integración plena, rechazada hasta la actualidad entre otras cosas debido a la complejidad y diversidad de sistemas tributarios pero también a la voluntad de mantener la soberanía en el ámbito tributario, ha parecido preferible optar por la armonización fiscal como primer paso básico para poder llegar en un futuro a la integración plena.

3.2. PROCESO DE UNIÓN FISCAL EUROPEA.

3.2.1. Estrategias y vías para la armonización fiscal.

Ante la palpable disparidad en los regímenes impositivos vistos en el capítulo anterior, ha sido la armonización fiscal la opción adoptada por la UE a lo largo de la historia reciente desde su creación debido, entre otras situaciones, al fracaso de intentos como la Constitución Europea (o la creación de unos Estados Unidos de Europa como una especie de Estado Federal), siendo en ella en la que debemos detenernos para estudiar su avance reciente como preludio o base para una futura Unión Fiscal.

Teóricamente, siguiendo a Lasarte, J., et al. (2010), existen tres vías para realizar el proceso de armonización fiscal: por igualación, aproximación o la vía diferencial:

- Igualación: consiste en fijar los mismos impuestos y tipos de gravamen. Puede presentar ventajas como la mejora de la competencia y el situarse en línea con los principios de UE. Pero, por el contrario, puede presentar inconvenientes tales como la voluntad de mantener la soberanía fiscal por parte de los EEMM. Además, la igualación, en caso de extenderse a todo el sistema impositivo, puede no ser necesaria para conseguir los objetivos marcados por la UE actualmente pues existen diferencias sustanciales entre los EEMM en ámbitos como la economía, población, etc. que pueden ser un gran impedimento para llevar a cabo inicialmente esta vía. Quizá sería la vía a poner en marcha cuando se hubiesen dado determinados pasos previos en armonización.
- Aproximación: consiste en establecer similares contenidos de impuestos pero distintos tipos de gravamen. Como puntos a favor se encuentran la menor agresividad con las

regulaciones estatales pudiendo conseguir al mismo tiempo los objetivos comunitarios. Como puntos en contra, sigue sin dar una solución clara a la integración fiscal, pues continuaría existiendo la disparidad en tipos.

- Diferencial: se trata de la vía contraria a la igualación pues defiende la disparidad de regulaciones fiscales para fomentar el crecimiento de los Estados, lo que conlleva la consecución del crecimiento de la Unión sin perjuicio de revisar la implicación que tiene una modificación fiscal en algún EM sobre el resto y sobre la libertad de circulación y obligando a que los EEMM reestructuren su sistema fiscal. Entre sus principales ventajas está la libertad regulatoria, y entre sus inconvenientes los ya mencionados para la competencia fiscal en el Capítulo 1, a los que se hace remisión.

Es la vía de la aproximación la que se ha intentado llevar a cabo por parte de las instituciones europeas, como se verá a continuación. Estas vías, a su vez, pueden realizarse a través de dos estrategias principalmente (Cuenca García, E., et al. 2012):

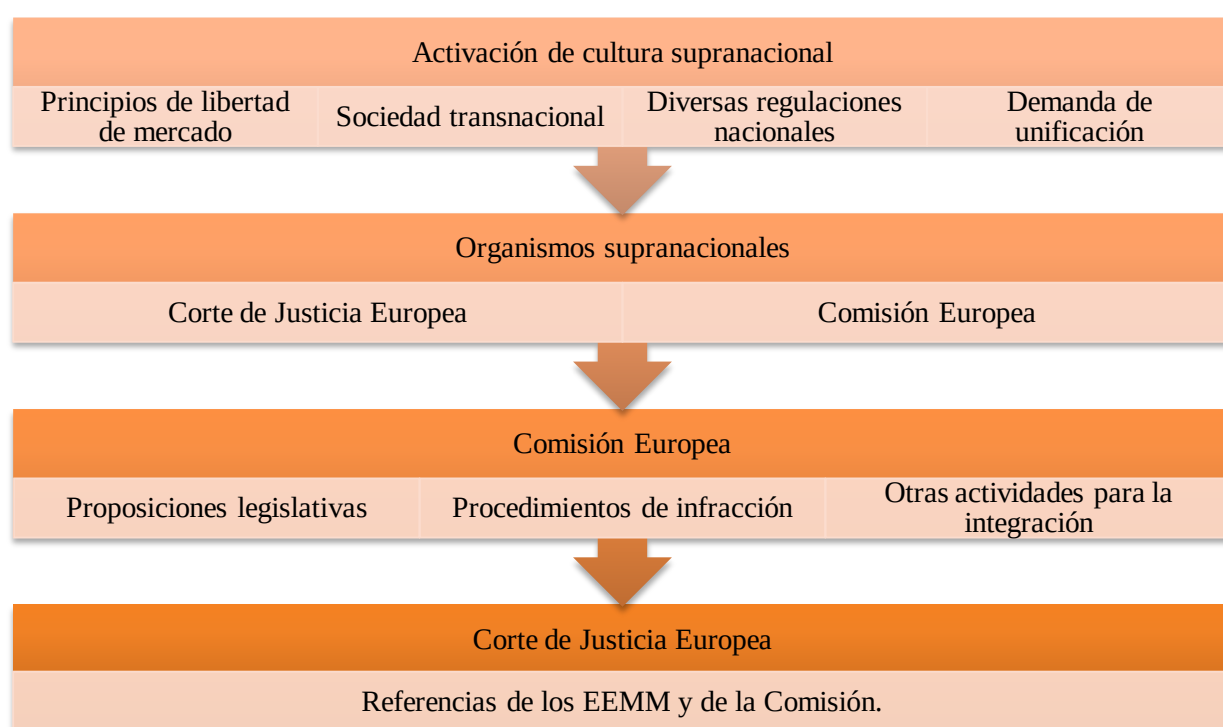
- Estrategia competitiva, que se acerca más al ámbito liberal de la economía, que defiende la libre regulación estatal de cada miembro dejando que sea el mercado el que, a través de su funcionamiento y libre juego, llegue a igualar las disparidades fiscales.
- Estrategia institucional, más próxima al ámbito socialdemócrata, que defiende que las regulaciones fiscales se prefijarán con límites institucionales, es decir, de una autoridad supranacional con acuerdo previo de los EEMM.

A causa de la dificultad y las reticencias a la hora de progresar hacia la integración fiscal, es la competitiva la que más ha predominado hasta la fecha, sobre todo en lo que concierne a los impuestos directos, no tanto a los indirectos, en los que ha habido una voluntad armonizadora más decidida, como ya se ha expuesto en el capítulo anterior.

Además, existen actualmente y desde sus inicios, dos corrientes principales (y opuestas) que teorizan acerca de esas estrategias a llevar a cabo para la armonización fiscal: la intergubernamental y la neofuncional. La primera de ellas se acerca más a la vía diferencial y a la estrategia competitiva mencionadas y se basa en entender la integración fiscal como un producto final ocasionado por la negociación individual entre países miembros que en todo caso tomarían sus propias decisiones sin ceder competencia alguna a un nivel supranacional. Por su parte, los neofuncionalistas (más cercanos a la igualación o a la aproximación y a la estrategia institucional) son más ambiciosos en el ámbito de la integración puesto que entienden que se debe apostar por una regulación supranacional con poderes cedidos por los EEMM (Ullah, S., et al., 2016). Algunos autores, como Stone Sweet, y Sandholtz, entienden

un “continuum” entre ambas en la que la intergubamental conllevaría, en una máxima expresión, a la neofuncional. Según ellos, la integración fiscal se construye en base a tres pilares: una sociedad transnacional en la que los actores tengan beneficios del intercambio de bienes y servicios y así crear una cultura europea; unas instituciones supranacionales que se hagan cargo de la regulación a nivel comunitario sin intervención estatal; y la existencia de esta regulación comunitaria que, unida a la jurisprudencia, sea de obligado cumplimiento a nivel nacional (Sandholtz, W. y Stone Sweet, A., 2013). En ese “continuum” se entiende el proceso de integración como un flujo causal que se explica en la siguiente Figura 1:

FIGURA1. “CONTINUUM” EN EL PROCESO DE INTEGRACIÓN FICAL.



Fuente: Elaboración propia.

Aparte de estas dos corrientes generales, en la actualidad y como consecuencia de los avances que a continuación se verán en materia de Unión Fiscal, la doctrina ha identificado un nuevo fenómeno negociador en el proceso de integración: el método “semiintergubamental”, puesto que los EEMM han recurrido a los Tratados Internacionales que se han articulado en el derecho de la UE en materia de supervisión económica. Esto se percibe en varios elementos: en primer lugar, los Tratados cumplen el sistema de supervisión presupuestaria prevista por la UE; en segundo término, es la propia UE la que interviene en la aplicación de estos Tratados; en tercer lugar, los Tratados son concluidos por EEMM que pertenecen a la UE; en cuarto

término, hay múltiples referencias cruzadas entre los Tratados y la UE en sus disposiciones; y en quinto lugar, en el Pacto Fiscal incluso se repatría el contenido del Tratado al derecho de la UE (López Escudero, M., 2015).

3.2.2. Pasos hacia la Unión Fiscal.

3.2.2.1. Antecedentes.

La voluntad de alcanzar una mayor integración fiscal europea se remonta a los Informes MacDougall y Delors entre las décadas de finales de los 70 y los 80 (Comisión Europea, 1977, 1989). Se entiende esta como un proceso evolutivo continuo que tiene vínculos causales arraigados en la teoría neofuncional (Lecea Flores de Lemus de, A. y Drayson, N., 2014).

Sin embargo, el primer paso para realizar una armonización fiscal se dio en 1960 cuando la Comisión Europea crea el Comité Fiscal y Financiero que presidió Neumark con el fin de potenciar el desarrollo del Mercado Común a través de la corrección de disparidades fiscales. Este Comité publicó en 1962 un Informe (Informe Neumark, ya mencionado) que contenía medidas agrupadas en tres fases:

- En una primera fase, destacó una reforma del impuesto indirecto sobre la cifra de negocios con el fin de sustituirlo por el IVA; también una modificación de gravamen sobre dividendos e intereses, así como de acuerdos sobre doble imposición vigentes hasta la fecha entre EEMM.
- En una segunda fase, se pretendió armonizar el IS como prelude para la creación de un IS comunitario; se crearon medidas para armonizar el IRPF además de la eliminación de impuestos especiales sobre el consumo.
- En una tercera fase, se generaron medidas para fomentar el control fiscal y se creó un Tribunal Europeo para tratar temas fiscales.

Tras los avances conseguidos a través de directivas con el Informe Neumark, posteriormente, no fue hasta 1975 cuando la Comisión publicó un Programa de Materia Fiscal que recogía disposiciones sobre IVA, otros impuestos indirectos, IS y fraude fiscal con el fin de conseguir una recaudación uniforme.

Sin embargo, estas medidas quedaron paralizadas como consecuencia de reticencias nacionales a trasladarlas a sus ámbitos internos y conseguir avanzar en la armonización. Así, el tema fiscal no volvió a tratarse hasta 1990 con la elaboración del llamado Informe Ruding elaborado por el Comité que se formó para controlar la tributación del IS a niveles europeos y

que, más que suponer una respuesta regulatoria concreta, puso de nuevo el tema de la armonización en la actualidad (Cuenca García, E., et al. 2012).

3.2.2.2. Tratado de Maastricht.

Algunos años después, con la implantación del Mercado Único (Tratado de Maastricht, 1992 o TFUE), como se ha mencionado en el anterior capítulo, se trajo a colación la adaptación del IVA a una armonización general y se relanzó la coordinación del IS unido a una neutralidad fiscal para evitar la doble imposición jurídica de dividendos que desincentivaría la inversión. Sin embargo, a pesar de esos avances, en el propio TFUE se intentó generar una disciplina fiscal fuerte entre los EEMM, lo que supuso esa “involución” del proceso de integración fiscal ya mencionada en párrafos anteriores. Esta disciplina fiscal fuerte, se basó principalmente en evitar financiaciones de los Estados miembros provenientes de otros EEMM (art. 125 TFUE), o de un banco (art. 124 TFUE) o del propio BCE (art. 123 TFUE), lo que no hacía sino dificultar la añorada Unión Fiscal (Dehesa de la, G., 2014).

3.2.2.3. Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC).

En esta misma línea disciplinar, en el propio TFUE se introducía el llamado Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC²³), que, en su vertiente de supervisión, fijaba límites al déficit estructural máximo y deuda pública de los EEMM (3% del PIB y 60% del PIB, respectivamente), y, en su vertiente correctiva, en caso de incumplimiento, recogía sanciones importantes a aquellos países que no respetaban los límites (a través del Procedimiento de Déficit Excesivo o PDE²⁴), previa advertencia al Estado miembro por parte de la Comisión y una comunicación del Consejo sobre las medidas a adoptar y su plazo, el llamado Mecanismo de Alerta Temprana (Aixalá, J., 2015). En esta vertiente correctiva, además, la Comisión debe tener en cuenta antes de realizar un informe, la evolución a medio plazo de la situación económica, de la deuda pública y de la situación presupuestaria. Si estima que hay déficit excesivo, somete a votación la sanción en el Consejo por mayoría cualificada y, en caso afirmativo, dirige recomendaciones al EM para que realice medidas correctivas en el presupuesto siguiente. Si no las realiza, vuelve el Consejo a dirigirle una advertencia de sanción y a imponérsela en caso de nuevo incumplimiento (Hernández de Cos, P., 2014), como se verá en los siguientes apartados.

²³Se desarrolló por los Reglamentos 1466/97 y 1467/97 y se vio modificado por el Six Pack, el Reglamento 473/2013 y el Pacto Fiscal.

²⁴ Completa lo dispuesto en el art. 216 TFUE, regulado por el Reglamento 1467/97, modificado por el Reglamento 1177/2011 y reforzado por el 1173/2011 (ambos del Six Pack).

Este escaso poder fiscal centralizado se hizo depender del llamado ECOFIN que se encargaría de aplicar las normas. Por su parte, el Eurogrupo prepararía las decisiones del ECOFIN en relación con el PDE y supervisaría los avances económicos. Esta situación derivó al debate celebrado por el ECOFIN en 1997 sobre política fiscal que tenía como tema principal la eliminación de las distorsiones fiscales y que se concretó en tres medidas concretas: código de conducta para la fiscalidad de las empresas, propuesta de directiva para fiscalidad del ahorro y otra propuesta para tributación de intereses y cánones. En 2003, finalmente, se adopta el paquete de medidas propuestas por el citado debate del ECOFIN.

Pero incluso esos avances para conseguir una unidad fiscal en Europa, se vieron empañados por el incumplimiento de Alemania y Francia de los límites mencionados durante varios años consecutivos (de 2001 a 2005) y, en contra de lo que se pudiera deducir por la inclusión de medidas sancionadoras a partir del PDE, no fueron penalizadas gracias a una decisión del Consejo Europeo en noviembre de 2003 (en el que disponían del 50% de los votos más los de algunos países seguidores), en la que se les declaró en suspenso (Lecea Flores de Lemus de, A., et al. 2014). Esta controvertida decisión, contribuyó al final del PEC y PDE tal y como se conocía, para evitar consecuencias de este tipo posteriores. Así, la reforma de la Six Pack que después se comentará, modificó el procedimiento de votación incluyendo una mayoría cualificada inversa.

Sin embargo, el PEC fracasó además por diversas razones de fondo acrecentadas a raíz de la crisis de 2008, entre las que se encontraban un excesivo gasto público que se compensaba con ingresos públicos ocasionados por las burbujas inmobiliarias en época de expansión y que, cuando el ciclo económico cambió de sentido, el déficit se disparó sin poder preverlo la vertiente preventiva del PEC; una definición muy pobre de los criterios para corregir excesivas deudas públicas, unido a la inexistencia de técnicas de medición claras sobre reducción de la deuda pública; la falta de coordinación que llevó a disparidad entre las disposiciones del PEC y las regulaciones presupuestarias nacionales o la mala calidad de las estadísticas nacionales que dificultaban en gran medida su evaluación por parte de las instituciones, entre otras causas, según Hernández de Cos, P., (2014).

El resultado final del PEC fue un déficit del 6% y una deuda del 85% en el conjunto de la UE antes de la crisis de 2008, siendo el PEC incapaz de conseguir durante la época de expansión económica una recuperación de las cuentas públicas durante la fase expansiva ni de impedir un empeoramiento en la posición fiscal de la mayor parte de los países europeos durante la crisis.

3.2.2.4. *Fiscalis 2013 y fraude fiscal.*

La cooperación de las administraciones también ha sido un tema tratado por la UE en el proceso armonizador, intentando por medio de decisiones y directivas conseguir la colaboración entre los sistemas fiscales nacionales. No deja de ser este primer medio (las decisiones) más voluntarioso que efectivo pues no tienen estas efecto vinculante en las legislaciones estatales.

El primer avance, es la Decisión nº 1482/2007/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2007, por la que se establece el llamado “Programa Fiscalis” para los años 2008 a 2013, cuyo objetivo es mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el Mercado Interior de la UE marcando una serie de metas, que se acercan a meras buenas intenciones generales tales como la prevención de distorsiones fiscales, conseguir la aplicación legislativa europea en todos los países o la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, entre otros igual de generalistas. Para alcanzarlos, sería necesario un intenso intercambio de información entre los países y un control llevado a cabo por el creado Comité Fiscalis, del que es muy difícil encontrar información acerca de su funcionamiento, composición, funciones, etc. (Tejerizo López, J.M., 2015).

Un segundo avance se dio en este sentido con la Directiva 2010/24/ EU del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. Con ella, los EEMM tenían que trasladar a sus regulaciones nacionales la obligación de dar información a otro EM que se lo requiriera sobre cobro de impuestos, la obligación de exigir a otro EM el pago de tributos que correspondieran al país (con algunas excepciones), así como la obligación de establecer medidas cautelares necesarias en el país para asegurar el pago de tributos que le correspondieran. En España se traspuso esta Directiva por medio del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, que modificaba la Ley General Tributaria.²⁵

Por último, un tercer avance se produjo con la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, que fue traspuesta a nuestra normativa por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, que introdujo un nuevo Título en el Reglamento general de gestión en inspección. En ella se fijaban tres tipos de información que los EEMM tenían que ofrecer: previa solicitud de otro EM, automática si estaba entre determinadas categorías y espontánea si se considera que era útil para un EM (Tejerizo López, J.M., 2015).

²⁵ Ley 58/2003, General Tributaria.

3.2.2.5. *Estrategia Lisboa 2000 y Europa 2020.*

El insuficiente poder institucional para coordinar definitivamente las políticas económicas y fiscales de los EEMM, indujo al Consejo Europeo a modificar la estrategia llevada a cabo hasta la fecha y a recurrir al “método abierto” de coordinación de los EEMM. Así se impulsó la Estrategia Lisboa de 2000 cuyo objetivo era transformar a la UE en la más competitiva del mundo en 2010. Pero su mala puesta en marcha llevó a una revisión de esta en 2005, sin seguir después siendo satisfactoria.

La explicación, según López Escudero, M. (2015), puede residir en que el Tratado de Lisboa de 2004 no introdujo ningún elemento jurídico para sostener esta estrategia, simplemente señala los objetivos de reformas económicas, competitividad e innovación que se deben conseguir, pero sin más profundidad.

Como consecuencia, en 2010, el Consejo puso en marcha una nueva Estrategia, llamada Europa 2020, basada en una mayor coordinación de las políticas económicas para conseguir más competitividad. Iba dirigida a la movilización en la UE de todos sus instrumentos para fomentar la coordinación entre los Estados miembros teniendo como nexo común a la UE y contando con mecanismos concretos para ponerla en marcha. Se fijaron una serie de objetivos en diversos ámbitos (empleo, educación, I+D...) que no serían supervisados estrictamente, más bien resultaron ser recomendaciones. A partir de esos objetivos, los EEMM fijan sus programas internos de actuación y se comprometen a cumplirlos. El único control que se realizaría se haría a partir del Semestre Europeo, pero sin sanción alguna.

Esta Estrategia se ha revisado en 2015 concluyendo que los objetivos se han visto ralentizados debido a la aparición de la crisis pero que, aún así, algunos se han cumplido tales como el de educación o clima, no así los económicos y competitivos.

3.2.2.6. *Six Pack y Semestre Europeo.*

Debido a las debilidades descritas del PEC, se promovió una reforma de este en el año 2011, contenida en el Paquete de las Seis Medidas Legislativas (*Six Pack*²⁶), que no solo se centra en el control fiscal sino también macroeconómico a través del Procedimiento de Vigilancia Macroeconómica o PVM.

Esta reforma, en su vertiente preventiva, incluye el llamado “objetivo presupuestario a medio plazo” que implica que los saldos se deberán situar lo más cerca posible del equilibrio o superávit presupuestario (vertiente preventiva) en el medio plazo. El componente preventivo se refuerza con el envío a la Comisión por parte de los países, del programa presupuestario y la trayectoria que tienen planificado implantar (el llamado *Semestre Europeo*²⁷) con el fin de ser revisados por el Consejo Europeo y anticipar desequilibrios (Aixalá, J., 2015). De esta forma, se consigue la coordinación de los Planes de Estabilidad y de los Presupuestos Nacionales a nivel europeo.

En ese objetivo presupuestario, además, se incluyó la evolución del gasto para su evaluación de manera que este no podría exceder del aumento del PIB (en %) a medio plazo. Así, se introduce un nuevo indicador para medir la desviación del objetivo a medio plazo aparte del saldo estructural, considerándose relevante si supera el 0,5% del PIB del ajuste requerido en un año y 0,25% en dos años, salvo que, por causas justificadas el país se vea imposibilitado para cumplirlo y se desvíe algún año (medida idéntica a la del PEC).

El objetivo de estabilidad se calcula teniendo en cuenta el potencial de crecimiento, la deuda de las Administraciones Públicas y el coste de envejecimiento de la población. Este objetivo se plasma en un documento (programas de estabilidad o convergencia según sean países de la eurozona o no) que los EEMM deben presentar hasta el mes de abril a través de un modelo

²⁶ El «Six Pack» fue un paquete normativo de cinco reglamentos y una directiva, a saber: Reglamento (UE) n° 1173/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona del euro; Reglamento (CE) n° 1174/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona del euro; Reglamento (UE) n° 1175/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 1466/97 del Consejo, relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas; Reglamento (CE) n° 1176/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2011, relativo a la prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos; Reglamento (UE) n° 1177/2011, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 1467/97, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo; Directiva 2011/85/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros (Textos publicados en el DO L 306, de 23 de noviembre de 2011).

²⁷ Introducido por el Reglamento 1175/2011, en el que se regulan sus funciones específicas. Igualmente, se verá modificado posteriormente con el Two Pack y el Pacto Fiscal. Este Semestre Europeo fue una propuesta hecha por la Comisión en mayo de 2010 y adoptada por el Consejo el 7 de septiembre de 2010, según el *Comunicado de prensa del Consejo n° 13190/10*, de 7 de septiembre de 2010.

común que contiene: las previsiones de evolución de deuda pública y gasto público, trayectoria a adoptar, el objetivo a medio plazo y su evolución en 5 años, entre otras.

Antes de iniciar el ámbito correctivo del Tratado, la Comisión y el ECOFIN supervisan el documento y lo comparan con lo que los países han llevado a cabo en la práctica con sus condiciones particulares, recogido todo en el Semestre Europeo. Si se percibe una desviación de los objetivos, la Comisión lanza una advertencia al EM y el ECOFIN propondrá las medidas necesarias para su realización. Ahí acabaría la actuación si el EM no perteneciera a la eurozona (al igual que fijaba el PEC), pero si perteneciera, se impondrá un depósito cautelar del 0,2% del PIB, novedad introducida por el Six Pack.

El citado Semestre Europeo pretendía integrar todos los procesos de coordinación individualizados para cada país pero sin suprimir estos, de manera que se generara una coordinación única conglomerada (López Escudero, M., 2015). Cabe mencionar que el procedimiento común que marca el Semestre Europeo es utilizado por varios elementos: tanto por el PDE del PEC y el Pacto Fiscal como por el procedimiento de desequilibrio macroeconómico y la Estrategia Europa 2020, lo que hace muy compleja su aplicación.

En relación con la vertiente correctiva, se sigue previendo el PDE para un déficit de más del 3% del PIB pero también para una deuda de más del 60% del PIB nacional. Este último proceso sancionador solo se daría en el caso de que no se redujera cada año la deuda en una veintava parte (lo que equivaldría a dar un plazo de 20 años para reducirla) o cuando no se cumplieran las recomendaciones del Consejo y consistiría en una multa del 0,2% del PIB pudiéndose elevar al 0,5% por fraude en las cuentas. Este procedimiento sancionador o de déficit excesivo, se modifica con el Six Pack introduciendo la valoración de las causas particulares que han llevado al incumplimiento del objetivo inicial, pudiendo incluso modificar el objetivo.

Finalmente, otra de las reformas introducidas en el Six Pack viene a solucionar uno de los principales problemas mencionados del PEC: la descoordinación entre las regulaciones nacionales a la hora de transponer las disposiciones comunitarias. Lo que se establece es la realización de un seguimiento de las normas por parte de un organismo independiente que controle su cumplimiento y sus posibles desviaciones. En este sentido, se fija una planificación de tres años presupuestaria en el que se recojan las políticas a llevar y su incidencia sobre las partidas de ingresos y gastos importantes (lo que incide en la política fiscal) entre otras formalidades (Hernández de Cos, P., 2014).

3.2.2.7. *Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la UEM (“Pacto Fiscal”).*

Así la situación, en 2013 entró en vigor el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, también conocido como Tratado de Estabilidad Fiscal (TEF), Pacto Presupuestario o Fiscal Compact (FC), firmado por todos los países de la UE (salvo Reino Unido y República Checa) en marzo de 2012.

Lo que pretende el TEF no es sino reforzar la disciplina fiscal de los países de la eurozona incorporando la llamada “regla de oro presupuestaria” (Aixalá, J., 2015; López Escudero, M., 2015) que se basa en limitar el déficit estructural al 0,5% PIB (sin especificar fecha límite para conseguirlo) y que debe ser trasladada a las legislaciones nacionales, preferiblemente a las constituciones nacionales²⁸. De no adaptarlo a su legislación, el EM deberá comparecer ante el Tribunal de Justicia, que podría imponer una multa de hasta el 0,1% del PIB.

El TEF mantiene igualmente el objetivo de déficit nominal de las administraciones por debajo del 3% y, si la situación de la deuda y la viabilidad de las finanzas son buenas, se reduce hasta el 1% el déficit estructural. Igualmente, el TEF mantiene el límite de deuda soportable en el 60% del PIB y la regulación en una veintea parte al año, como establecía el Six Pack de 2011.

Sin embargo, hay que mencionar que ese objetivo a medio plazo va a ser individual para cada país, es decir, que a la hora de conceder plazo para su cumplimiento por el Consejo Europeo (ECOFIN), se tendrán en cuenta las particularidades de cada uno. Algún Estado podrá incumplirlo en un momento del tiempo determinado siempre y cuando sea un caso altamente excepcional como, por ejemplo, la situación de recesión actual, según Hernández de Cos, P. (2014), o cualquier otro acontecimiento que no pueda controlar por sí solo.

Por tanto, dentro de la vertiente correctiva, si un EM incumple el déficit por causa no justificada, se aplicará un “mecanismo de corrección” que obligará al país a realizar automáticamente una serie de medidas necesarias para corregir su situación en un determinado periodo de tiempo. Todos los mecanismos que se tengan que implantar se basarán en principios comunes establecidos por la Comisión: tamaño, naturaleza, plazos etc. así como la garantía de independencia de las instituciones encargadas de supervisarlos a escala nacional. Si se constata que no se ha respetado ese mecanismo, se volverá a dirigir una advertencia al EM y, si la vuelve a incumplir, el EM perteneciente a la eurozona podrá recibir

²⁸ España introdujo el principio de estabilidad presupuestaria en su Constitución en la reforma aprobada el 27 de septiembre de 2011 que modificaba el art. 135 CE y que ha sido desarrollado por las Leyes Orgánicas 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE nº 103, 30.4.2012), desarrollada posteriormente por la Ley Orgánica 6/2013 de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (BOE nº 274, 15.11.2013) y la Ley Orgánica 9/ 2013, de 20 de diciembre, de control de la deuda comercial en el sector público (BOE nº 305, 21.12.2013).

una multa equivalente al 0,2% del PIB pudiendo llegar al 0,5% por fraude contable (no modifica la del Six Pack).

Es decir, se le da un mayor grado de automatismo respecto al PEC, lo que disminuye la discrecionalidad política en el PDE (Hernández de Cos, P., 2014).

De esta manera, se continúa reforzando la medida introducida por el Six Pack de supervisión de normativas nacionales por órganos independientes proponiendo principios comunes en su función, autonomía e independencia para decidir acerca del establecimiento o no del mecanismo corrector y de su seguimiento por parte de los EEMM.

A este respecto cabe mencionar que, hasta la actualidad, Europa ha sido condescendiente con los incumplimientos de déficit durante la crisis prorrogando los plazos, véanse los citados casos de Alemania y Francia. Además, en el mes de julio, se estudió una multa a España y Portugal por este motivo de alrededor de mil millones de euros para el caso español, que obligaría a este a realizar reformas impositivas, principalmente en el Impuesto de Sociedades, pero finalmente se ha vuelto a rechazar aunque estuvo cerca de imponerse, lo que habría supuesto una clara discriminación.

3.2.2.8. Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE).

Para solucionar posibles desviaciones en los países a parte de la potestad sancionadora ya mencionada, sobre todo a raíz de la crisis de 2008, la eurozona se ha dotado de mecanismos de corrección de desviaciones o de ayuda financiera que transferirán recursos hacia países con dificultades. Son ayudas en forma de préstamos (no de transferencias porque no se trata de un sistema federal) que van a tener contraprestaciones por parte de quien las recibe consistentes en programas de ajuste.

Las instituciones que gestionan estos mecanismos: la Facilidad Europea de Estabilidad Financiera (FEEF) y el Mecanismo Europeo de Estabilidad Financiera (MEEF) fueron creadas a tal efecto en 2010 y 2011 respectivamente, ambas previas a la entrada en vigor del TEF.

Por un lado, la FEEF, es un elemento internacional que se creó en 2010 consistente en un programa que ofrecía financiación derivada de su propia emisión de deuda (en conjunción con MEEF y FMI) a los países de la UE, además de proporcionar asesoría técnica a esos países (Rodríguez Nava, A. y Venegas Martínez, F., 2015). Su finalidad era ser un medio de rescate temporal de países a cambio del cumplimiento de medidas de reducción de déficit público como aumentos en tipos impositivos, bajadas salariales, privatizaciones etc.

Por otro lado, el MEEF, era un programa de financiación europeo a partir de bonos públicos que garantizaba la Comisión y cuyos recursos eran transferidos a países de la UE en crisis. El programa se inició en enero de 2011.

Dado de que el FEEF tenía fecha de caducidad en 2013, los Estados acordaron la creación de un organismo permanente que realizara las mismas funciones, intentando introducirlo mediante la modificación del art. 136 TFUE y crear a partir de un Tratado dicho mecanismo.

Así, ambos programas (FEEF y MEEF) fueron sustituidos por el Mecanismo Europeo De Estabilidad (MEDE²⁹). El MEDE, se introdujo en octubre de 2012 como instrumento permanente de resolución de crisis en la eurozona que permite canalizar asistencia financiera a los países en dificultades. Esa asistencia está sujeta a “condicionalidad estricta” en el cumplimiento del “memorándum de entendimiento” en el que se defina la condicionalidad con precisión. La asistencia la pueden realizar con compra de deuda, líneas de crédito o recapitalización de instituciones financieras a través de créditos a los EEMM pues, como ya se comentó, está prohibida la financiación directa a EEMM. La condicionalidad estricta puede ir desde “un programa de ajuste económico hasta una obligación de cumplimiento continuo de las condiciones de elegibilidad preestablecidas” (art. 12 Tratado de Constitución del MEDE).

Además, el MEDE no asumiría en ningún caso las deudas que aún tuviera pendientes el país que recibe la ayuda. Se trata pues de un programa muy solidario pero sujeto a un interés de estabilidad financiera de la eurozona controlado por la condicionalidad estricta a la que se someten los receptores (López Escudero, M., 2015).

Igualmente, se acordó la creación de autoridades de supervisión por sectores y de la Junta Europea de Riesgo Sistémico para el control del sistema financiero en su conjunto con el fin de evitar fallos conjuntos.

²⁹ Tratado constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad entre el Reino de Bélgica, la República Federal de Alemania, la República de Estonia, Irlanda, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, la República Italiana, la República de Chipre, el Gran Ducado de Luxemburgo, Malta, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República Portuguesa, la República de Eslovenia, la República Eslovaca y la República de Finlandia (BOE nº 239, de 4 de octubre de 2012).

3.2.2.9. *Two Pack*.

Otro conjunto de reformas publicado por la Unión y que completan el marco fiscal europeo, es el llamado *Two Pack*³⁰.

Este paquete de reformas incluye una serie de plazos estrictos para su cumplimiento por parte de los países miembros respecto a la aprobación de presupuestos y planes fiscales nacionales. Estos últimos deben hacerse públicos antes del 30 de abril como máximo. Los primeros, deberán tener un anteproyecto publicado antes del 15 de octubre, y una publicación definitiva antes del 31 de diciembre. Deben presentarse junto a programas nacionales de reforma y de estabilidad. Igualmente, recoge otros plazos para aprobar presupuestos y para corregirlos durante el año natural que deben de contener las disposiciones de acuerdo con el PEC y el Semestre Europeo. Estos anteproyectos de ley de presupuestos remitidos a la Comisión serán estudiados por la misma, que emitirá un dictamen (global e individual) sobre cada uno de los presupuestos de los países. Si existe incumplimiento de las disposiciones del PEC, se reenvían a los países para que los corrijan pero, y esto es importante, sin tener carácter vinculante (Hernández de Cos, P., 2014).

Siguiendo la Directiva 2011/85/UE, del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, y en línea con lo establecido desde el *Six Pack*, el *Two Pack* incide en la dotación por parte de los EEMM de organismos independientes para encargarse del cumplimiento de reglas presupuestarias así como del objetivo presupuestario a medio plazo. Estos organismos avalarán igualmente las previsiones macroeconómicas de los países en las que basarán sus planes fiscales nacionales y proyectos presupuestarios.

En la vertiente informativa del paquete de reformas, el *Two Pack* mejora los flujos de información para que la Comisión efectúe un mejor seguimiento. En este sentido, destaca el intercambio de información de los planes de emisión de deuda pública de los países.

Sin embargo, el aspecto más importante que introduce el *Two Pack*, es el refuerzo de la vigilancia y los procedimientos de control, estableciendo un marco común y gradual para adaptar los distintos casos a una vigilancia específica dependiendo de si los países tienen graves dificultades financieras, han sido beneficiarios de ayuda financiera como asistencia preventiva o como parte de un programa macroeconómico completo o si van a salir de un programa de rescate.

³⁰ Reglamento nº 472/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre el reforzamiento de la supervisión económica y presupuestaria de los Estados miembros de la zona del euro cuya estabilidad financiera experimenta o corre el riesgo de experimentar graves dificultades; Reglamento (UE) nº 473/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, sobre disposiciones comunes para el seguimiento y la evaluación de los proyectos de planes presupuestarios y para la corrección del déficit excesivo de los Estados miembros de la zona del euro (*DO L* 140, de 27 de mayo de 2013).

Esta vigilancia reforzada (o supervisión intrusiva), conlleva una adopción de medidas por parte de los EEMM para solucionar la inestabilidad que serán controladas por misiones periódicas de la Comisión a los EEMM y en las que, además, estos deberán aportar información más detallada con carácter trimestral. Tras la supervisión, la Comisión podrá concluir que la situación de un país puede conllevar efectos adversos hacia el resto de países y, por lo tanto, proponer al Consejo la adopción de medidas correctivas o bien de un rescate completo. Dicha supervisión finaliza cuando el EM devuelve el 75% como mínimo de lo que recibió para su financiación.

3.2.2.10. Orientaciones 2015 sobre el PEC.

En la Comunicación COM (2015)/12, de la Comisión Europea (2015), se extienden una serie de orientaciones generales acerca de la forma de aplicar el PEC a raíz de sus modificaciones en 2005, 2011 y 2013 con el fin de aclarar la complejidad legislativa creada.

Respecto del componente preventivo, en la Comunicación, se explica la permisibilidad de desviación del objetivo de déficit recogida en el art. 5 del Reglamento del PEC³¹ a aquellos países que hayan tenido que realizar reformas estructurales en lo que llaman “cláusula de reformas estructurales”, en la cual, para su aplicación, la reforma adoptada debe tener una serie de características que se explicitan: ser de gran envergadura, tener efectos presupuestarios positivos y aplicarse íntegramente; siempre y cuando los estados hayan enviado un programa con las reformas detalladas.

En relación con el componente correctivo, menciona el art. 2 del citado Reglamento en qué casos se va a adoptar el procedimiento sancionador en base al programa presupuestario y fiscal que los Estados le hubieran enviado a través del Semestre Europeo. Así, una vez detectada la desviación, tendrá en cuenta un plan de reformas adaptadas a las circunstancias de cada Estado sobre las que realizará una continua supervisión para velar por su cumplimiento.

Para finalizar este epígrafe, cabe mencionar que, en la actualidad, y sobre todo a raíz de la crisis financiera reciente, perdura el debate acerca del devenir de la UEM. Las posiciones se mueven entre la rapidez en el proceso para conseguirlo cuanto antes hasta la continuación con una armonización fiscal a través de la consolidación de los acuerdos existentes. La mayoría de los expertos se decantan por la primera opción pero sin un devenir tan rápido, es decir,

³¹ Reglamento (CE), nº 1466/97.

otorgándole un papel más prioritario a las instituciones supranacionales para la fijación de políticas fiscales o aumentando su capacidad de sanción o de supervisión (Guerguil, M., 2014).

En esta línea, para profundizar aun más en lo que supondría para Europa la consecución de una Unión Fiscal plena, es necesario detenerse en el estudio comparado con las experiencias internacionales de modelos federales como posible solución al caso europeo.

3.3. UNIÓN FISCAL VS FEDERALISMO FISCAL: POSIBLES SOLUCIONES.

3.3.1. Federalismo Fiscal como solución.

Existen opiniones en la doctrina en las que se piensa que la UEM tendría que avanzar hacia modelos fiscales federales de países ya asentados y consolidados en el mundo tales como EEUU, Canadá o Alemania. Sin embargo, hay que aclarar que el concepto de Unión Fiscal abarca más campo que el Federalismo como se verá a continuación, es decir, incluye una serie de mecanismos fiscales y reglas fijadas por acuerdos excluyendo las transferencias de un país a otro (Lecea Flores de Lemus de, A., et al. 2014).

La Unión Económica y Monetaria no se creó a imagen y semejanza de una federación sino que disponía de su propia naturaleza, según sus creadores tenía naturaleza "sui generis". En concreto, se distancia en gran medida de las federaciones en la coordinación política y fiscal, las federaciones sí la consiguen mientras que la UEM no lo ha hecho hasta la fecha, como ya se ha expuesto en este trabajo.

El primer punto en común entre la actual UEM y los modelos federales se encuentra en la existencia en ambos de mecanismos supranacionales de supervisión fiscal (que se comentaron en el epígrafe anterior) así como de acuerdos de limitación en la fijación de políticas fiscales nacionales, lo que, desde el punto de vista de la Unión Fiscal es, sin duda, la gran base para la constitución de una futura integración fiscal puesto que evita de facto una posible incoherencia en las decisiones fiscales al concentrarse la autoridad fiscal en un único gobierno; a diferencia de lo que ocurre en las federaciones, en las que es necesario firmar acuerdos para lograr esas ventajas puesto que en estos casos se reparte la autoridad fiscal en distintos niveles generando esa incoherencia (Guerguil, M., 2014). Esos acuerdos en la UE son más ambiciosos que los de la federaciones, ya que intervienen diversas reglas fiscales, esfuerzos de coordinación y armonización de políticas fiscales y presupuestos así como una supervisión de las instituciones supranacionales (en las federaciones solo se han asumido

facultades de supervisión por parte de los gobiernos centrales en situaciones de crisis de deuda, lo que es un claro avance para la UE en términos de Unión Fiscal).

En la práctica, sin embargo, la eficacia en la UE de la supervisión se ve empañada por la dificultad experimentada por las instituciones supranacionales para imponer sanciones a los países incumplidores de las reglas prefijadas (como ya se comentó en el caso representativo de Francia y Alemania con el PEC, o con el más reciente de España y Portugal).

Por el contrario, lo que sí parece suponer una desventaja de la actual UE, es el escaso protagonismo de su presupuesto comunitario (que se nutre básicamente de las transferencias de los EEMM, que no varían con los ciclos económicos), lo que supone que no pueda tener un componente estabilizador puesto que se encuentran en poder de los EEMM, a diferencia de lo que ocurre en las federaciones. Igualmente, en las federaciones no existen títulos de deuda compartida, como los eurobonos o euroletras, ni avales federales a gobiernos. En cambio, sí existiría una similitud con la federación en acuerdos sobre el límite de endeudamiento público que han de ser respetados por los gobiernos.

En relación con la financiación de los EEMM en la UEM, se realiza básicamente con compra de deuda en los mercados, impidiendo el TFUE explícitamente, como ya se ha comentado, los “rescates” entre EEMM a pesar de las excepciones que supusieron la FEEF y el MEDE. En las federaciones, por su parte, estos mecanismos no están institucionalizados sino que los adopta el gobierno central “ad hoc” (Guerguil, M., 2014).

La conexión presupuestaria entre el gobierno central y los nacionales es una de las características fundamentales de las federaciones, que la distingue de la actual UEM en la que las transferencias a los EEMM son demasiado pequeñas cuantitativamente como para crear un proyecto conectado de forma tan intensa como en la federación. En la UEM, la relación con los EEMM en política fiscal se basa más bien en la supervisión en lugar de en instrumentos compartidos que garantice una coherencia, siendo los vínculos presupuestarios muy escasos como se ha comentado.

En definitiva, la Unión Fiscal pretendida en Europa dista en algunos puntos de los sistemas federales que existen en la actualidad en el mundo, pero podría ser una solución a tener en cuenta para implantar en el ámbito fiscal de la actual UEM.

3.3.2. Otras soluciones de futuro.

Normalmente, los procesos de unificación fiscal experimentan profundos cambios y alteraciones tras sufrir crisis económicas tendiendo en general hacia la centralización (Lecea Flores de Lemus de, A., et al. 2014).

Tras los ya expuestos cambios sufridos recientemente como consecuencia de la última crisis económica, se hace necesario poner la atención en el devenir del proceso integrador fiscal europeo exponiendo posibles líneas de actuación que podrían llevarse a cabo con el fin de conseguir finalmente la Unión Fiscal europea puesto que los mecanismos actuales no parecen suficientes para solventar problemas de deuda pública y crisis bancaria. Las propuestas en este sentido pueden agruparse en tres grandes grupos, siguiendo el planteamiento de Lecea Flores de Lemus de, A., et al. (2014): capacidad de estabilización fiscal; emisión de deuda común y coordinación presupuestaria.

1.-Capacidad de estabilización fiscal que se conseguiría a través de:

- Una centralización fiscal que tenga capacidad para crear amortiguadores económicos que eviten que los shocks nacionales se extiendan a otros países de la eurozona.
- La creación de un presupuesto centralizado europeo para fijar la disciplina fiscal que evitaría que los países incurrieran en déficits consiguiendo que sean más prudentes.
- La incorporación en ese presupuesto común de otras partidas de gasto de la UE con el objetivo de estabilización, por ejemplo, más dotaciones de partidas de gasto fiscal en I+D e infraestructuras así como inversiones directas en I+D o la utilización de los fondos estructurales y de cohesión para conseguir contrarrestar los ciclos aparte de la función que ya tiene de luchar contra deficiencias estructurales.
- Otro amortiguador de shocks como una unión bancaria plena que cuente con un respaldo fiscal que reduzca el riesgo de una retirada masiva de fondos.
- La creación de lo que llama “fondo para las malas rachas” como complemento de presupuesto común. De manera que cuando la UEM estuviera en crecimiento agregado, el fondo acumularía recursos netos y cuando hubiera varios shocks individuales negativos, el fondo estabilizaría la eurozona con mecanismos de estabilización. La participación en ese fondo debería ir acompañado de unas fuertes condiciones normativas para atenuar riesgos.

2.-Emisión de deuda pública:

Emisión de bonos de estabilidad para la financiación de los EEMM adheridos. Entre los objetivos que pueden tener destaca la mejora de la amortiguación fiscal de la eurozona,

desvinculando la relación bancos-deuda pública o la mejora del acceso a los mercados y la rebaja de costes de financiación de bancos y gobiernos.

Esta emisión puede tener varias formas: dotar al presupuesto común de capacidad de endeudarse para que amortigüe shocks asimétricos, de manera que los EEMM seguirían gestionando y emitiendo deuda propia nacional; o bien emitir euroletras a corto plazo y “bonos de estabilidad” a largo plazo que consiguiera un mercado de deuda común para toda la eurozona.

3.- Mayor coordinación presupuestaria y económica mediante:

- La intensificación de las modificaciones contenidas en el Six Pack, el Two Pack y el “Pacto Fiscal” a través de una ampliación de la coordinación de la política tributaria o conseguir que las recomendaciones de la UE sobre presupuestos nacionales sea vinculante.
- Una solución más ambiciosa y en la línea de este trabajo como sería la creación de un Ministerio de Economía para la eurozona que tenga poder para vetar presupuestos nacionales o poder de decisión para financiar a gobiernos en apuros así como nombrar responsables económicos en países incumplidores de reglas fiscales dependiendo del grado de incumplimiento.

Por otro lado, y como posible solución a nivel más inmediato, Niazi, K. y Krever, R. (2015), abogan por una voluntad política en la consecución de la llamada neutralidad fiscal que no puede sino conseguirse a partir de una fuerte armonización y coordinación impositiva de manera que se evite en la medida de lo posible una doble imposición a nivel europeo y que esta no tenga que depender (sobre todo en el ámbito de imposición directa) de los tratados bilaterales o multilaterales entre países de la eurozona.

En esta línea integradora también han caminado en los últimos años las instituciones europeas, tanto la Comisión Europea³² como el Informe dirigido por Van Rompuy como Presidente del Consejo³³, ambos en 2012. Coinciden estos en conseguir que la UEM avanzara por fases:

A corto plazo, se marcaron como objetivo la unión bancaria, la ampliación del Six Pack y del Two Pack y reforzar el Semestre Europeo. Estos objetivos han sido ampliamente conseguidos en la actualidad. Por el contrario, otros que también se marcaron no han podido alcanzarse,

³² Plan Director para una UEM profunda y auténtica, noviembre de 2012.

³³ Firmado también por los presidentes de la Comisión, del Eurogrupo y del BCE, el 5 de diciembre de 2012.

como la introducción de un “instrumento de convergencia y competitividad” o conseguir una mayor representación en el exterior de la eurozona.

En el medio plazo, el documento de la Comisión abogaba por reformar el derecho comunitario con el fin de que las instituciones europeas pudieran pedir una revisión de los presupuestos nacionales en el caso de no estar en consonancia con los objetivos comunitarios. Esto se podría realizar por varios métodos tales como hacer vinculante el dictamen de la Comisión en el Pacto Fiscal, dotar de mayor competencia a la UE en armonización presupuestaria nacional pudiendo recurrir al TJUE o incluyendo una obligación de revisar la ejecución de presupuestos si se desvían de lo marcado por la UE.

Pero las medidas más importantes se marcaron para el medio-largo plazo por parte de ambos documentos, algunas de ellas ya citadas como la dotación en la UE de una institución capacitada fiscalmente para poder reducir el efecto de los impactos negativos nacionales previniendo así el efecto contagio al resto de la eurozona. En esta línea, el documento de la Comisión lanza la posibilidad de crear un presupuesto único comunitario más completo o menos en función de la voluntad integradora que se pretendiera así como una emisión unitaria de deuda pública que conllevaría una reforma de fondo con la creación un Tesoro Público común que dirigiera ambos elementos. Estos dispositivos de mejora de gobernanza económica podrían colaborar en la disciplina fiscal y la convergencia comunitaria.

Por el contrario, si se continúan llevando a cabo políticas fiscales muy descentralizadas como hasta ahora, seguiríamos sin conseguir una Unión mayor pues los EEMM continuarían teniendo incentivos para poder beneficiarse de la actuación de lo que hicieran sus vecinos, aprovechándose de estos para avanzar individualmente.

Además, la Comisión entiende que todo ello no sería posible sin una previa unión política europea, y que sería necesario en cualquier caso realizar avances en este ámbito que mejoraran la legitimidad política. Es por ello que, en este punto, cabe traer a colación la votación en forma de referéndum llevado a cabo en Reino Unido el pasado 23 de junio de 2016 que supuso la victoria a favor de la salida de la UE del 52% de los votantes, contra un 48% que votó por la permanencia. En este sentido, se hace muy complicado intentar realizar avances hacia una integración económica, fiscal y política plena cuando, al mismo tiempo, existe en la Comunidad un movimiento creciente de euroescepticismo tan palpable que genera procesos de desconexión. Si no se es capaz de permanecer siquiera bajo un mismo Mercado Común (ya no moneda común, que Reino Unido tampoco comparte) con libertad de circulación de personas, capitales y mercancías, cabe preguntarse cómo será posible, ya no

una consecución final, sino un mero avance hacia la integración fiscal, que debe empezar por la política.

Cabría plantearse si esta unión política podría consistir en un Federalismo Fiscal limitado. Su consecuencia sería una redistribución entre los EEMM al estilo de cualquier país con unión política en lugar de la actual redistribución interterritorial. Sin duda, según López Escudero, M., (2015) sería la opción más adecuada pues cualquier unión monetaria necesita como recurso vital un presupuesto común que tenga efectos redistributivos y una capacidad fiscal importante. Sin embargo, en vistas de lo acontecido en Reino Unido, esta solución ni siquiera se percibe en el horizonte.

CONCLUSIONES.

No es concebible la permanencia de una Unión Económica y Monetaria sin una Unión Fiscal. Se hace más necesario que nunca alcanzar una eficiente Unión Fiscal en Europa como mecanismo para tratar de no volver a repetir la crisis mundial sufrida desde 2008 (si es que ya ha sido superada). Bajo la Unión fiscal, se aunaría en una única institución o poder el control sobre los ingresos fiscales para asegurar recursos que redistribuir entre los países miembros y solventar las grandes disparidades sufridas entre ellos que, finalmente, han perjudicado al resto de países.

Sin embargo, la gobernanza fiscal que ha surgido desde la crisis está muy alejada de la pretendida integración fiscal pues no cuenta con mecanismos comunes potentes para poder disminuir el impacto de perturbaciones nacionales que acaben influyendo y extendiéndose al conjunto de la Unión, ni tampoco cuenta con la potestad de emitir deuda conjunta a nivel comunitario que pueda rebajar la pérdida de confianza hacia mercados nacionales que hemos visto en los últimos tiempos con la llegada de la crisis económica. Para conseguir en este sentido una mayor eficiencia fiscal, debería realizarse un reajuste entre los Estados miembros y los órganos supranacionales, creando herramientas de estabilización como la creación de un impuesto comunitario o la transferencia fiscal desde los países hacia un ente supranacional.

La Unión Fiscal debería seguir previamente un proceso amplio de análisis en el que se debería debatir o traer a colación varios elementos genéricos y, bajo mi punto de vista, fundamentales en el proceso que ayudarían en gran medida a su consecución. Entre otros, debería estudiarse el grado de bienestar que se pretenda conseguir, nivel de gasto público, reparto de riquezas entre los miembros, jerarquía en las funciones impositivas, jerarquía en la coordinación, conseguir una unión aduanera fuerte, la extensión de la Unión al conjunto del sistema fiscal o solo a una parte de este o la decisión sobre si la Unión debe conseguirse con un procedimiento gradual como hasta la fecha o más bien con uno inmediato.

En la actualidad quizá nos encontremos en un punto más alejado de la Unión Fiscal que a comienzos de la Unión Económica y Monetaria. En el contexto actual, se percibe arduo complicado encontrar algún apoyo político en la línea integradora, pues esta integración requiere necesaria e inevitablemente una unión política muy amplia, en un momento en el que precisamente es lo que más se echa en falta. La salida de Reino Unido de la Unión Europea en los próximos años no es sino la consecuencia del movimiento de desafección europeo que se viene dando en la Comunidad sobre todo en los últimos años y como consecuencia quizá de la inalcanzada Unión Fiscal y Financiera plena, en la que los efectos negativos producidos en las

economías del sur no hubieran tenido que ser soportados ni extendidos a economías en crecimiento (o con menos decrecimiento) con una mejor distribución de los ingresos comunitarios, un presupuesto europeo armonizador y equitativo controlado por una institución supranacional y democrática y con un hipotético Ministerio de Economía Europeo. La disparidad fiscal en la Unión es absoluta y palpable respecto a sus regulaciones, sobre todo desde la entrada de los países del “bloque del este”. Existen tantos sistemas fiscales como Estados miembros hay en la Unión, no disponiendo ni siquiera de un leve ámbito armonizador (aunque más palpable en los impuestos indirectos). Esa disparidad, junto a la tecnocracia y los procedimientos altamente complejos (pues se han ido superponiendo unas reformas reguladoras sobre otras creando un entramado normativo casi indescifrable), así como un peso creciente y reciente del intergubernamentalismo (en lugar del neofuncionalismo) son la base de la actual gobernanza económica en Europa. Esto no hace sino lastrar el avance hacia la integración, de forma que cualquier cambio que suponga un aumento de competencias a nivel supranacional, conllevaría a su vez una disminución de competencias nacionales muy ligadas a su soberanía. Por ello, su transmisión a niveles europeos solamente podría darse si se garantiza un control democrático importante a través de la dotación de más poder de control al Parlamento Europeo que actúe en consonancia con los parlamentos nacionales. Posiblemente este pudiera ser un primer avance hacia una futura unión política.

Muy al contrario de esta solución, a lo largo del proceso armonizador, se han ido adoptando medidas restrictivas definidas a través de Pactos, Tratados y Directivas, que cada país ha adaptado o adaptará individualmente a su regulación interna con más o menos eficiencia, y con una nula eficacia reprobatoria a la hora de imponer sanciones a los incumplidores, precisamente, entre otras causas, por el miedo a crear aun más desafección al proyecto europeo. Además, la gobernanza fiscal europea solo se basaba en la prevención a partir de la normativa sin poder actuar sobre posibles choques asimétricos que pudieran darse o crisis que pudieran extenderse.

En cambio, aun con estas dificultades, se han conseguido innegables avances, sobre todo a raíz de la crisis de 2008, hacia la integración fiscal; avances como la inscripción obligatoria en las legislaciones estatales de las reglas fiscales establecidas en los acuerdos supranacionales o la creación de agencias independientes que supervisan el cumplimiento de esas reglas. La generación de jurisprudencia también puede llevar en el medio o largo plazo a una legislación fiscal común puesto que puede contrarrestar legislaciones nacionales si van en contra del espíritu europeo, pudiendo ser este el punto de partida para su creación. Se ha conseguido también que se reduzca la autonomía de la economía y presupuestos de los

Estados miembros conforme su situación financiera iba empeorando, llegando incluso a la desaparición si estos necesitan ayuda financiera obligándoles a aplicar medidas correctoras de ajuste.

En definitiva, el conjunto de avances adoptados hasta la fecha respecto de la integración fiscal, quizá no tenga que ser visto como un fracaso político y económico sino como una etapa más hacia el proceso de Unión Fiscal, que está vivo y en movimiento.

BIBLIOGRAFÍA

- Aixalá, J. (2015): “Capítulo 15: Las políticas macroeconómicas”. En J.L. García Delgado y R. Myro (Eds.), *Lecciones de Economía Española* (12ª ed.), (pp. 309-331). Pamplona: Civitas Thomson Reuters.
- Alonso González, L. M., Corona Ramón, J. F. y Valera Tabueña, F. (1997): *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Barcelona: Cedecs.
- Aparicio Pérez, A., Álvarez García, S. y Arizaga Junquera, M. C. (2000): *La fiscalidad en la Unión Europea*. Oviedo: Servicio de publicaciones de la Universidad de Oviedo.
- Banco Santander (2016): Datos de fiscalidad por países. Recuperado el 27/7/16 de: <https://es.portal.santandertrade.com/establecerse-extranjero/>
- Bucovetsky, S. (1991): “Asymmetric tax competition”. *Journal of Urban Economics*, 30(2), pp. 167-181. Recuperado el 20/7/16 de: [http://dx.doi.org/10.1016/0094-1190\(91\)90034-5](http://dx.doi.org/10.1016/0094-1190(91)90034-5).
- Comisión Europea (1977): Informe del Grupo de Estudio sobre la función de las Finanzas Públicas en la Integración Europea (Informe MacDougall). Recuperado el 30/7/16 de: http://ec.europa.eu/economy_finance/emu_history/documentation/chapter8/19770401en73macdougallrepvol1.pdf y http://ec.europa.eu/economy_finance/emu_history/documentation/chapter8/19770401en517macdougallrepv2_a.pdf
- (1989): Informe sobre la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad Europea (Informe Delors). Comité para el Estudio de la Unión Económica y Monetaria. Recuperado el 1/7/16 de: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication6161_en.pdf.
- (2015): Comunicación de la Comisión, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo, al Comité Económico y Social Europeo, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones: aprovechar al máximo la flexibilidad que ofrecen las actuales disposiciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, Estrasburgo, 13.1.2015 COM(2015) 12 final.
- Consejo Europeo (2006): Sexta Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

- (2012): Versiones consolidadas del Tratado de la UE y Tratado de Funcionamiento de la UE, Diario Oficial n° C 326 de 26/10/2012, pp. 1-390. Recuperado el 29/6/16 de: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>
- Cuenca García, E., Navarro Pabsdorf, M., Mihi Ramírez, A. y Barrilao, P. E. (2012): *La armonización fiscal en la Unión Europea*. XIV Reunión de Economía Mundial, Universidad de Jaén.
- Dehesa de la, G. (2014): “Consecuencias de una unión monetaria sin Unión Fiscal”. *Papeles de Economía Española*, 141, pp. 114-117. Recuperado el 17/7/16 de: <http://0-search.proquest.com.avalos.ujaen.es/docview/1623258876/D17DAB51F8D1486APQ/8?accountid=14555>
- Delmas González, F. J. (2014): “Análisis de la Directiva 2014/48/UE, de 24 de marzo, que modifica la Directiva del ahorro”. *Actum Fiscal*, 87. pp. 33-46. Recuperado el 7/7/16 de: <http://0-acceso.qmemento.com.avalos.ujaen.es/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL&orden=relevancia&universal=actum%20fiscal#presentar.do%3Fnref%3D7DEF8113%26producto%3DUNIVERSAL%26fulltext%3Don>
- Dosser, D. (1967): “Economic analysis of tax harmonization”. *Columbia University Press*, New York, mencionado por Alonso González, L. M., Corona Ramón, J. F. y Valera Tabueña, F. (1997).
- Durán Cabré, J. M. (2014): “La armonización fiscal en la Unión Europea: evolución y prioridades actuales”. *Papeles de Economía Española*, 141, pp. 99-111. Recuperado el 9/7/16 de: <http://0-search.proquest.com.avalos.ujaen.es/docview/1623259731/D17DAB51F8D1486APQ/7?accountid=14555>
- Economistas frente a la crisis, (2015): Recuperado el 1/8/16 de: <https://economistasfrentealacrisis.wordpress.com/2013/03/12/que-es-el-two-pack-reglamentos-y-componentes/>
- European Commission (2015): *Tax Reforms in EU Member States, 2015, Report*. Recuperado el 20/7/16 de: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eeip/pdf/ip008_en.pdf
- Eurostat (2015): *Taxation Trend in the European Union, Data for de UE member states, Iceland and Norway*, Eurostat Statistical Book. Recuperado el 13/7/16 de:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf

Genser, B. (2003): “Coordinating VATs Between EU Member States”. *International Tax and Public Finance*, 10(6), pp. 735-752. Recuperado el 15/7/16 de: <http://dx.doi.org/10.1023/A:1026342206742>.

González Lorente, Á., Ortiz Calzadilla, R. S. y Martínez de Azagra Benítez de Lugo, L. (2003): *Canarias en el marco legal de la Unión Europea. Los incentivos fiscales para canarias en el impuesto sobre sociedades español ante el proceso de armonización comunitaria*. Las Palmas de Gran Canaria: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado el 28/6/16 de: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Investigaciones/Inves2003_10.pdf

Guerguil, M. (2014): “Hacia una integración fiscal más eficiente: Enseñanzas para Europa de las prácticas de federalismo fiscal”. *Papeles Economía Española*, 141, pp. 26-33. Recuperado el 1/7/16 de: <http://0-search.proquest.com.avalos.ujaen.es/docview/1623258599/D17DAB51F8D1486APQ/2?accountid=14555>

Hernández de Cos, P. (2014): “El nuevo marco de gobernanza fiscal europeo”. *Papeles de Economía Española*, 141, pp. 66-83. Recuperado el 1/7/16 de: <http://0-search.proquest.com.avalos.ujaen.es/docview/1623258671/D17DAB51F8D1486APQ/5?accountid=14555>

Karmakar, K. y Martínez Vázquez, J. (2014): “Competencia fiscal versus armonización fiscal: una revisión de los argumentos”. *Papeles de economía española*, 141, pp. 86-98. Recuperado el 9/7/16 de: <http://0-search.proquest.com.avalos.ujaen.es/docview/1623260216/D17DAB51F8D1486APQ/6?accountid=14555>

Karakosta, O., Kotsogiannis, C. y López-García, M. Á. (2014): “Indirect tax harmonization and global public goods”. *International Tax and Public Finance*, 21(1), pp. 29-49. Recuperado el 7/7/16 de: <http://0-search.proquest.com.avalos.ujaen.es/docview/1495444388/425B87EE701E4EB3PQ/1?accountid=14555>

KPMG (2016): *Corporate tax rate table*. Recuperado el 28/7/16 de: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

- Kumar, M. y Quin, Q. (2012): "Globalization and Corporate Taxation". *IMF Working Paper*, 12(252), pp. 1-49. Recuperado el 21/7/16 de: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2012/wp12252.pdf>
- Lasarte, J. y Adame, F., (2010): *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma. Seminario internacional*. Madrid: Ediciones Centro de Estudios Financieros (CEF).
- Lecea Flores de Lemus de, A. y Drayson, N. (2014): "Elementos clave de la integración fiscal en la zona del euro". *Papeles de Economía Española*, 141, pp. 36-49. Recuperado el 6/7/16 de: <http://0-search.proquest.com.avalos.ujaen.es/docview/1623255818/D17DAB51F8D1486APQ/3?accountid=14555>
- López Escudero, M. (2015): "La nueva gobernanza económica de la Unión Europea: ¿una auténtica unión económica en formación?". *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 50, pp. 361-433. Recuperado el 13/7/16 de: <http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/revistaselectronicas?IDR=4&IDN=1341&IDA=37353>
- Marzinotto, B., Sapir, A. y Wolff, G. B. (2011): "What Kind of Fiscal Union? Policy". *Brief, 06, Bruegel*, mencionado por Cuenca García, E., Navarro Pabsdorf, M., Mihi Ramírez, A. y Barrilao, P. E. (2012).
- Niazi, K. y Krever, R. (2015): "Is integration of income taxation possible in the EU?" *Australian Tax Forum*, 30(2), pp. 455-470, mencionado por Ullah, S. y Niazi, K., (2016).
- Neumark, I. (1962): Informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE. *Documento Económico*. Recuperado el 15/7/16 de: <http://www.cepc.gob.es/publicaciones/revistas/fondo-historico?IDR=11&IDN=941&IDA=31593>
- Parlamento Europeo (2016): *Fichas técnicas sobre la Unión Europea. Los impuestos directos, la fiscalidad de las personas físicas y las sociedades*. Recuperado el 23/7/16 de: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_5.11.2.pdf
- Rodríguez Nava, A. y Venegas Martínez, F. (2015): "Política fiscal europea y crisis económico-financiera actual". *Contaduría y Administración*, 60, pp. 54-82. Recuperado el 13/7/16 de: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422015000600054&lng=es&nrm=iso&tlng=es

- Rohac, D. (2006): “Evidence and Myths about Tax Competition”. *New Perspectives on Political Economy*, 2(2), pp. 86-115., mencionado por Karmakar et al., 2014.
- Rubio Guerrero, J. J. y Barruso Castillo, B. (2002): *El futuro de la imposición directa en la Unión Europea*. IX Encuentro de Economía Pública, Hacienda y Medio Ambiente, Vigo. Recuperado el 22/7/16 de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3131995.pdf>
- Ruiz-Huerta, J., Agúndez, A., Garcimartín, C., López, J. y Rodríguez, J. (2011): “Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea”. *Fundación Alternativas*, 62, pp. 67-92. Recuperado el 5/7/16 de: http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/opex_documentos_archivos/6c99e71db03bae9787c575388dbcfce3.pdf
- Ruiz-Huerta, J. y Garcimartín, C. (2015): “Hacia una fiscalidad europea. Tendencia de los Impuestos de la UE”. *Ekonomiaz*, 88, pp. 67-97. Recuperado el 18/7/16 de: <http://www.ogasun.ejgv.euskadi.eus/r51-k86aekon/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/abrirArticulo?idpubl=84®istro=7>
- Sandholtz, W. y Stone Sweet, A. (2013): “Neo-functionalism and Supranational Governance”. En E. Jones, A. Menon y S. Weatherill. *The Oxford Hand Book of the European Union*. Oxford: Oxford Hand Books Online, <http://dx.doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199546282.001.0001>,
- Shibata, H. (1967): *The theory of economic unions, Fiscal harmonization in common markets*, Nueva York: Columbia University Press, mencionado por Alonso González, L. M., Corona Ramón, J. F. y Valera Tabueña, F. (1997).
- Stone Sweet, A., y Sandholtz, W. (1998): “Integration, Supranational Governance, and the Institutionalization of the European Polity”. En W. Sandholtz y A. Stone Sweet. *European Integration and Supranational, Governance*. Oxford, Oxford: OUP, pp. 1–26, mencionado por Ullah, S. y Niazi, K., (2016).
- Tejerizo López, J. M. (2015): “La Unión Fiscal en la Unión Europea (una visión general)”. *Revista de Derecho de la Unión Europea*, 28, pp. 83-124. Recuperado el 8/7/16 de: <http://revistas.uned.es/index.php/REDUE/article/view/13615/12312>
- Ullah, S. y Niazi, K. (2016): “Tax Harmonization in the EU: insights on Political and Legal Fusion under Neofunctional Rationale”. *Journal of Politics and Law*, 9 (4), pp. 15-29. Recuperado el 12/7/16 de: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/jpl/article/view/56179/32302>

- Van Rompuy, H. (2012): Hacia una genuina unión económica y monetaria. Consejo Europeo, Informe, Bruselas, 5 de diciembre.
- Wasserfallen, F. (2014): “Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization”. *Journal of Common Market Studies*, 52(2), pp. 420–435. Recuperado el 15/7/16 de: <http://dx.doi.org/10.1111/jcms.12099>, mencionado por: Ullah, S. y Niazi, K., (2016).
- Wildasin, D. E. (1989): “Interjurisdictional capital mobility: Fiscal externality and a corrective subsidy”. *Journal of Urban Economics*, 25(2), pp. 193-212., mencionado por Karmakar et al. 2014.
- Wilson, J. D. (1991): “Tax competition with interregional differences in factor endowments”. *Regional Science and Urban Economics*, 21(3), pp. 423-451. Recuperado el 26/7/16 de: [http://dx.doi.org/10.1016/0166-0462\(91\)90066-V](http://dx.doi.org/10.1016/0166-0462(91)90066-V).
- Wilson, J. D. (1999): “Theories of Tax Competition”. *National Tax Journal*, 52(2), pp. 269-304, mencionado por Karmakar, K. y Vázquez, J. M., 2014.
- Wilson, J. D. y Wildasin, D. E. (2004): “Capital Tax Competition: Bane or Boon”. *Journal of Public Economics*, 88(6), pp. 1065-1091, mencionado por Karmakar et al., 2014.