



Universidad de Valladolid
Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado
Doble Grado en DADE

La Unión Fiscal:
Una asignatura pendiente para
la construcción europea

Presentado por:
Marta Giménez Sebastián

Tutelado por:
Belén Miranda Escolar

Valladolid, 1 de julio de 2016

"No habrá paz en Europa si los Estados se reconstruyen sobre una base de soberanía nacional (...). Los países de Europa son demasiado pequeños para asegurar a sus pueblos la prosperidad y los avances sociales indispensables. Esto supone que los Estados de Europa se agrupen en una Federación o «entidad europea» que los convierta en una unidad económica común".

Jean Monnet (1888-1979)

ÍNDICE GENERAL

1. INTRODUCCIÓN.....	7
1.1 INTERÉS DEL TEMA	7
1.2 OBJETIVOS.....	8
1.3 METODOLOGÍA.....	9
2. LA UNIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA: LUCES Y SOMBRAS HASTA LA FECHA	10
2.1 ORIGEN E HISTORIA DEL PROCESO DE UNIÓN FISCAL	11
2.1.1 Las posibilidades de integración desde el punto de vista teórico.....	11
2.1.2 La Historia del proceso de Unión Fiscal.....	12
2.2 LOGROS RECIENTES EN EL PROCESO	20
2.2.1 Ámbito de la fiscalidad indirecta.....	21
2.2.2 Ámbito de la fiscalidad directa.....	24
2.2.3 Otras disposiciones generales	26
2.2.3.1 <i>El Pacto de Estabilidad y Crecimiento</i>	27
2.2.3.2 <i>La creación de un Consejo Fiscal Europeo consultivo independiente</i>	28
2.2.3.3 <i>La cooperación entre Administraciones Tributarias de los Estados miembros</i>	29
3. LAS PRINCIPALES FIGURAS IMPOSITIVAS: ANÁLISIS COMPARADO POR PAÍSES... 30	30
3.1 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: EL IMPUESTO ARMONIZADO SIN ARMONIZACIÓN.....	30
3.1.1 Análisis de los tipos de gravamen.....	32
3.1.2 Análisis de algunos productos en función del tipo de gravamen.....	37
3.1.2.1 <i>Productos de primera necesidad</i>	38
3.1.2.2 <i>Productos y actividades de ocio</i>	42
3.1.2.3 <i>Productos innecesarios o de lujo</i>	46
3.2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	47
3.2.1 Comparativa de los tipos de gravamen más habituales en la UE-28..	47
3.2.2 Comparativa de otros elementos de la estructura impositiva. Estudio de casos	54
3.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	62
4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	68
4.1 CONCLUSIONES	68
4.2 RECOMENDACIONES.....	70
5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72
5.1 LIBROS, ARTÍCULOS Y REVISTAS CIENTÍFICAS	72
5.2 NORMATIVA CONSULTADA.....	74
5.3 WEBS CONSULTADAS	74
5.4 NOTAS DE PRENSA	77

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 3.1 Tipos de gravamen normales del IVA en la UE-28 (junio 2016). ... 34

Gráfico 3.2 Tipos nominales generales del IS en la UE-28 (junio 2016) 49

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1 Tipos de gravamen del IVA en la UE-28 (junio 2016) 33

Tabla 3.2 Tipos de gravamen del IVA de algunos productos de primera necesidad (junio 2016)..... 38

Tabla 3.3 Tipos de gravamen del IVA de algunos productos y actividades de ocio (junio 2016) 42

Tabla 3.4 Tipos de gravamen del IVA de algunos productos innecesarios o de lujo (junio 2016) 46

Tabla 3.5 Principales tipos de gravamen del IS en la UE-28 (junio 2016) 48

Tabla 3.6 Detalle del IS en una muestra de países (junio 2016)..... 56

Tabla 3.7 Análisis del IRPF en una muestra de países (junio 2016)..... 64

RESUMEN

La Unión Europea, desde sus orígenes, aspiró a ser más que una mera agrupación de países. Por este motivo, pronto articuló dos objetivos primordiales: la Unión Política y la Unión Económica y Monetaria. Centrándose en el segundo de ellos, la Unión Monetaria es hoy una realidad, gracias a la competencia en política monetaria del Banco Central Europeo y a la adopción del euro como moneda común. En cambio, en materia de Unión Económica, el grado de armonización alcanzado es mucho menor. Pese a que la armonización fiscal siempre ha sido un objetivo, la realidad evidencia que está muy lejos de lograrse todavía: el Impuesto sobre el Valor Añadido, llamado a ser un impuesto comunitario, presenta aún importantes diferencias entre Estados, y en la imposición directa (sobre las sociedades y sobre las personas físicas) la situación es, si cabe, aún más dispar.

La consecución de la Unión Fiscal deberá ser un objetivo primordial para los Estados miembros, si se aspira a que la Unión Europea llegue a ser una verdadera *Unión* en el futuro, capaz de enfrentarse a retos cada vez más complejos en la perspectiva internacional.

Palabras clave: armonización fiscal, Política Económica y Monetaria, Unión Europea, Unión Fiscal.

Códigos JEL: E62, F53, H2.

ABSTRACT

From its very beginning, the European Union wanted to be more than a mere group of countries. That is why two main objectives were soon established: the Political Union and the Economic and Monetary Union. Focusing on the last one, the Monetary Union has become a reality, thanks to the European Central Bank and the euro as a common currency. However, harmonization in the Economic Union is weaker. Despite the fact that Fiscal Union has always been an objective, reality proves that it is still far from achievement. Important differences may be found between States in the establishment of the Value Added Tax, and the situation in personal income tax and corporate income tax is even worse.

The achievement of the Fiscal Union should be an essential aim for European States, if they want the European Union to become a real *Union* in the future, capable of meeting the complex challenges in international relationships.

Keywords: Economic and Monetary Policy, European Union, fiscal harmonization, Fiscal Union.

JEL Codes: E62, F53, H2.

RELACIÓN DE ABREVIATURAS

ACE	<i>Allowance for Corporate Equity</i>
BICCIS	Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Comunidad Europea
CECA	Comunidad Europea del Carbón y del Acero
CEE	Comunidad Económica Europea
CEEA	Comunidad Europea de la Energía Atómica
Coord.	Coordinador
Dir.	Director
ECOFIN	Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea
ECU	<i>European Currency Unit</i>
EEE	Espacio Económico Europeo
ERD	Entidades de Reducida Dimensión
II.EE.	Impuestos Especiales
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
p.	página
PDE	Procedimiento de Déficit Excesivo
PEC	Pacto de Estabilidad y Crecimiento
PIB	Producto Interior Bruto
pp.	páginas
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
SME	Sistema Monetario Europeo
TEC	Tarifa Exterior Común
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UE-28	28 Estados miembros de la Unión Europea
UEM	Unión Económica y Monetaria
u.m.	unidades monetarias

1. INTRODUCCIÓN

1.1 INTERÉS DEL TEMA

“*Nosotros no coligamos Estados, nosotros unimos a las personas*”. Esta cita de Jean Monnet, considerado uno de los *Padres* de la Unión Europea, resume bien por qué este *Trabajo de Fin de Grado* resulta de interés. Desde sus orígenes, la hoy Unión Europea ha pretendido ser más que una mera yuxtaposición de Estados; ha querido integrarlos, uniendo también a sus ciudadanos. La tarea de buscar nexos de unión entre personas de 28 países diferentes (número actual de Estados miembros de la Unión, pese a las variaciones que puedan experimentarse en los próximos años como consecuencia del llamado “Brexit” o por futuras incorporaciones) no ha resultado sencilla, y los logros y los fracasos han ido apareciendo en el proceso a partes iguales.

La Unión Europea ha tenido siempre dos objetivos fundamentales: la Unión Política y la Unión Económica y Monetaria.

La Unión Política ha resultado especialmente compleja, por las reticencias de los Estados miembros a ceder parcelas de su Soberanía, por lo que, aunque se han emprendido medidas tendentes a su consecución, cabe hablar de fracaso actual. El rechazo a la llamada “Constitución Europea” y el funcionamiento actual de las instituciones comunitarias evidencian que se está aún muy lejos de lograr una Unión equivalente a la de los Estados Unidos de América. Además, en esta materia, que integraría aspectos de política interior y exterior, la eficacia de la Unión está siendo terriblemente cuestionada en la actualidad, especialmente en materia de lucha contra el terrorismo islámico.

La Unión Económica y Monetaria, por su parte, ha presenciado mayores logros. La competencia en materia de Política Monetaria del Banco Central Europeo y la adopción del euro resultan sus mayores exponentes, por lo que la Unión Monetaria avanza a buen ritmo. En cuanto a la Unión Económica, los hitos han sido menores, centrándose en la coordinación de las políticas económicas de los Estados miembros. Desde el inicio del proceso de formación de la Unión Europea, siempre se ha pretendido lograr la Unión Fiscal, pero ésta sigue siendo, hoy por hoy, una asignatura pendiente para la construcción europea. Los avances en la imposición indirecta han sido ciertamente significativos, pero estos impuestos aún no están plenamente armonizados; en cuanto a la imposición directa, el estado de cosas actual dista mucho de poder ser calificado como de Unión Fiscal. Por estos motivos, será muy difícil lograr la completa armonización fiscal a corto o medio plazo. Las autoridades comunitarias son conscientes de las consecuencias perniciosas de esta situación, por lo que están adoptando medidas tendentes a paliar los problemas: sirva como ejemplo que durante

la elaboración de este *Trabajo* se han aprobado, entre otros, el Consejo Fiscal Europeo, un Informe para luchar contra el fraude intracomunitario en el Impuesto sobre el Valor Añadido y un Plan contra el fraude de las multinacionales.

La crisis económica que ha asolado la economía comunitaria desde 2008 también ha incidido en la construcción europea, trabando fuertemente el proceso, no solo desde el punto de vista económico, sino también político. Al margen de las medidas de ajuste que la inmensa mayoría de países ha debido tomar, los países del sur de Europa, España incluida, se han visto especialmente damnificados por determinadas medidas que las autoridades europeas, siguiendo el criterio de austeridad impuesto por Alemania, han obligado a adoptar. Esto ha provocado la aparición de sentimientos antieuropeos en muchas regiones. El referéndum del pasado 23 de junio de 2016, en el que Gran Bretaña ha decidido abandonar la Unión Europea, abriendo un camino de dudas sobre el futuro de la Unión, ha resultado ser la culminación de un euroescepticismo creciente. La materia analizada, por lo tanto, resulta de patente actualidad, lo que ha obligado a una revisión continua del *Trabajo*.

Por otro lado, desde un punto de vista personal, este *Trabajo de Fin de Grado* ha permitido aunar los conocimientos adquiridos a lo largo del Grado en Administración y Dirección de Empresas, cursado junto con el Grado en Derecho en el seno del Doble Grado. Pese a su evidente relación con la Política Económica, también se han podido proyectar conocimientos adquiridos en otras materias, como Historia Económica Mundial, Economía Mundial o Régimen Fiscal de la Empresa, e, incluso, asignaturas de Derecho (Derecho Financiero y Tributario, Derecho Comunitario, Derecho Internacional Privado, Derecho Internacional Público, Derecho Administrativo y Derecho Mercantil). De este modo, la visión económica del *Trabajo* se ha podido completar con una perspectiva jurídica, verdaderamente relevante para comprender el funcionamiento de la Unión Europea.

El *objetivo general* perseguido con este *Trabajo* es comprobar el alcance del proceso de construcción europea en materia de fiscalidad, determinando si la Unión Fiscal es una realidad o solo un proyecto. Para ello, se han analizado los impuestos indirectos y directos más significativos (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), para estudiar qué diferencias y qué semejanzas pueden encontrarse entre los diferentes Estados miembros.

1.2 OBJETIVOS

Entre los principales *objetivos específicos* fijados a la hora de realizar este *Trabajo*, destacan los siguientes:

- Determinar el paralelismo existente entre el proceso de construcción europea y los avances logrados en materia de Unión Fiscal.
- Conocer los logros más recientes en la armonización de la imposición indirecta y directa.
- Estudiar el grado de armonización de los tipos de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido, por ser el impuesto llamado a capitanear el proceso de Unión Fiscal, para juzgar las posibilidades existentes de establecer este tributo a nivel exclusivamente comunitario.
- Valorar los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, así como otros elementos de la estructura del tributo, a fin de comprobar el grado de similitud existente entre los Estados miembros.
- Analizar la configuración nacional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para conocer las verdaderas posibilidades de completar la Unión Fiscal en este terreno.

1.3 METODOLOGÍA

Inicialmente, el propósito del *Trabajo* fue comparar la situación impositiva existente en una muestra de países de la Unión Europea. Sin embargo, pronto se observó que se debía limitar el objetivo perseguido, dada la enorme amplitud de la materia a estudiar (ciertamente inabarcable para un *Trabajo de Fin de Grado*), centrándose, por ello, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La razón de escoger estos tres tributos y no otros es sencilla: son los más importantes y los que aseguran una mayor recaudación a los Estados miembros. Este motivo justifica también la extensión del *Trabajo*, imposible de reconducir a los límites establecidos.

Para el relato histórico del proceso de Unión Fiscal se han empleado dos manuales, a efectos de contrastar la información en ellos recogida: el de Calvo Hornero y el de Jordán Galduf. Cada uno de ellos, contiene capítulos elaborados por diversos autores, lo que enriquece la visión global que se ha pretendido aportar en este *Trabajo*.

El análisis de los impuestos antes citados ha exigido estar al día, prácticamente en tiempo real, de los cambios a nivel comunitario o a nivel nacional, dado que sencillas decisiones de política fiscal pueden alterar, por ejemplo, los tipos de gravamen. Para lograrlo, ha sido precisa una compleja labor de recopilación y síntesis de información: las instituciones comunitarias no siempre ofrecen los datos suficientemente actualizados y muchas de las Administraciones Tributarias nacionales los muestran en sus propios idiomas. Por ello, se ha acudido también, con la necesaria

cautela, a información aportada por empresas privadas, tales como Deloitte, Pricewaterhouse Coopers (PwC), KPMG y Avalara. Debe también mencionarse que casi la totalidad de la información con la que se ha trabajado aparece redactada en la fuente original en inglés o en francés, motivo por el que el presente *Trabajo* recoge traducciones propias.

El *Trabajo* se ha dividido en cinco capítulos, cuyo contenido principal se expone seguidamente:

- En este *primer capítulo*, se justifica la elección del tema elegido, se sintetizan los objetivos perseguidos y se explica la metodología utilizada.
- En el *segundo*, se describe el proceso de Unión Fiscal, comenzando con un análisis histórico, en paralelo a la construcción europea, y continuando con un resumen de los logros más recientes.
- El *tercero* presenta un contenido empírico, pues se analizan tres de los impuestos más representativos de los Estados miembros: el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de comprobar el alcance de la armonización fiscal.
- En el *cuarto*, se exponen las principales conclusiones y recomendaciones que pueden extraerse del *Trabajo*.
- En el *quinto y último*, se presentan las referencias bibliográficas de aquellos libros y artículos utilizados, así como la normativa y las páginas webs consultadas. Se recogen también algunas notas de prensa que evidencian el interés y la actualidad de la materia.

2. LA UNIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA: LUCES Y SOMBRAS HASTA LA FECHA

Como se mencionaba en la Introducción, parece complicado que la completa armonización fiscal en la Unión Europea llegue a ser una realidad, al menos, a corto o medio plazo. Son muchos los problemas que deben resolverse previamente, lo que exigirá en el futuro un enorme esfuerzo de entendimiento por parte de los diversos países que integran la Unión, acuerdo que no parece viable por el momento.

Sin embargo, no todo son dificultades. Los avances que se han emprendido en las últimas décadas en materia de Unión Fiscal, aunque no han afectado por igual a todos los impuestos ni a todos los elementos de la estructura impositiva, sí han sido de relevancia: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los Impuestos Especiales (I. EE.) constituyen el mayor exponente de intentos de armonización en el seno de la

Unión Europea. No obstante, la forma en que se ha acometido tal armonización y los logros alcanzados no están exentos de crítica.

Este capítulo pretende, por tanto, explicar el origen del proceso de Unión Fiscal en el seno de la Unión Europea, para conocer los avances existentes desde el punto de partida, en 1948, con la formación de la Unión Económica del Benelux, hasta la situación actual.

2.1 ORIGEN E HISTORIA DEL PROCESO DE UNIÓN FISCAL

2.1.1 Las posibilidades de integración desde el punto de vista teórico

El contexto en que se propuso la unificación fiscal por primera vez era muy distinto de la Unión Europea actual, tanto desde el punto de vista económico como político: la Unión Económica y Monetaria era todavía un proyecto naciente, mientras que la unión política estaba lejos de alcanzarse.

La primera idea que cabe resaltar, antes de caracterizar propiamente las etapas históricas de la Unión Fiscal en la Unión Europea, son los diferentes estadios de integración económico-política que un grupo de países o un área geográfica puede experimentar. Así, según CALVO HORNERO (2014:5-7), se pueden distinguir cinco etapas, cada una con un nivel de complejidad mayor que la anterior: Área de Libre Comercio, Unión Aduanera, Mercado Común, Unión Económica e Integración Económica Completa. JORDÁN GALDUF y TAMARIT ESCALONA (2013:26-28), por su parte, identifican cuatro fases de integración: Área de Libre Comercio (o Zona de Libre Comercio¹), Unión Aduanera, Mercado Común y Unión Económica y Monetaria.

Aunque CALVO HORNERO, por un lado, y JORDÁN GALDUF y TAMARIT ESCALONA, por otro, difieren en la determinación del número de etapas, lo cierto es que, sustancialmente, coinciden en su caracterización. De este modo, describen el Área de Libre Comercio como la forma de integración en que los países participantes suprimen entre sí las barreras arancelarias y los obstáculos a la importación y exportación de bienes, pero manteniendo cada uno de ellos sus propios obstáculos arancelarios frente al resto del mundo. El siguiente paso en la integración parece lógico: los países participantes en dicha Área de Libre Comercio adoptan un arancel aduanero común frente al resto del mundo, existiendo entonces una Unión Aduanera. El Mercado Común, por su parte, además de la libre circulación de mercancías entre los países participantes, permite también la libre circulación de factores productivos (trabajo y

¹ JORDÁN GALDUF habla, concretamente, de “Zona de Libre Comercio”.

capital). Las etapas siguientes permiten apreciar las divergencias entre autores: JORDÁN GALDUF y TAMARIT ESCALONA describen, finalmente, la Unión Económica y Monetaria como un mercado común que controla la política monetaria de los Estados miembros y que ha establecido la coordinación de las políticas económicas, etapa que se correspondería con lo que CALVO HORNERO denomina Unión Económica (“[...] *la armonización de las políticas monetaria y fiscal son algunos de los elementos fundamentales para el buen funcionamiento de una unión económica*”). Esta autora identifica, posteriormente, la Integración Completa, en la que se persigue también la unión política, mediante el establecimiento de un Parlamento común, así como una política común interior, exterior y de defensa.

Considerando esta clasificación de los estadios de integración como punto de partida, JORDÁN GALDUF (2008:28) señala que “*la integración de los mercados nacionales es más sólida cuando, junto a la eliminación de las barreras que separan a éstos, existe una coordinación o armonización de las diferentes intervenciones públicas en los mismos (esto es, de las distintas políticas económicas)*”. Para este autor, por tanto, es imprescindible que la liberalización de las relaciones comerciales entre países se vea acompañada de medidas tendentes a la coordinación o armonización de las políticas monetaria y fiscal.

Desde el nacimiento de la hoy denominada Unión Europea, los países participantes han ido adoptando progresivamente acuerdos para alcanzar una Unión Económica y Monetaria, que permita la coordinación de las políticas económicas, con vistas a lograr en el futuro una unión política que hoy está aún lejos de lograrse: el escepticismo de la inmensa mayoría de los países a transferir competencias que inciden directamente sobre el ejercicio de la Soberanía ha abocado al fracaso a la mayoría de los intentos de unificación política.

2.1.2 La Historia del proceso de Unión Fiscal

Como señalan JORDÁN GALDUF y TAMARIT ESCALONA (2013:25), “*la integración europea constituye un proceso cuyos orígenes se sitúan en el periodo de reconstrucción de la posguerra [...]*”. Finalizada la Segunda Guerra Mundial (1945), muchos de los países europeos se encontraban completamente devastados, sufriendo tanto sus economías como su población las consecuencias de los horrores de la guerra. Es en este contexto donde debe ubicarse el nacimiento de las Comunidades Europeas. Para CALVO HORNERO (2014:25), la Comunidad Europea nació como un proyecto que perseguía la unificación política y la integración económica con el propósito, inicialmente, de mantener la paz en Europa.

Siguiendo a CALVO HORNERO (2014:25-37), tras la ayuda estadounidense del Plan Marshall (1947), el establecimiento en febrero de 1948 de la *Unión Económica del Benelux* entre Bélgica, Holanda y Luxemburgo² y la firma del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), el 18 de abril de 1951³, el hito más importante ocurrió el 25 de marzo de 1957, con la Firma de los Tratados de Roma por los que se establecían la Comunidad Económica Europea (CEE) y la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA o EURATOM). Los Tratados entraron en vigor el 1 de enero de 1958. En palabras de JORDÁN GALDUF y TAMARIT ESCALONA (2013:33), “[t]anto la CECA como el EURATOM representaban dos formas de integración sectorial [...]. En cambio, la CEE constituía una forma de integración global (extendida al conjunto de la actividad económica), de ahí la hegemonía que ha tenido en el proceso de conformación de la Unión Europea”. Estos elementos constituyen el germen de lo que se llamaron las *Comunidades Europeas*, integradas por la CECA, la CEE y la CEEA. Sin embargo, puede destacarse ahora que esta denominación cambió posteriormente en dos ocasiones, pasando a denominarse, primero, *Comunidad Europea*⁴ y, posteriormente, Unión Europea.

El artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea establecía como objetivo la creación de un mercado común: “*La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y la aproximación progresiva de las políticas económicas de los Estados miembros, un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad [...]*”. El primer paso para lograr este mercado común se dio el 1 de julio de 1968, cuando se suprimieron los aranceles interiores entre los países participantes (República Federal

² Los tres países decidieron establecer un arancel exterior común y coordinar sus políticas económicas y presupuestarias, para desarrollar, de este modo, una unión económica (CALVO HORNERO, 2014:27).

³ El conocido como *Plan Schuman*, propuesto por el Ministro francés de Asuntos Exteriores, Robert Schuman, el 9 de mayo de 1950, y elaborado conjuntamente con Jean Monnet, fue uno de los primeros pasos hacia la integración económica de los países europeos; concretamente, abogaba por una integración de la producción franco-alemana del carbón y el acero. Finalmente, tras una conferencia presidida por el propio Jean Monnet, el Tratado Constitutivo de la CECA fue firmado por Francia, la República Federal de Alemania, Bélgica, Italia, Luxemburgo y Holanda (CALVO HORNERO, 2014:34). El propósito inicial era lograr la paz en Europa: en palabras de Robert Schuman, “*hemos partido de consideraciones que son mucho menos económicas que políticas. Desintoxicar las relaciones entre Francia y Alemania. Garantizar la paz. Crear un clima de cooperación en toda Europa. Tal era, más que ningún otro, nuestro objetivo*” (JORDÁN GALDUF, 2008:36).

⁴ Debe señalarse, además, que el Tratado de Bruselas, conocido como “Tratado de Fusión de Ejecutivos”, de 8 de abril de 1965 (vigente desde el 1 de julio de 1967), estipuló que las instituciones que regían las tres Comunidades (CECA, CEE y CEEA) eran las mismas. Más tarde, el Tratado de Luxemburgo, de 22 de abril de 1970, estableció la uniformidad de las tres Comunidades en sus aspectos presupuestarios e institucionales.

de Alemania, Francia, Italia, Bélgica, Holanda y Luxemburgo), al tiempo que se creaba un arancel exterior común, llamado Tarifa Exterior Común (TEC). La consecución de la unión aduanera se convirtió entonces en una realidad, pero, como se ha señalado anteriormente, el establecimiento de un mercado común exige un plus de integración.

De manera coincidente en el tiempo a la persecución del mercado interior, los Estados miembros fueron tomando decisiones tendentes al establecimiento de una Unión Económica y Monetaria. Como destaca CALVO HORNERO (2014:180), el primer intento surgió en la Conferencia de La Haya de 1969, presidida por el Primer Ministro de Luxemburgo, Pierre Werner. Su resultado fue el llamado *Informe Werner*, que pretendía lograr la implantación de la Unión Económica y Monetaria. Sin embargo, la grave crisis económica que asoló la economía mundial en la década de los setenta hizo fracasar la propuesta⁵.

Una nueva opción tomó forma entonces: el Sistema Monetario Europeo (SME), adoptado en el Consejo de Bruselas de diciembre de 1978. Se pretendía lograr una mayor coordinación de las políticas económicas partiendo de un contexto económico de estabilidad monetaria, propósito que debería lograr el SME, que “*constituía un factor esencial de integración del mercado único*” (CALVO HORNERO, 2014:188). Para lograr este objetivo, en 1979 se tomó la decisión de crear una moneda única: el ECU⁶. Durante la primera etapa del SME (1979-1986), quería lograrse la estabilidad externa, la estabilidad interna y el uso privado del ECU. Dentro de la estabilidad interna, resulta destacable el intento de lograr la armonización de la política monetaria, primero, y de la política fiscal, después (CAMARERO OLIVAS y TAMARIT ESCALONA, 2013:257). Desde los inicios de la Unión Económica y Monetaria se observan ya, por tanto, los deseos de lograr una armonización de las políticas fiscales.

De este modo, se continuó con el proceso de integración. Un hito a destacar lo constituye la presentación, el 14 de junio de 1985, del Libro Blanco de la Comisión Europea para la culminación del mercado interior o mercado único europeo, que fijaba

⁵ Como explican MIRANDA ESCOLAR y GÓMEZ GARCÍA (2013:106-107), aunque la crisis de los años setenta comenzó como una crisis económica, muchos autores han coincidido en que afectó también al ámbito ideológico y político. Desde el punto de vista económico, el incremento del precio de las materias primas alimenticias, en la primera parte de 1973, y el aumento del precio del petróleo, un año después, aceleraron la crisis económica que venía gestándose desde tiempo atrás: en Estados Unidos, la financiación de la guerra de Vietnam originó un exceso de demanda con consecuencias inflacionistas, mientras que, en Europa, las revueltas sociales de mayo de 1968 en Francia, extendidas posteriormente a Alemania, Italia y Gran Bretaña, condujeron a un enorme aumento salarial. La crisis terminó por alentarse por los efectos negativos de políticas desacertadas que trataban de corregir la coyuntura económica.

⁶ El término ECU es el acrónimo de *European Currency Unit*, es decir, unidad monetaria europea por su traducción al castellano.

un calendario con una fecha límite, el 31 de diciembre de 1992, e identificaba los principales obstáculos físicos, técnicos y fiscales que se habrían de superar para lograr la libertad de circulación de personas, capitales, servicios y mercancías. Las cuestiones fiscales eran uno de los escollos más difíciles de soslayar, y así lo señala CALVO HORNERO (2014:147) cuando afirma: “[l]a fiscalidad es quizás uno de los aspectos más importantes y más difíciles del programa del mercado único europeo. Es un tema importante porque la existencia de obstáculos fiscales afecta a la consecución del mercado único europeo y si no existen acuerdos y reglamentaciones adecuadas para el trato fiscal de las transacciones interfronterizas, no se podrá completar el mercado único europeo”. Este Libro Blanco encontró su acogida en el Acta Única Europea, que entró en vigor el 1 de julio de 1987 y tenía como objetivo primordial la consecución de un mercado interior sin fronteras. Además, perseguía, entre otros objetivos, perseverar en la consecución de la cohesión económica y social en la Comunidad Europea (JORDÁN GALDUF y TAMARIT ESCALONA, 2013:37).

Durante este periodo resulta también destacable el llamado *Informe Cecchini* (1988), en el que se realizaba un análisis exhaustivo sobre los costes de la no-Europa: evaluaba y cuantificaba los costes que las barreras no arancelarias (físicas, técnicas y fiscales) seguían ocasionando (ROCA ZAMORA, 2008:239).

Los países participantes eran plenamente conscientes de la necesidad de implementar una política monetaria única para lograr que la Unión Económica y Monetaria (UEM) pasase de proyecto a realidad; ello implicaba que los Estados debían ceder las competencias de política monetaria a la Comunidad Europea. En cuanto al resto de políticas económicas (política fiscal, básicamente), los Estados podrían mantener su competencia nacional, pero, en la medida en que política monetaria y política fiscal están interrelacionadas, sería necesaria una cierta coordinación a nivel comunitario (CALVO HORNERO, 2014:188).

Varios fueron los planes que trazaron las líneas básicas del proyecto de la UEM, pero si uno merece ser destacado, por su relevancia para la armonización fiscal en el seno de la Unión Europea, es el conocido como *Plan Delors* o *Informe Delors* (“Informe sobre la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad Europea”). Presentado el día 17 de abril de 1989 en Luxemburgo y aprobado en la Cumbre de Madrid en junio de ese mismo año (por todos los Estados miembros de la época, salvo Gran Bretaña⁷), toma su nombre del entonces Presidente de la Comisión Europea, Jacques Delors. El origen de este trabajo reside en el Acta Única Europea, a través de

⁷ Los Estados que lo suscribieron fueron, por tanto, Alemania, Bélgica, Dinamarca, España, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos y Portugal.

cuya adopción los Estados miembros confirmaron su propósito de instaurar, progresivamente, una Unión Económica y Monetaria, tal y como se expresa en el propio Informe.

El Informe está organizado en tres Capítulos: el primero pretende ubicar cronológicamente los desarrollos existentes en materia de integración económica y monetaria; el segundo explica cuál ha de ser el final del proceso, mientras que el tercero detalla los pasos para lograr alcanzarlo.

El texto señala que el Informe no puede entenderse sin considerar varios aspectos político-económicos que justifican el porqué de la integración europea: así, se mencionan el debilitamiento del sistema internacional de Bretton Woods, el Informe Werner de 1970, la llamada “Serpiente Monetaria Europea” (1972)⁸ y la creación del SME y el ECU. Sin embargo, estos hitos, aun siendo positivos para la integración económica y monetaria, también presentan ciertos inconvenientes: destaca el Informe que la falta de una convergencia suficiente en las políticas fiscales en el contexto del SME condujo, durante los años de su vigencia, a la existencia de déficits persistentes en algunos de los países participantes, divergencia que debía ser enmendada.

A pesar de que el Informe ensalza los progresos logrados hasta la fecha, lo cierto es que también critica cierto inmovilismo en los años previos, requiriendo un mayor nivel de integración: *“el proceso de integración requiere una política de coordinación más intensiva y efectiva, incluso en el contexto de los acuerdos actuales sobre tipos de cambio, no solo en el ámbito monetario, sino también en áreas de gestión económica nacional que afecten a la demanda agregada, los precios y los costes de producción”* (Punto 12 del Informe)⁹. Resulta inevitable pensar que este párrafo se refiere a una mayor coordinación de las políticas fiscales, en materia de impuestos concretamente: la demanda agregada se ve afectada por los impuestos directos sobre la renta o el patrimonio, que alteran la renta disponible de familias o economías domésticas; los precios, por los impuestos indirectos sobre el consumo, y

⁸ La conocida como “Serpiente Monetaria Europea” se enmarca en la crisis del sistema internacional de Bretton Woods, que estaba motivando la inestabilidad monetaria en las economías europeas. Por ello, el 10 de abril de 1972, se firmó el Acuerdo de Basilea, en que los países de la Comunidad Europea establecieron unos márgenes de fluctuación para las monedas europeas: las paridades recíprocas fluctuarían alrededor del $\pm 2,25\%$. Al sistema de estrechamiento de los márgenes de fluctuación de las monedas comunitarias se le llamó “Serpiente Monetaria Europea” y estuvo en vigor hasta marzo de 1979 (CALVO HORNERO, 2014:181).

⁹ Comité para el Estudio de la Unión Económica y Monetaria (1989). *Informe sobre la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad Europea*. Puede consultarse en: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication6161_en.pdf. Los Puntos del Informe mencionados en el texto pueden consultarse en la misma dirección.

los costes de producción, por los impuestos directos sobre los beneficios de las empresas. Si se pretende lograr una cierta unificación de estos aspectos, una coordinación de las diversas figuras impositivas resulta ineludible.

El Punto 16 del Informe, ya en el Capítulo segundo, se muestra particularmente clarificador del propósito de la Unión Económica y Monetaria y el objetivo a lograr: “[...] *absoluta libertad de circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, así como tipos de cambio fijos entre las divisas nacionales, y, posteriormente, una moneda única. Esto, por su parte, implicaría una política monetaria común y requeriría un alto grado de compatibilidad de las políticas económicas y consistencia en otras políticas, fundamentalmente en el área fiscal*”. Por lo tanto, el Informe estima que la armonización fiscal resulta un objetivo final de la Unión Económica y Monetaria; en otras palabras, la completa integración económica solo puede ser posible si previamente se ha logrado la Unión Fiscal.

Otro de los aspectos que resulta interesante destacar, por cuanto posteriormente se hablará del Procedimiento de Déficit Excesivo en el contexto del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, se contiene en el Punto 33, entre las normas en materia presupuestaria: el *Plan Delors* destaca la necesidad de establecer límites superiores efectivos al porcentaje de déficit de los Estados miembros.

El Capítulo tercero del Informe, destinado a explicar las etapas que deberían realizarse progresivamente, señala que es preciso que exista un *paralelismo* entre los avances realizados en materia monetaria y aquellos otros en materia fiscal, pues lo contrario entorpecería el proceso. Sin embargo, salvo la obligatoriedad de comenzar la primera fase del proceso antes del 1 de julio de 1990, se estima que no es posible determinar un calendario exacto de fechas que marque el tránsito a la segunda y a la tercera etapas (Puntos 42 y 43).

Por lo tanto, el Informe Delors planea la consecución de la UEM en un proceso consistente en tres etapas consecutivas, cada una de las cuales plantea objetivos a lograr antes de poder pasar a la siguiente. A continuación, se mencionan, exclusivamente, aquellas medidas que deberían tomarse en relación con los impuestos o la política fiscal. Durante la primera etapa, resultaría imprescindible remover, completamente, las barreras físicas, técnicas y fiscales existentes, con el objetivo de lograr, de manera eficaz, el mercado interno. Asimismo, un mayor acercamiento entre las políticas fiscales de los Estados miembros sería necesario para consolidar la UEM; esta tarea de coordinación entre las diversas políticas fiscales se encomendaría al *ECOFIN* (Consejo integrado por los Ministros de Economía y Finanzas de los países miembros), tal y como explica el Punto 51 del Informe. La

segunda etapa permitiría, gracias a la experiencia acumulada, mejorar las decisiones adoptadas: así, la implementación del programa del mercado único sería revisada y corregida si fuese necesario. Además, deberían elaborarse normas precisas (aunque aún no vinculantes) acerca de la cuantía máxima de los déficits anuales de los Estados miembros, así como relativas a su financiación (Punto 56). La tercera etapa convertiría dichas normas en vinculantes, existiendo la posibilidad de imponer restricciones a los presupuestos nacionales para garantizar la estabilidad monetaria.

Este Informe, como se señalaba, no fue adoptado por Gran Bretaña, siempre reticente a los proyectos europeos de integración económica y monetaria. Dicho país propuso un plan alternativo, llamado *Plan Major* (presentado en la Cumbre de Dublín de junio de 1990 por quien sucedió como Primer Ministro británico a Margaret Thatcher, John Major). Sin embargo, este Plan no tuvo acogida entre el resto de socios comunitarios, más pendientes de la unificación alemana, que finalizó con el canciller Helmut Kohl manifestando la intención de la Alemania unificada de perseverar en la integración europea. No obstante, Alemania siempre exigió que se lograra la convergencia de las políticas económicas y monetarias antes de pasar a la segunda fase del Plan Delors, extendiendo la primera fase tanto tiempo como fuese necesario (CALVO HORNERO, 2014:195-205). Como prosigue explicando esta autora, el Consejo Europeo de Dublín fue también importante porque en él se decidió impulsar dos Conferencias Intergubernamentales, una para la Unión Económica y Monetaria, y otra para la unión política. Asimismo, se ratificó el 1 de julio de 1990 como la fecha de inicio de la primera etapa de la UEM. Sin embargo, las discrepancias de algunos países eran manifiestas: así, por ejemplo, Gran Bretaña, Alemania y Dinamarca presentaron propuestas alternativas defendiendo sus propios intereses y su propio pensamiento económico.

En este contexto, se firmó el Tratado de Maastricht el 7 de febrero de 1992, que marcó el inicio de la Unión Económica y Monetaria, que, a partir del 1 de enero de 1999, aunaría a los países que hubiesen cumplido los requisitos de convergencia y garantizaran la estabilidad de los precios y del euro, nueva moneda de la Unión (CALVO HORNERO, 2014:209). Las políticas económicas de los diversos países deberían coordinarse en el Consejo, que podría formular recomendaciones si algún país pusiera en riesgo el funcionamiento de la UEM. Asimismo, dicho Tratado crea la Unión Europea, formada por tres pilares, a saber, las Comunidades Europeas, la política exterior y de seguridad común (PESC) y la cooperación en los ámbitos de justicia y asuntos de interior (JAI).

La segunda fase de la UEM se inició el 1 de enero de 1994. Durante la misma, los Estados miembros deberían evitar incurrir en déficits públicos excesivos e incrementar los criterios de convergencia, entre ellos en materia fiscal: “[u]n esfuerzo de consolidación fiscal tiene ventajas a medio plazo, ya que afecta de forma positiva al crecimiento económico y al desempleo” (CALVO HORNERO, 2014:214). Durante esta segunda etapa, se tomó una importante decisión en materia fiscal, el llamado Pacto de Estabilidad y Crecimiento¹⁰, al que se hará referencia posteriormente.

El último estadio de la UEM, aunque no se estableció como obligatorio en el Plan Delors, lo constituía la implantación de una moneda única. La tercera fase se inició el 1 de enero de 1999 y condujo a la creación del Banco Central Europeo y a la adopción del euro como moneda común, que comenzó a circular el 1 de enero de 2002. Desde 1999, entre los principales compromisos de la Unión Europea en el ámbito interno se encuentra aumentar el control en materia de política fiscal y finanzas públicas, gracias a la labor del ECOFIN y del Eurogrupo como rectores de la gobernanza económica en la Unión. Así lo destaca CALVO HORNERO (2014:233).

Los posteriores Tratados de Ámsterdam (firmado el 2 de octubre de 1997 y vigente desde el 1 de mayo de 1999) y Niza (firmado el 26 de febrero de 2001 y en vigor desde el 1 de febrero de 2003) han continuado los esfuerzos hacia la completa unificación económica y política. Un aspecto destacable del Tratado de Niza lo constituye la extensión de la votación por mayoría cualificada; sin embargo, en materia de fiscalidad, la unanimidad sigue siendo la regla (ROCA ZAMORA, 2013_a:86).

Finalmente, el Tratado de Lisboa (firmado el 13 de diciembre de 2007 y aplicable desde el 1 de diciembre de 2009) es el último de los Tratados adoptados hasta la fecha, y culmina un proceso que no ha estado exento de polémicas y fracasos (el abandono de la Constitución Europea, tras el rechazo en referéndum de Francia y Holanda, constituye un buen ejemplo).

Actualmente, puede, por tanto, decirse que los objetivos en materia monetaria se han cumplido, gracias al establecimiento de una moneda común y a la transferencia de las competencias en política monetaria al Banco Central Europeo. “Queda pendiente, sin embargo, la puesta en marcha de una auténtica política fiscal de la UE [...]” (BARBERÁN ORTÍ, 2008:127).

¹⁰ Acuerdo político adoptado mediante la Resolución del Consejo Europeo sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (Ámsterdam, 17 de junio de 1997), en la que se señalaba que “el Consejo Europeo insiste en la importancia de salvaguardar unas finanzas públicas saneadas como medio de reforzar las condiciones para conseguir la estabilidad de los precios y un crecimiento fuerte y sostenible que favorezca la creación de empleo”.

2.2 LOGROS RECIENTES EN EL PROCESO

El punto de partida para comprender el estado actual de la armonización fiscal en la Unión Europea lo constituye en los artículos 110 a 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que recogen normas comunes en materia de fiscalidad¹¹.

Más allá de este Derecho originario, la Unión Europea también ha adoptado disposiciones de Derecho derivado (Directivas, principalmente, y también algún Reglamento), a efectos de armonizar las legislaciones fiscales nacionales. Debe señalarse, ya inicialmente, que éstas han sido mucho más abundantes en materia de imposición indirecta que directa: la armonización de los impuestos indirectos era necesaria para posibilitar el mercado único; en cambio, los directos no resultaban tan importantes para lograrlo, al afectar a las libertades de circulación de personas y capitales, pero no a la de mercancías, como señalan CUENCA GARCÍA y LÓPEZ RODRÍGUEZ (2010:85). Sin embargo, en ningún caso puede considerarse que exista armonización total de algún impuesto, dado que se trata de una normativa parcial e incompleta, que solo afecta a algunos aspectos de la estructura impositiva o de la gestión del tributo.

No obstante, desde los primeros momentos, se tomaron algunas medidas tendentes a paliar las diversas situaciones fiscales existentes en los Estados miembros. Tal y como explica CALVO HORNERO (2014:145), en 1962 se elaboró el Informe del Comité Fiscal y Financiero del 7 y 8 de julio, conocido como *Informe Neumark*, “base teórica de la estructura fiscal europea actual”. CUENCA GARCÍA y LÓPEZ RODRÍGUEZ (2010:83) señalan que este Informe contemplaba la existencia de tres fases como vía para articular la armonización fiscal. En la primera fase, debería sustituirse el impuesto indirecto sobre la cifra de negocios (impuesto en cascada) por el IVA, además de armonizar lo relativo a la forma y a la imposición del gravamen de intereses y dividendos; en la segunda etapa, la imposición directa adquiriría importancia, pues se contemplaba la armonización del Impuesto sobre Sociedades (IS), así como la adopción de medidas para armonizar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); finalmente, en la tercera fase debería crearse un servicio

¹¹ De todos ellos, el precepto más importante es el artículo 113 TFUE, referente a “la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”. De hecho, como señalan CUENCA GARCÍA y LÓPEZ RODRÍGUEZ (2010:82), el término “armonización” en la Unión Europea se contempla solo en materia de imposición indirecta y aspira a reducir las diferencias existentes entre los diversos países para hacer posibles las libertades de circulación.

para compartir información, así como un Tribunal Especial comunitario para resolver conflictos de carácter fiscal.

2.2.1 Ámbito de la fiscalidad indirecta

En línea con las distorsiones sobre el funcionamiento del mercado único, mencionadas anteriormente, es preciso eliminar las diferencias existentes entre los diversos países. Lo ideal para lograrlo es armonizar los tipos de gravamen de los impuestos; sin embargo, cuando esto no es posible, como ocurre actualmente en la Unión Europea, se debe optar por un tratamiento fiscal idéntico a un mismo producto, con independencia de su procedencia geográfica, esto es, “*es necesario aplicar el principio de imposición en el país de destino*” (ROCA ZAMORA, 2013_b:203). De este modo, los productos que circulan entre distintos Estados miembros se gravan con los tipos de gravamen que existan en el país de destino, es decir, en el país en que van a ser consumidos. Simultáneamente a la instauración de este principio, se deben aplicar *ajustes en frontera*, como se realizó en la Unión Europea. No obstante, acarrearán importantes barreras a la libre circulación, por lo que dichos ajustes fueron suprimidos el 1 de enero de 1993. El principio del país de destino para las transacciones entre sujetos pasivos del IVA constituyó, de este modo, la base para el sistema transitorio vigente a partir de 1993 (Directivas 91/680/CEE y 92/111/CEE)¹², hasta que sea posible instaurar el sistema definitivo de imposición en origen.

En materia de IVA, la Unión Europea emprendió un proceso de armonización con tres etapas principales: en primer lugar, debería implementarse el IVA en todos los Estados miembros; posteriormente, deberían armonizarse los criterios para definir la base imponible, y, finalmente, lograr la armonización de los tipos de gravamen, fase que aún no se ha conseguido y que ha sido aplazada *sine die*, dadas las reticencias de los países (ROCA ZAMORA, 2008:258). No debe olvidarse al respecto que el IVA supone un porcentaje muy elevado del total de la recaudación nacional, sin perjuicio de que, posteriormente, se deba entregar un porcentaje de la cantidad recaudada a la Unión Europea para contribuir al sostenimiento de las finanzas comunitarias.

Como recogen CUENCA GARCÍA y LÓPEZ RODRÍGUEZ (2010:86-87), durante las décadas de los sesenta y setenta se adoptaron varias Directivas en materia de IVA: de este modo, se aprobaron las Directivas 67/227/CEE, 67/228/CEE, 69/463/CEE, 71/401/CEE, 72/250/CEE y 77/388/CEE, conocidas, respectivamente, como la Primera, la Segunda, la Tercera, la Cuarta, la Quinta y la Sexta Directiva. Esta última

¹² Parlamento Europeo (2016). Ficha técnica sobre la Unión Europea: *Los impuestos indirectos*. Puede consultarse en: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_5.11.3.pdf

determinó los principales elementos de la estructura del impuesto: el hecho imponible, el contribuyente, la base imponible y el tipo impositivo general.

Al margen de estas Directivas, recogidas expresamente por ser algunas de las más relevantes, durante la década de los noventa y comienzos del siglo XXI continuaron aprobándose otras disposiciones en materia de armonización del IVA. Concretamente, a partir de 2000, la Unión Europea emprendió un proceso de mejora del sistema transitorio vigente, ante la evidencia de la imposibilidad de alcanzar el sistema definitivo de tipos de gravamen armonizados. Como señala el propio Parlamento Europeo, la disposición más importante la constituye la Directiva sobre el IVA (2006/112/CE), junto con las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE. Posteriormente, se han aprobado, entre otras, las siguientes disposiciones: las Directivas 2009/47/CE, 2010/45/UE y 2013/42/UE, todas ellas de modificación de la Directiva 2006/112/CE, en materia de tipos reducidos del IVA, normas de facturación y lucha contra el fraude, respectivamente. Asimismo, se han adoptado otras normas, como el Reglamento (CE) nº 37/2009, *por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1798/2003 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias*, o el Reglamento (UE) nº 904/2010, *relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido*.

Como señala CARRASCO GONZÁLEZ (2015:1172), no se ha logrado la armonización plena de los tipos de gravamen, pero sí se han fijado algunas pautas comunes. Así, debe establecerse, en todos los países, un tipo general (como mínimo, del 15%) y se permite la existencia de uno o dos tipos reducidos (como mínimo, del 5%). Además, como una medida excepcional, se consiente que algunos países fijen un tipo superreducido inferior al 5%. Asimismo, las operaciones sujetas al tipo general y las que pueden someterse al tipo reducido también han sido objeto de armonización. La Comisión Europea explica, además, que la Directiva 2006/112/CE prevé la aplicación de un tipo reducido no inferior al 12% ("*tipo parking*") para determinados bienes y servicios (SEELY, 2015:7)¹³.

¹³ En el informe *European law on VAT rates*, citado en SEELY (2015), se establece que este tipo "parking" (comprendido entre un 12% y el tipo normal vigente en un determinado país) resulta de aplicación en aquellos Estados miembros que tenían tipos de gravamen reducidos vigentes el 1 de enero de 1991 para bienes no incluidos en el Anexo H de la Directiva 92/77/CEE ("lista de entregas de bienes y prestación de servicios que podrán estar sujetos a tipos reducidos del IVA"). Se les permitió aplicar este gravamen transitorio, en vez de aplicar directamente el tipo normal. Este Informe puede consultarse en: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:dH_Vd63AYY0J:www.parliament.uk/briefing-papers/sn02683.pdf+&cd=4&hl=es&ct=clnk&gl=es

En relación con el IVA puede señalarse, por último, que la Comisión Europea es perfectamente consciente de que la situación actual de la armonización no es la deseada (cuestión que se analiza posteriormente). Por ello, en el año 2010 se publicó un Libro Verde sobre el futuro del IVA: *Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz* (COM (2010) 695), con el propósito de generar un debate sobre la situación actual y proponer vías de mejora. Como señala CARRASCO GONZÁLEZ (2015:1173), la Comisión renuncia al principio de tributación en origen, al tiempo que se pretende mejorar el actual sistema de tributación en destino. El Tribunal de Cuentas Europeo, por su parte, ha propuesto diversas medidas para luchar contra el fraude en el IVA, orientadas, principalmente, a acabar con el “fraude del operador desaparecido” y el “fraude carrusel”, en el seno de las operaciones intracomunitarias. Los instrumentos más eficaces se basan en el intercambio de información mediante formularios electrónicos y en controles multilaterales, al tiempo que se propone también mejorar *Eurofisc*, una red comunitaria de intercambio de información entre los Estados miembros, y el mecanismo de inversión del sujeto pasivo¹⁴.

En cuanto a los II.EE. (o accisas), ROCA ZAMORA (2008:259) señala que la enorme divergencia existente en los tipos de gravamen entre los diferentes Estados hizo imposible la idea de establecer un solo tipo de gravamen para cada producto en todos los países, por lo que la labor normativa de la Comunidad Económica Europea de la época se orientó en diferente dirección: así, la Directiva 92/12/CEE, *relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales* (aplicable a los hidrocarburos, el alcohol, las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco), pretendió lograr la armonización mínima necesaria para poder eliminar las barreras fiscales más relevantes. Posteriormente, se adoptó la Directiva 2003/96/CE, *por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad*, que amplía el número de productos gravados por estos impuestos. Finalmente, hay que considerar la Directiva 2008/118/CE, *relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE*.

En suma, si algo puede destacarse en materia de imposición indirecta es el gran número de disposiciones de Derecho derivado que se han ido adoptando a lo largo de las últimas décadas para tratar de armonizar las legislaciones de los diversos Estados miembros (especialmente en materia de IVA). Sin embargo, como se

¹⁴ Informe Especial nº 24/2015 del Tribunal de Cuentas Europeo: *La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica*. Puede consultarse en: www.eca.europa.eu/es/Pages/DocItem.aspx?did=35308.

analizará posteriormente, los resultados no han sido los deseados, al tiempo que se ha incrementado considerablemente la complejidad de estas figuras impositivas. Muchas de las disposiciones han adoptado la forma de Directiva, lo que implica, por su propia esencia jurídica, la necesidad de adaptar las legislaciones nacionales a su contenido, lo que acarrea que cada Directiva aprobada a nivel comunitario provoque modificaciones legislativas en 28 Estados, con la consiguiente complejidad jurídica.

2.2.2 **Ámbito de la fiscalidad directa**

Si la armonización en materia de imposición indirecta dista mucho de ser satisfactoria, la situación resulta aún más preocupante en materia de imposición directa, como menciona ROCA ZAMORA (2013_b:203): “*los avances en la coordinación de la fiscalidad directa son mucho más lentos y los logros escasos*”. Sin embargo, tal y como señala dicha autora, las divergencias en las figuras impositivas directas entre los Estados miembros pueden afectar a la libre circulación y a la localización de los factores más móviles, tales como el trabajo cualificado y el capital. De hecho, define como “*potencialmente perniciosas*” las medidas fiscales que fijan un nivel de imposición evidentemente inferior a la tributación normal en ese Estado, con el solo propósito de captar el capital o el ahorro de no residentes. Se destaca especialmente esta idea por cuanto posteriormente se analizará la situación de algunos países europeos, como Luxemburgo e Irlanda, que, en los últimos años, se han comportado, *de facto*, como *pseudoparaísos* fiscales. Para CUENCA GARCÍA y LÓPEZ RODRÍGUEZ (2010:90), la situación actual fomenta la deslocalización de actividades y una asignación de recursos ineficiente.

En los impuestos directos, los problemas se plantean, fundamentalmente, en materia de imposición a las sociedades y a las rentas del trabajo y del capital. Según el Parlamento Europeo (2016), dos son los objetivos específicos en esta materia: la prevención de la evasión fiscal y la eliminación de la doble imposición¹⁵.

Ya desde el *Informe Neumark*, al que se hacía referencia anteriormente, se discutió la necesidad de proceder a una armonización del IS; sin embargo, en 1980, la Comisión consideró que tal intento estaría probablemente abocado al fracaso, motivo por el que se decidió tomar solamente medidas de reducido alcance con el solo propósito de evitar distorsiones del funcionamiento del mercado único. Se adoptaron,

¹⁵ En la ficha técnica sobre la Unión Europea: *Los impuestos directos: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades* (Parlamento Europeo, 2016), se realiza un análisis exhaustivo sobre este asunto, estudio que se toma de base también en la redacción de las páginas siguientes.

Puede consultarse en: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_5.11.2.pdf

así, la Directiva 90/434/CEE, *relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros* (actual Directiva 2009/133/CE) y la Directiva 90/435/CEE, *relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes* (actual Directiva 2011/96/UE, modificada recientemente por la Directiva 2015/121/UE). Puede observarse que las dos Directivas aprobadas en 1990 siguen plenamente vigentes en la actualidad, gracias a las modificaciones posteriores.

Desde 2008, y como consecuencia de la crisis mundial, la lucha contra la elusión fiscal y la existencia de una fiscalidad equitativa adoptaron un papel clave en la acción comunitaria. El 17 de junio de 2015, la Comisión aprobó un plan de acción para una fiscalidad empresarial equitativa (COM (2015) 302): *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*. Los cinco ámbitos de actuación que se proponen son los siguientes: i) establecer una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto de Sociedades (BICIS), que pretende simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias para las empresas transfronterizas; ii) garantizar la imposición allí donde se generen los beneficios, para evitar que algunas empresas multinacionales se vean sujetas a un nivel muy bajo de imposición, así como mejorar el marco de los precios de transferencia en la Unión Europea; iii) adoptar ciertas medidas adicionales para mejorar el régimen fiscal de las empresas, esto es, permitir la compensación transfronteriza de pérdidas y mejorar los mecanismos de resolución de litigios en materia de doble imposición; iv) realizar nuevos avances en materia de transparencia fiscal, especialmente en lo relativo a divulgación de información, y v) establecer instrumentos de coordinación en la Unión Europea en materia de auditorías fiscales y reformar el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas, adoptado en 1998 por el Consejo¹⁶. Sin embargo, como señala CARRASCO GONZÁLEZ (2015:1170), un plan internacional de mayor amplitud, en el seno de la OCDE y el G20, ha obligado a reorientar el proyecto europeo. Se trata del “Plan BEPS” (por sus siglas en inglés),

¹⁶ Un estudio profundo sobre esta cuestión se recoge en el documento *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales* (Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, 2015). Puede consultarse en:

http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0013.01/DOC_1&format=PDF

Como señalan CUENCA GARCÍA y LÓPEZ RODRÍGUEZ (2010:91), el Código de Conducta perseguía evaluar las medidas fiscales que pudieran resultar perniciosas por permitir una presión fiscal más baja que la existente en el país en que se adoptasen.

que pretende combatir “*la erosión de las bases imponibles del IS y el traslado de beneficios*”.

Asimismo, también se están adoptando ciertas medidas dirigidas a las pequeñas y medianas empresas (PYMES): así, existe un proyecto de imposición según las normas del Estado de origen (COM (2005) 702), aunque sus ingresos procedan de otros Estados miembros.

Por su parte, la fiscalidad de los rendimientos del trabajo y de las pensiones también constituye un mecanismo de distorsión de la libertad de circulación en la Unión Europea. Sin embargo, como señala ROCA ZAMORA (2008:262-263), la imposición de la renta y las cotizaciones sociales sigue siendo una competencia exclusiva de los Estados miembros, por lo que no existe armonización alguna. El Parlamento Europeo señala que la integración (no es correcto hablar de armonización) en el ámbito de la fiscalidad directa de las personas físicas ha avanzado más gracias a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que a disposiciones normativas de la Unión.

Finalmente, en materia de rendimientos del capital, las posibilidades de elusión fiscal son mucho mayores, dada la elevada movilidad de los ahorros. Para tratar de fomentar un mayor control, se aprobó la Directiva 2003/48/CE, *en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses*, que prevé intercambios de información entre los Estados miembros, y que ha sido recientemente derogada por la Directiva 2015/2060/UE. Asimismo, se aprobó también la Directiva 2003/49/CE, *relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros*.

Puede señalarse, para finalizar, que las disposiciones de Derecho derivado adoptadas por la Unión Europea son escasas y parciales, refiriéndose, exclusivamente, a ciertos aspectos tangenciales de la obtención de beneficios o de rendimientos del trabajo o del capital. Considerando que dos de las cuatro libertades básicas de circulación en la Unión Europea hacen referencia a las personas y a los capitales, esta falta de uniformidad puede acarrear efectos negativos sobre la consecución del mercado único.

2.2.3 Otras disposiciones generales

Al margen de las disposiciones concretas en materia de imposición indirecta y directa ya comentadas, es preciso destacar dos medidas adoptadas por la Unión Europea en materia fiscal: el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, y la creación de un Consejo Fiscal Europeo consultivo independiente. Asimismo, se deben tomar en

consideración las formas de cooperación entre las Administraciones Tributarias nacionales. Los tres mecanismos pretenden mejorar el funcionamiento de la Unión Europea en materia de fiscalidad.

2.2.3.1 El Pacto de Estabilidad y Crecimiento

Como señala CALVO HORNERO (2014:226-229), el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) fue adoptado en el Consejo Europeo de Ámsterdam de 1997 (siendo reformado posteriormente) como muestra de la preocupación comunitaria por la necesidad de reducir el déficit público de los Estados miembros. Desde el principio, está conformado por dos Partes: la Parte preventiva y la Parte correctora.

En primer lugar, existe una Parte preventiva, orientada a supervisar anualmente las políticas económicas a adoptar por los Estados miembros, que deben remitir documentación a la Unión Europea para su control: si son miembros de la Eurozona, envían “programas de estabilidad”; si no lo son, presentan “programas de convergencia”.

En segundo lugar, se encuentra la Parte correctora, el conocido como “Procedimiento de Déficit Excesivo” (PDE), que se activa cuando un Estado sobrepasa el límite de un déficit público de un 3% del PIB o de un ratio de deuda pública sobre PIB de un 60%. El Consejo realiza recomendaciones al Estado miembro y le concede un plazo para reconducir el déficit o la deuda pública a los niveles autorizados, pudiendo imponer sanciones en caso de incumplimiento. Sin embargo, el plazo se puede ampliar si concurren excepcionales circunstancias económicas, como, por ejemplo, la existencia de una grave recesión. Esta circunstancia justifica que muchos países europeos (entre ellos, España) hayan presentado en los últimos años niveles muy superiores de déficit y de deuda pública.

Las sanciones que cabe imponer bajo la Parte preventiva y la Parte correctora del PEC pueden alcanzar el 0,2% del PIB del Estado miembro en el año precedente. Si se incumplen reiteradamente las normas disuasorias, las sanciones pueden elevarse hasta el 0,5% del PIB. A la fecha de cierre de este *Trabajo*, se contempla la decisión, aplazada a fechas posteriores a las Elecciones Generales del 26 de junio de 2016, de sancionar a España, por incumplir sus compromisos comunitarios, con una multa superior a 2.000 millones de euros.

Pese a la utilidad teórica del PEC, su aplicación práctica en un contexto de recesión generalizada no resulta satisfactoria, dado que los periodos de ajuste tanto del déficit como de la deuda pública se extienden a lo largo de varios años. Solo a modo de ejemplo, si se analiza la situación de España, el PDE debería estar activado *sine die*: con una deuda pública situada, aproximadamente, en el 100% del PIB, es

evidente que el porcentaje no se va a reducir a un 60% en los próximos años, por lo que, sistemáticamente, la economía española se vería inmersa en este procedimiento comunitario. Dado lo inviable de este supuesto, no sería ilógico pensar que una nueva modificación del PEC será necesaria en los próximos años, a fin de adecuarlo a la compleja realidad económica en que está inmersa la Unión Europea actualmente.

2.2.3.2 *La creación de un Consejo Fiscal Europeo consultivo independiente*

En el año 2010, el Consejo de Gobierno del Banco Central Europeo solicitó la creación de una agencia fiscal independiente en la Eurozona¹⁷. Finalmente, la propuesta de la creación de este Consejo Fiscal Europeo se encuentra en un documento llamado “*El Informe de los Cinco Presidentes: Completando la Unión Económica y Monetaria Europea*”, de 22 de junio de 2015¹⁸, que sugiere un proceso de tres etapas para lograr la completa UEM en la Unión Europea. En materia de Unión Fiscal, propone, en la primera etapa (1 de julio de 2015 a 30 de junio de 2017), la creación del Consejo Fiscal Europeo; en la segunda etapa (sin fecha fija), deberá establecerse un mecanismo de estabilización macroeconómica en la Eurozona, mientras que, para la tercera etapa (que deberá lograrse antes de 2025), no se plantea ningún objetivo concreto.

Precisamente mediante la Decisión (UE) 2015/1937 de la Comisión, de 21 de octubre, se creó el Consejo Fiscal Europeo consultivo independiente, que se espera que esté operativo a mediados de 2016¹⁹. Según el tercer Considerando de la Decisión, se pretende reforzar el actual marco de gobernanza económica, ayudando a la Comisión, a título consultivo, a la supervisión multilateral de la zona del euro.

El quinto Considerando de la Decisión parte del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, señalando que éste se centra solo en los presupuestos nacionales sin concretar la política fiscal global. Por ello, el Consejo Fiscal Europeo debe contribuir a que en la Comisión se discutan las implicaciones generales de las políticas presupuestarias en la zona del euro y a nivel nacional. Se busca, de este modo, lograr una política fiscal adecuada para la Eurozona.

¹⁷ Boletín Económico del Banco Central Europeo (Número 7/2015, Recuadro 5): *La creación del Consejo Fiscal Europeo*. Puede consultarse en: <http://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesBCE/BoletinEconomicoBCE/2015/Fich/bebce1507-2.pdf>

¹⁸ Este Informe, titulado en inglés *The Five Presidents' Report: Completing Europe's Economic and Monetary Union*, toma su nombre de sus autores: Jean-Claude Juncker, Donald Tusk, Jeroen Dijsselbloem, Mario Draghi y Martin Schulz.

¹⁹ Así se establece en el Boletín Económico del Banco Central Europeo (Número 7/2015, Recuadro 5): *La creación del Consejo Fiscal Europeo*.

Según el apartado 2 del artículo 2 de la Decisión, el Consejo Fiscal velará por la “*aplicación del marco fiscal de la Unión, en particular, en lo que respecta a la coherencia horizontal de las decisiones y a la ejecución de la supervisión presupuestaria, casos de incumplimiento especialmente grave de las normas, y a la adecuación de la política fiscal a nivel nacional y de la zona del euro*”.

2.2.3.3 *La cooperación entre Administraciones Tributarias de los Estados miembros*

Para finalizar este subepígrafe, resulta necesario mencionar, brevemente, los principales mecanismos de cooperación entre las 28 Administraciones Tributarias existentes en la Unión Europea (29, si se considera la Administración Tributaria de la propia Unión). Debe inicialmente señalarse que las medidas adoptadas por la Unión Europea, que se concretan en dos ámbitos principales (asistencia mutua en la determinación de deudas tributarias, por un lado, y en la recaudación tributaria, por otro), se enmarcan en un contexto más amplio: los intentos existentes a nivel mundial, especialmente en el seno de la OCDE, por lograr esa cooperación internacional. Sin duda, la globalización de la economía ha acelerado este proceso.

Centrándose en el primer ámbito de acción de la Unión Europea, esto es, la asistencia mutua en la determinación de deudas tributarias, CARRASCO GONZÁLEZ (2015:1178-1180) señala la importancia de la Directiva 2011/16/UE, *relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE*, que principalmente pretende regular los intercambios de información en materia de los impuestos incluidos (esta Directiva, por ejemplo, no afecta ni al IVA ni a los II.EE.). Como explica el autor, se regulan tres tipos de intercambio de información, cuyo detalle excede a los propósitos del presente *Trabajo*: intercambio previa solicitud, intercambio automático e intercambio espontáneo. La citada Directiva ha sido modificada por la Directiva 2014/107/UE en cuanto a la obligatoriedad del intercambio automático de información en cuestiones de fiscalidad.

En el segundo ámbito de acción, la asistencia mutua en la recaudación tributaria, la Directiva 2010/24/UE, *sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas*, regula actualmente la asistencia para el cobro en un Estado de créditos originados en otro. Como señala CARRASCO GONZÁLEZ (2015:1180-1181), existen distintos tipos de asistencia, tales como la petición de cobro, el intercambio de información o la adopción de medidas cautelares.

3. LAS PRINCIPALES FIGURAS IMPOSITIVAS: ANÁLISIS COMPARADO POR PAÍSES

Este Capítulo ofrece un análisis de las principales figuras impositivas de los Estados miembros de la Unión Europea. Considerando que los avances en materia de imposición indirecta han sido superiores a los existentes en la imposición directa, se analiza, en primer lugar, el IVA, con el propósito de constatar empíricamente si los intentos teóricos por lograr la armonización fiscal han llegado a buen puerto. Posteriormente, se estudia el caso del IS y del IRPF. La concepción del IS es relativamente común en la Unión Europea, pues todos los Estados miembros contemplan un tributo similar al español; sin embargo, en materia de imposición directa de la renta obtenida por las personas físicas, las diferencias son mayores. Se va a partir del IRPF español como impuesto más cercano y conocido, pero lo cierto es que no todos los países cuentan con un tributo común para gravar los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de actividades económicas y las ganancias y pérdidas patrimoniales, contemplando, en sus ordenamientos, diversas figuras impositivas para gravar las distintas fuentes de renta.

3.1 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: EL IMPUESTO ARMONIZADO SIN ARMONIZACIÓN²⁰

El IVA ha sido siempre descrito como el tributo llamado a sustentar la Unión Fiscal: desde el inicio, y prácticamente en paralelo con el proceso de construcción europea, se fueron adoptando diversas medidas legislativas, recogidas en el Capítulo anterior, tendentes a lograr la mayor uniformidad posible en la aplicación de este impuesto por los Estados miembros, dada su enorme influencia sobre la libre circulación, fundamentalmente, de mercancías y servicios. Asimismo, su importancia se debe también al hecho de constituir un importante pilar del sistema de ingresos públicos del conjunto de la Unión Europea.

Sin embargo, a pesar de su gran relevancia para que la Unión Europea llegue a ser una verdadera *Unión*, los intentos por lograr una armonización plena han fracasado. Sin perjuicio del posterior análisis, puede adelantarse ya que las reticencias de los países han acabado por provocar que, en lo concerniente a los tipos de

²⁰ Para la elaboración de este epígrafe 3.1, se ha seguido (actualizando la información cuando ha sido preciso) el Informe de la Comisión Europea: *VAT rates applied in the Member States of the European Union*, que recoge la situación existente a fecha 1 de septiembre de 2015. Este Informe puede consultarse en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

gravamen, las diferencias sean tan grandes que hagan imposible hablar de una verdadera Unión Económica y Monetaria en el seno de los 28 Estados.

En primer lugar, como resaltan LASARTE ÁLVAREZ y ADAME MARTÍNEZ (2010:177), el principal problema derivado de la falta de armonización surge del mecanismo de funcionamiento del IVA en las *operaciones intracomunitarias*, por cuanto los Estados miembros deben garantizar la exención del IVA de aquellas entregas de bienes que realiza un empresario cuando los mismos van a ser transportados a otro Estado miembro para su adquisición por un sujeto pasivo del impuesto en el país de destino. Como los bienes van a ser gravados según el tipo establecido en dicho país de destino, pueden surgir diferencias de tratamiento entre los ciudadanos de la Unión: dada la disparidad impositiva, un mismo producto será gravado con tipos diferentes en función de si la entrega de bienes se produce dentro del mismo país o si se ve sujeta a una operación intracomunitaria. Además, tal y como se ha señalado previamente, en este ámbito existe un fraude elevado (“operador desaparecido” y “carrusel”). En segundo lugar, las *operaciones interiores* también se ven afectadas por la falta de armonización: la enorme variedad existente de tipos de gravamen puede suponer discriminaciones entre los ciudadanos de los distintos Estados miembros. En este último ámbito se centra el análisis efectuado²¹; concretamente, se van a destacar las principales diferencias en dos focos de interés: los tipos de gravamen, en sentido amplio, y los productos gravados por cada tipo impositivo.

Como señalan CUENCA GARCÍA y LÓPEZ RODRÍGUEZ (2010:89), la disparidad de tipos de gravamen constituye un problema de difícil solución, dado que un sistema impositivo con un solo tipo de gravamen favorece la neutralidad fiscal y la sencillez, pero no permite lograr otros fines económicos, como la redistribución de la renta. Estos autores consideran que la armonización fiscal es necesaria para “*la creación de un verdadero mercado común*”, pero estiman que el proceso hasta lograrlo será largo. Si, en un futuro (aún lejano), los problemas existentes se solucionan, el IVA puede acabar por convertirse en un tributo de la Unión Europea, no de los Estados miembros. LASARTE ÁLVAREZ y ADAME MARTÍNEZ (2010:193) muestran también sus cautelas para lograrlo a corto o medio plazo, pero consideran que “*no se trata de una utopía ni de una resurrección a nivel comunitario del mito del «impuesto único»*”.

²¹ El análisis se centra en los tipos impositivos por ser el elemento de la estructura del IVA que encuentra una mayor disparidad entre Estados.

3.1.1 Análisis de los tipos de gravamen

El análisis de los tipos de gravamen resulta de gran interés, dado que, aplicados éstos a la base imponible, arrojan la cantidad a pagar por el contribuyente, sin perjuicio de reducciones, deducciones o bonificaciones posteriores. Esto es, junto con los bienes gravados, constituyen uno de los elementos de la estructura del impuesto con mayor visibilidad²².

En los 28 Estados miembros de la Unión Europea (UE-28), como ya se ha mencionado, existen cuatro tipos de gravamen distintos en el IVA: el tipo normal, el reducido, el superreducido y el “parking”. Además, se permite también a los países la aplicación de un tipo “cero” de gravamen a determinados productos.

Pues bien, como puede evidenciarse en la Tabla 3.1, cada país ha optado por una configuración distinta del impuesto. Debe indicarse que la Tabla no se ha elaborado por orden alfabético, sino atendiendo a una ordenación de los países en función del tipo de gravamen normal, de mayor a menor, pues resulta más sencillo realizar una comparación entre ellos.

²² Valga como ejemplo la enorme repercusión informativa que tiene en los medios de comunicación una decisión de política fiscal de aumento o disminución de dichos tipos impositivos.

Tabla 3.1 Tipos de gravamen del IVA en la UE-28 (junio 2016)

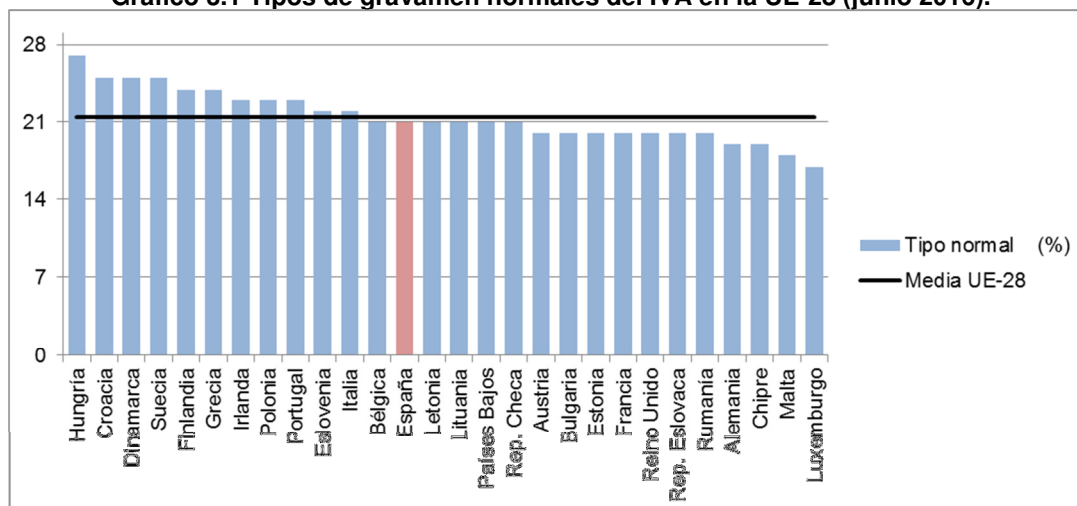
PAÍS	Tipo normal (%)	Tipo reducido (%)	Tipo superreducido (%)	Tipo "parking" (%)
Hungría	27	5/18	-	-
Croacia	25	5/13	-	-
Dinamarca	25	-	-	-
Suecia	25	6/12	-	-
Grecia	24	6/13	-	-
Finlandia	24	10/14	-	-
Irlanda	23	9/13,5	4,8	13,5
Polonia	23	5/8	-	-
Portugal	23	6/13	-	13
Eslovenia	22	9,5	-	-
Italia	22	10	4	-
Bélgica	21	6/12	-	12
España	21	10	4	-
Letonia	21	12	-	-
Lituania	21	5/9	-	-
Países Bajos	21	6	-	-
Rep. Checa	21	10/15	-	-
Austria	20	10/13	-	12
Bulgaria	20	9	-	-
Estonia	20	9	-	-
Francia	20	5,5/10	2,1	-
Reino Unido	20	5	-	-
Rep. Eslovaca	20	10	-	-
Rumanía	20	5/9	-	-
Alemania	19	7	-	-
Chipre	19	5/9	-	-
Malta	18	5/7	-	-
Luxemburgo	17	8	3	14

Nota: Rep.=República.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Comisión Europea (2015); Deloitte (2015 y 2016) y Avalara (2016).

Analizando, en primer lugar, el *tipo normal*, puede observarse que existen diez tipos de gravamen distintos, que oscilan entre el 17%, vigente en Luxemburgo, y el 27%, aplicado en Hungría. La media de la UE-28 es de 21,5%. Esta disparidad de tipos de gravamen queda reflejada, a continuación, en el Gráfico 3.1.

Gráfico 3.1 Tipos de gravamen normales del IVA en la UE-28 (junio 2016).



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Comisión Europea (2015); Deloitte (2015 y 2016) y Avalara (2016).

Del análisis conjunto de la Tabla 3.1 y el Gráfico 3.1 pueden extraerse las siguientes conclusiones, concernientes al tipo de gravamen normal.

1. Con un tipo de gravamen del IVA del 27%, Hungría es el país UE-28 que más grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, situándose casi seis puntos por encima de la media comunitaria. Además, el tipo de gravamen normal aplicado casi duplica el porcentaje mínimo previsto por la Unión Europea (15%).
2. La media comunitaria (21,5%) excede, con creces, el tipo mínimo previsto por la Unión Europea (15%). Solo los tipos de gravamen normales de Luxemburgo y Malta se sitúan relativamente cerca del valor sugerido por la Unión Europea. Esto demuestra la importancia de este impuesto para los Estados miembros, que han optado por elevar los tipos de gravamen para aumentar la recaudación.
3. Los países que tradicionalmente se han caracterizado por tener un fuerte Estado del Bienestar, como Dinamarca, Suecia o Finlandia, aplican un tipo de gravamen relativamente elevado y superior a la media comunitaria (25%, en el caso de Dinamarca y Suecia, y 24%, en Finlandia). De hecho, Dinamarca y Suecia vienen aplicando, sin modificación alguna, el tipo de gravamen del 25% desde 1992 y 1990, respectivamente. Es decir, desde hace más de veinte años, este impuesto tiene una importancia trascendental en ambos países para sustentar sus finanzas públicas.

Debe realizarse, además, una puntualización concerniente a Noruega. El país nórdico no está contenido en la Tabla 3.1 porque no pertenece a la Unión Europea; sin embargo, sí forma parte del Espacio Económico Europeo, con

importantes relaciones con la Unión. Pues bien, el país del Estado del Bienestar por excelencia tiene también un tipo de gravamen del 25%²³.

4. Con la sola excepción de España, los países europeos más afectados por la aún existente recesión (Grecia, Irlanda y Portugal) aplican tipos de gravamen algo más bajos, pero también superiores a la media europea. Desde 2010, Grecia ha modificado en cinco ocasiones los tipos de gravamen del IVA, elevando tres veces el tipo normal (de un 19% en 2005, pasó a un 21%, en marzo de 2010, a un 23% en julio de ese mismo año y a un 24% el 1 de junio de 2016). Similar situación ha experimentado Portugal, que elevó, en 2010, el tipo de gravamen del 20% al 21%, y, en 2011, al 23%. Irlanda constituye un caso más peculiar, ya que, en 2010, redujo el tipo de gravamen del 21,5% al 21%; sin embargo, en 2012, lo elevó hasta el 23%. Estas modificaciones se deben, primordialmente, a las exigencias de Bruselas para cumplir las condiciones de los “rescates” financieros de sus economías.
5. España se encuentra en una posición central, algo por debajo de la media comunitaria. A pesar de las modificaciones del tipo de gravamen normal habidas durante la recesión económica por exigencias comunitarias (en 2010, se elevó del 16% al 18%, y, en 2012, al 21% actual), lo cierto es que el tipo de gravamen vigente en nuestro país se mantiene a un nivel “moderado”, si se compara con otros países de la UE-28. Por este motivo, tanto la Unión Europea como el Fondo Monetario Internacional han exigido nuevas subidas del IVA a España, al entender que el nivel existente es aún insuficiente²⁴. Sin embargo, esta conclusión debe realizarse siempre en términos de presión fiscal, dado que el hecho de que el tipo de gravamen del IVA sea inferior a la media comunitaria no implica que la presión fiscal española también lo sea: de hecho, el Impuesto sobre Sociedades o las cotizaciones sociales (equiparables en la práctica a impuestos) son superiores a la media UE-28.
6. Resulta también destacable el hecho de que uno de los países que más enérgicamente ha defendido en la Unión Europea un incremento de los tipos de gravamen para los Estados más afectados por la recesión, esto es, Alemania, grave las entregas de bienes y las prestaciones de servicios con un tipo normal del 19%, inferior, por tanto, a la media UE-28 (tipo en vigor desde 2007, mantenido sin variaciones durante la recesión). Otros de los grandes

²³ Información obtenida de la Administración Tributaria noruega (*Skatteetaten*).

²⁴ Valga como ejemplo la siguiente noticia, publicada en el diario El País (en inglés) el 8 de junio de 2015: *IMF calls on Spain to raise VAT and enable cheaper layoffs* [“El FMI pide a España una subida del IVA y permitir despidos más baratos”].

“motores” de Europa, como Reino Unido o Francia, sí han incrementado levemente los tipos de gravamen en el último lustro; sin embargo, el tipo de gravamen normal actual, 20% en ambos casos, sigue siendo inferior a la media comunitaria, a pesar de imponer incrementos a otros países.

7. El caso de Luxemburgo es especialmente significativo, pues tiene el tipo de gravamen más bajo de toda la UE-28 (17%), cuatro puntos por debajo de la media comunitaria y diez puntos inferior al de Hungría. El país elevó el tipo de gravamen en 2015, pues, desde 1992, el tipo vigente había sido de tan solo un 15%. Sin perjuicio de un posterior análisis más profundo de la situación fiscal de Luxemburgo, que le ha convertido, en los últimos años, en un *pseudoparaíso* fiscal, lo cierto es que este tipo de gravamen evidencia los intentos de este Estado por lograr una fiscalidad muy laxa.
8. Por último, no puede obviarse la situación de Suiza. Al igual que Noruega, este país no pertenece a la Unión Europea, pero sí al Espacio Económico Europeo. Actualmente, aplica un tipo de gravamen normal del 8%, particularmente bajo si se compara con el menor de la UE-28 (17%, en Luxemburgo)²⁵.

En resumen, la enorme disparidad existente en los tipos de gravamen normales constituye una barrera física a la libre circulación de mercancías y servicios en la Unión Europea. Considerando la vigencia del sistema de imposición en destino, las adquisiciones intracomunitarias de bienes pueden verse condicionadas por la existencia de tipos tan distintos. Asimismo, constituye un mecanismo de discriminación indirecta entre los ciudadanos de la Unión, dado que, por un mismo producto, deben pagar precios distintos como consecuencia de la diversidad de tipos de gravamen (el IVA se repercute al consumidor vía precios). Este último aspecto se apreciará mejor en el subepígrafe siguiente, al analizar los productos gravados por cada tipo.

Continuando con el análisis de la Tabla 3.1, pueden destacarse otros tres aspectos de relevancia relacionados con los tipos reducidos, con los tipos superreducidos y con los tipos “parking”.

En primer lugar, debe, al menos, mencionarse la enorme disparidad existente en los *tipos reducidos*. Así, no todos los países los aplican, dado que es una posibilidad que permite la Directiva, pero no una obligación: es el caso de Dinamarca, que solo grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios con el tipo general del 25%. Entre los otros 27 Estados que sí los contemplan, puede destacarse que, en algunos de ellos, existe un solo tipo reducido, mientras que, otros, aplican dos

²⁵ Información obtenida de la Administración de Aduanas de la Confederación Suiza.

distintos, en función de los productos gravados. Por último, la gama de tipos reducidos que puede encontrarse abarca desde el 5%, vigente en Hungría, Croacia, Polonia, Lituania, Reino Unido, Rumanía, Chipre y Malta, al 18% existente, también, en Hungría. Esto es, el país con el tipo normal más elevado de toda la UE-28 cuenta también con el tipo reducido más alto, que llega a superar, incluso, al tipo normal de Luxemburgo.

Los *tipos superreducidos* solo existen en cinco países: Irlanda, Italia, España, Francia y Luxemburgo. A pesar de que son pocos Estados los que los aplican, lo cierto es que también pueden encontrarse disparidades entre ellos, oscilando desde el 2,1%, vigente en Francia, al 4,8%, en Irlanda.

Los *tipos "parking"* se aplican, igualmente, solo en cinco países (Irlanda, Portugal, Bélgica, Austria y Luxemburgo), pero tampoco existe homogeneidad en su tratamiento, ya que varían entre el 12%, de Bélgica y Austria, al 14%, de Luxemburgo. A pesar de que su existencia tenía un carácter transitorio relacionado con la entrada en vigor de la Directiva 92/77/CEE, lo cierto es que, más de veinte años después, siguen aplicándose a determinados productos. Solo a modo de ejemplo, puede citarse el caso de ciertos tipos de energía, en Bélgica; de la energía para luz y calefacción, en Irlanda; de ciertos vinos y productos de limpieza, en Luxemburgo; de los vinos procedentes de la producción agrícola obtenidos por el propio agricultor, en Austria, o del vino y del diésel para la agricultura, en Portugal.

Para finalizar, debe realizarse una mínima mención a los llamados *tipos "cero" de gravamen (0%)*. Aunque sus consecuencias cuantitativas son idénticas a las de una exención (el contribuyente no paga cantidad alguna en concepto de IVA), los efectos cualitativos son diferentes, dado que sí deben cumplirse las obligaciones formales inherentes al impuesto. La mayoría de países cuentan con este tipo "cero" para determinados productos, como se mencionará posteriormente.

3.1.2 Análisis de algunos productos en función del tipo de gravamen

En el subepígrafe precedente se ha podido comprobar la disparidad de tipos de gravamen existentes entre los Estados miembros. Sin embargo, no se ha prestado atención a los diversos productos gravados por cada tipo, hecho que reviste una enorme relevancia al considerar que el IVA es un impuesto sobre el consumo, esto es, grava una manifestación de riqueza cuestionable desde el punto de vista de la

capacidad económica²⁶. Por ello, se considera imprescindible realizar un análisis de diversos productos gravados por el IVA. Dada la imposibilidad de estudiar todos ellos (pues, prácticamente, todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios están sujetas a este impuesto), se ha elegido una muestra de nueve bienes o servicios, representativos de tres categorías distintas: i) productos de primera necesidad; ii) productos o actividades de ocio, y iii) productos innecesarios o de lujo.

3.1.2.1 Productos de primera necesidad

Como puede observarse en la Tabla 3.2, elaborada por orden alfabético de países, entre los productos de primera necesidad se han incluido los alimentos, los productos farmacéuticos, los cuidados médicos y dentales, y la electricidad. Todos ellos son artículos básicos de consumo ineludible para cualquier familia media.

Tabla 3.2 Tipos de gravamen del IVA de algunos productos de primera necesidad (junio 2016)

PAÍS	Gravamen alimentos (%)			Gravamen productos farmacéuticos (%)			Gravamen cuidados médicos y dentales (%)		Gravamen electricidad (%)	
Alemania	7	19	-	19	-	-	[ex]	7	-	19
Austria	10	-	-	10	-	-	[ex]	-	-	20
Bélgica	6	12	21	6	21	-	[ex]	21	-	21
Bulgaria	20	-	-	20	-	-	[ex]	20	-	20
Chipre	5	19	-	5	-	-	[ex]	-	-	19
Croacia	5	13	25	5	25	-	[ex]	-	-	25
Dinamarca	25	-	-	25	-	-	[ex]	-	-	25
Eslovenia	9,5	-	-	9,5	-	-	[ex]	-	-	22
España	4	10	-	4	10	21	[ex]	21	-	21
Estonia	20	-	-	9	-	-	[ex]	-	-	20
Finlandia	14	-	-	10	-	-	[ex]	-	-	24
Francia	5,5	10	20	2,1	10	20	[ex]	-	5,5	20
Grecia	13	24	-	6	13	24	[ex]	24	-	13
Hungría	5	18	27	5	27	-	[ex]	-	-	27
Irlanda	0/4,8	9/13,5	23	0	23	-	[ex]	13,5	-	13,5
Italia	4	10	-	10	22	-	[ex]	-	-	10
Letonia	12	21	-	12	-	-	[ex]	-	-	21
Lituania	21	-	-	5	-	-	[ex]	-	-	21
Luxemburgo	3	-	-	3	17	-	[ex]	3	-	8
Malta	0	-	-	0	-	-	[ex]	-	-	5
Países Bajos	6	-	-	6	21	-	[ex]	21	-	21
Polonia	5	8	23	8	-	-	[ex]	23	-	23
Portugal	6	13	23	6	23	-	[ex]	6	-	23
Reino Unido	0	20	-	0	20	-	[ex]	-	-	5
Rep. Checa	10	15	-	10	-	-	[ex]	15	-	21
Rep. Eslovaca	20	-	-	10	-	-	[ex]	-	-	20
Rumanía	9	20	-	9	-	-	[ex]	-	-	20
Suecia	12	25	-	0	25	-	[ex]	-	-	25

Nota: [ex] = exento; Rep.=República.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Comisión Europea (2015); Deloitte (2015 y 2016) y Avalara (2016).

²⁶ Esta situación suele ejemplificarse con el caso de una familia numerosa: el hecho de que adquiera una gran cantidad de productos de primera necesidad, como pan, leche o huevos, no implica que su capacidad económica sea superior a la de una persona que viva sola y gaste menos dinero por adquirir una menor cantidad de productos.

Comenzando con los *productos alimenticios*, la diversidad de tipos de gravamen es enorme, no solo entre países, sino también dentro de un mismo país (sirva como ejemplo Irlanda, que aplica cinco tipos distintos). Sin pretender analizar todos los Estados, se destacan, a continuación, las evidencias más significativas.

1. La inmensa mayoría de países grava los productos alimenticios con distintos tipos de gravamen, de manera que, en función de la clase de alimentos, se aplica el tipo normal, alguno de los tipos reducidos, el tipo superreducido o, incluso, el tipo “cero” de gravamen.
2. De entre los cinco países que tienen tipos de gravamen superreducidos, cuatro de ellos (España, Irlanda, Italia y Luxemburgo) los aplican a los productos alimenticios. Sin embargo, solo Luxemburgo grava estos productos exclusivamente con el tipo de gravamen superreducido, ya que los otros tres países solo lo aplican a determinados alimentos.
3. En Malta, todos los alimentos (salvo la confitería) se gravan al tipo “cero” de gravamen, lo que supone que los consumidores no han de pagar cantidad alguna en concepto de este impuesto. En el extremo opuesto, se encuentra Dinamarca, que grava todos los productos alimenticios al tipo normal del 25%. La diferencia de tratamiento entre los consumidores de estos países es evidente: si la base imponible de un alimento es de 100 unidades monetarias (u.m.), en Malta el precio final será de 100 u.m., mientras que en Dinamarca será de 125 u.m. En situación similar se encuentran Irlanda y Reino Unido, que aplican el tipo “cero” de gravamen a determinados productos alimenticios.
4. En el caso de España, los productos alimenticios solo se gravan con el tipo superreducido (4%) o el reducido (10%), no aplicándose el tipo normal en ningún caso. El tipo superreducido, según el artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), se aplica a los alimentos más básicos, como pan, leche, huevos, quesos, frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, mientras que el tipo reducido grava el resto de productos, tal y como señala el citado precepto.

En segundo lugar, el caso de los *productos farmacéuticos* es bastante similar, dado que existe una enorme variedad entre países, pero también dentro de un mismo Estado. El análisis realizado revela las siguientes situaciones:

1. Los países aplican el tipo normal, el tipo reducido, el tipo superreducido (en aquellos Estados que lo contemplan) y/o, incluso, el tipo “cero” de gravamen. Pueden encontrarse Estados que optan por aplicar solo un tipo impositivo (sea

el normal, sea uno reducido), mientras que otro grupo aplica varios en función de la clase de productos farmacéuticos vendidos.

2. De los países que contemplan el tipo superreducido en su legislación, solo España, Francia y Luxemburgo lo aplican a los productos farmacéuticos. En Irlanda, la situación es más favorable, pues ciertos medicamentos se gravan al tipo “cero”, mientras que en Italia es más gravosa, dado que solo se aplica el tipo normal o el tipo reducido a estos productos (gravados, como mínimo, al 10%).
3. Existen situaciones extremas que acaban provocando desigualdad de trato entre los nacionales de los diferentes Estados miembros (discriminación que, no ha de olvidarse, está prohibida por los Tratados comunitarios): sirva como ejemplo que, de nuevo, en Malta todos los productos farmacéuticos están exentos (en Suecia, Reino Unido e Irlanda solo algunos de ellos lo están), mientras que Dinamarca aplica, en todo caso, un gravamen del 25%. Considerando que el consumo de productos farmacéuticos no depende de una decisión personal, sino, más bien, de causas genéticas, de problemas hereditarios o, simplemente, del azar, las consecuencias discriminatorias entre los ciudadanos de la Unión Europea son evidentes.
4. La situación particular de España contempla el uso de todos los tipos de gravamen, esto es, el normal (21%), el reducido (10%) y el superreducido (4%). El artículo 91 LIVA determina que el gravamen superreducido del 4% se aplica, concretamente, a los medicamentos de uso humano.

En cuanto a los *cuidados médicos y dentales*, sí puede encontrarse una característica común a todos los Estados de la Unión Europea, ya que en todos ellos están exentos determinados tratamientos, con base legislativa en las letras b) a e) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE²⁷. Sin embargo, a partir de ahí comienzan las divergencias entre los países. Al margen de las prestaciones exentas ya mencionadas, con base en la Directiva, 17 Estados miembros han tomado la decisión de considerar exentos también todos los demás cuidados médicos y dentales. Entre los otros 11 Estados que sí gravan estas prestaciones de servicios, algunos lo hacen al tipo normal (21% en el caso de España), mientras que otros aplican tipos reducidos (7% en Alemania) o superreducidos (3% en Luxemburgo). Aunque los tratamientos

²⁷ De este modo, están exentas las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria realizadas por entidades de Derecho Público, la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, las entregas de órganos, sangre y leche humanos y las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizadas por dentistas.

sanitarios más básicos o elementales están exentos en virtud de la Directiva, lo cierto es que esta disparidad impositiva acarrea de nuevo desigualdad de trato entre los ciudadanos comunitarios. De este modo, y utilizando el ejemplo de España, determinadas prestaciones de servicios como los masajes realizados por los fisioterapeutas, los servicios de nutrición y dietética o la cirugía estética se gravan al 21%²⁸, mientras que en otros países se consideran exentas.

Finalmente, se analiza el gravamen de la *electricidad*, uno de los bienes básicos más controvertidos, especialmente en época de crisis, cuando determinados colectivos sociales reclaman su gratuidad para aquellas familias en situación de exclusión. El IVA acaba encareciendo la factura final, por lo que su estudio también resulta de relevancia.

Al igual que ocurre con el resto de productos de primera necesidad que se han analizado, la electricidad es gravada de manera muy diferente según los países. De este modo, algunos, como Hungría o España, aplican el tipo normal (27% y 21%, respectivamente), mientras que otros aplican tipos reducidos (la electricidad no se grava con el tipo superreducido en ningún caso). Los Estados con un gravamen más bajo son Reino Unido y Malta (5% en ambos). Nuevamente, esta falta de uniformidad impositiva introduce diferencias entre los ciudadanos de la UE-28, impidiendo el logro de la Unión Fiscal.

Para finalizar este subepígrafe, debe realizarse un breve apunte como corolario de lo expuesto. Aunque es cierto que la disparidad de tipos de gravamen altera el funcionamiento del mercado único y la consecución de la Unión Económica y Monetaria, no puede olvidarse que la estructura de un impuesto no se reduce al tipo impositivo, sino que hay que considerar también la base sobre la que éste se aplica, esto es, la base imponible. El hecho de que algunos Estados opten por tipos reducidos o superreducidos para gravar determinados productos, mientras que otros aplican el tipo normal, no produce inmediatamente la consecuencia de que los consumidores de aquellos países paguen menos, puesto que la base imponible puede ser más elevada. Con este comentario, se pretende evidenciar las dificultades que la armonización fiscal va a encontrar, incluso aunque se logre a largo plazo la unificación de tipos de gravamen²⁹.

²⁸ Resolución de la Dirección General de Tributos, de 2 de febrero de 2012 (BOE de 6 de febrero de 2012).

²⁹ Por ejemplo, la base imponible de la electricidad siempre va a depender de la producción de cada Estado, que, a su vez, estará ligada en el futuro cada vez más a las condiciones climáticas, dada la generalización de fuentes renovables. De igual manera, la base imponible de los productos alimenticios depende también del nivel de vida de un Estado: en

3.1.2.2 Productos y actividades de ocio

Como contrapunto a los productos anteriores (de primera necesidad), se ha tomado la decisión de incluir un conjunto de productos o actividades de ocio, que, aunque no siempre indispensables, son habituales entre la población europea: es el caso de los libros, la admisión en actividades culturales (como el cine o el teatro) y el alojamiento en hoteles, cuyos tipos de gravamen en la UE-28 (a fecha de cierre de este Trabajo –junio de 2016–) han sido recogidos en la Tabla 3.3.

Tabla 3.3 Tipos de gravamen del IVA de algunos productos y actividades de ocio (junio 2016)

PAÍS	Gravamen libros (%)		Gravamen admisión en actividades culturales (%)			Gravamen alojamiento hotel (%)
Alemania	7	-	[ex]	7	-	7
Austria	10	-	[ex]	13	-	13
Bélgica	6	21	[ex]	6	-	6
Bulgaria	20	-	20	-	-	9
Chipre	5	-	[ex]	5	-	9
Croacia	5	-	5	13	25	13
Dinamarca	25	-	25	-	-	25
Eslovenia	9,5	-	9,5	-	-	9,5
España	4	21	[ex]	21	-	10
Estonia	9	-	20	-	-	9
Finlandia	10	-	10	-	-	10
Francia	5,5	20	5,5	20	-	10
Grecia	6	-	6	24	-	6
Hungría	5	-	18	27	-	18
Irlanda	0	-	[ex]	9	-	9
Italia	4	22	10	-	-	10
Letonia	12	-	[ex]	21	-	12
Lituania	9	-	[ex]	21	-	9
Luxemburgo	3	-	3	-	-	3
Malta	5	-	5	-	-	7
Países Bajos	6	-	6	-	-	6
Polonia	5	23	8	-	-	8
Portugal	6	23	[ex]	13	23	6
Reino Unido	0	-	20	-	-	20
Rep. Checa	10	-	15	-	-	15
Rep. Eslovaca	10	-	[ex]	20	-	20
Rumanía	9	-	9	-	-	9
Suecia	6	-	6	-	-	12

Nota: [ex] = exento; Rep.=República.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Comisión Europea (2015); Deloitte (2015 y 2016) y Avalara (2016).

los países del norte, oeste y centro de Europa, la base imponible será siempre superior a la existente en los Estados del sur y del este, dadas las diferencias entre unos y otros. Aunque constituye un ejemplo muy básico, en España la fruta suele adquirirse por kilogramos, y el precio de la misma se referencia, igualmente, a la unidad de medida “kilogramo”. Sin embargo, en determinados países, como Irlanda o Reino Unido, suele adquirirse por unidades, dado que el precio es tan elevado que se determina por unidades físicas adquiridas (una sola naranja en Reino Unido es tan cara como, aproximadamente, medio kilogramo en España, dada la enorme oferta que existe en nuestro país y los costes derivados de la importación o las adquisiciones intracomunitarias –por ejemplo, el transporte– que se soportan en Reino Unido).

Comenzando, en primer lugar, por el gravamen de los *libros*, la realidad es bastante similar a la de los productos de primera necesidad. Existe toda una amalgama de situaciones impositivas, que se concreta en los siguientes aspectos:

1. En Reino Unido e Irlanda los libros se gravan al 0%. Sin embargo, debe atenderse a la legislación nacional para comprender qué se entiende por “libro” a efectos de la aplicación del tipo “cero” de gravamen, puesto que, por ejemplo, en Reino Unido, los libros de contabilidad o los libros de ejercicios se gravan al tipo normal. Tanto la Comisión Europea como el Fondo Monetario Internacional han abogado por la supresión de este tipo de gravamen para los libros tradicionales, ya que los libros electrónicos (*e-books*) se gravan al tipo normal, situación que introduce desequilibrios dentro de un mismo sector³⁰. Para la Asociación de Editores británicos, en cambio, el mantenimiento del gravamen del 0% es indispensable para el fomento de la lectura.
2. En Dinamarca y en Bulgaria los libros se gravan a los tipos normales (25% y 20%, respectivamente). Son los dos únicos países que aplican, exclusivamente, los tipos normales a los libros, aunque en el caso de Dinamarca es el único tipo existente.
3. La mayoría de países optan por aplicar tipos reducidos, en exclusiva o conjuntamente con los tipos normales. En Francia, por ejemplo, el tipo normal se aplica a aquellas publicaciones con un carácter pornográfico o que puedan incitar a la violencia, aplicándose el tipo reducido del 5,5% en el resto de casos.
4. Por último, otros Estados, como Italia y España, combinan la aplicación del tipo normal con el tipo superreducido. En España, según el artículo 91 LIVA, el tipo superreducido se aplica a *“los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único”*. La Ley precisa que una publicación “contiene fundamentalmente publicidad” cuando más del 75% de los ingresos que proporcione al editor se obtengan por dicho concepto.

En resumen, existe también una situación muy diferente según los países, debiendo destacarse un aspecto de importancia: los impuestos no solo atienden al propósito de recaudar ingresos públicos, aunque éste sea su principal cometido, sino que, en muchas ocasiones, buscan otras finalidades, orientando el comportamiento de los consumidores en un determinado sentido. En este caso, aquellos Estados que han

³⁰ Informe del Grupo de Expertos de la Comisión Europea sobre Fiscalidad de la Economía Digital, de 28 de mayo de 2014.

optado por un nulo o bajo gravamen de los libros persiguen, indudablemente, el objetivo de fomentar la lectura. En ocasiones, permiten buscar también un propósito redistributivo de la renta, como ocurriría si se aplicase un gravamen reducido, por ejemplo, a los libros de texto.

El gravamen de la *admisión en actividades culturales* se ha escogido por su controvertido carácter, especialmente en España, donde las reclamaciones del sector cinematográfico pidiendo la reducción del llamado “IVA cultural” son frecuentes. Con este análisis, se pretende conocer el escenario existente en la UE-28 y comparar la situación española con la del resto de países. Entre las conclusiones que cabe extraer destacan las siguientes.

1. En ningún país este tipo de prestaciones de servicios está totalmente exento. Sin embargo, 10 Estados prevén en sus legislaciones exenciones para determinadas actividades culturales: así, por ejemplo, en España están exentas las prestadas por entidades de Derecho Público u organizaciones que puedan calificarse como caritativas o benéficas, mientras que en Lituania lo están las prestadas por personas jurídicas sin ánimo de lucro. Debe mencionarse que las principales reclamaciones provienen del sector cinematográfico, que no se ve favorecido, en principio, por la exención prevista en la legislación española.
2. España, Lituania, Letonia, Portugal y la República Eslovaca combinan estas excepciones con el tipo de gravamen normal. Otros Estados contemplan tipos reducidos para aquellas actividades no exentas (Bélgica, Alemania, Irlanda, Chipre y Austria).
3. Pueden encontrarse también Estados que aplican, exclusivamente, el tipo de gravamen normal a la admisión en servicios culturales. Es el recurrente caso de Dinamarca (que solo contempla el tipo general del 25% en su legislación), Bulgaria, Estonia y Reino Unido. La situación en estos países resulta, por tanto, equiparable a la de España, con el agravante de no prever exenciones.
4. Otros países, en cambio, presentan una situación antagónica, puesto que aplican, en todo caso, tipos de gravamen reducidos, como República Checa, Italia, Malta, Países Bajos, Polonia, Rumanía, Eslovenia y Suecia. Luxemburgo presenta, de nuevo, la situación impositiva más laxa, ya que aplica el tipo de gravamen superreducido del 3% a la entrada a cines y teatros.

La existencia de diferencias entre los Estados de la UE-28 es evidente, como también lo es que la situación española no es la más adecuada para favorecer el acceso al cine o al teatro, pues son muchos los países que aplican tipos reducidos a

estas prestaciones de servicios. La decisión de aplicar el tipo superreducido sería excesiva, pero el gravamen con el tipo impositivo reducido del 10% no podría considerarse un caso aislado en el conjunto de la Unión. Como se ha señalado anteriormente, utilizar el sistema impositivo para conseguir objetivos sociales es una posibilidad absolutamente válida; sin embargo, una hipotética decisión futura de reducir el tipo de gravamen (planteada en los programas electorales de algunos partidos políticos españoles) debería siempre ponderarse con la necesaria captación de ingresos públicos, que, a la luz de los hechos, es el objetivo primordial del sistema impositivo.

Por último, se analiza el *alojamiento en establecimientos hoteleros*. Se ha escogido esta última actividad de ocio por la importancia estratégica del turismo para España y porque las disparidades impositivas pueden afectar a la elección de uno u otro destino por los ciudadanos europeos (aunque no debe olvidarse que el alojamiento en hoteles puede deberse también a actividades profesionales ineludibles, como los viajes de negocios). Las principales conclusiones que cabe extraer se resumen a continuación.

1. Ningún país contempla exenciones en esta prestación de servicios.
2. Solo Dinamarca, Reino Unido y la República Eslovaca aplican los tipos de gravamen normales al alojamiento en establecimientos hoteleros (en el caso de Dinamarca, ya se ha reiterado que es el único tipo impositivo que contempla en su legislación). Todos los demás Estados establecen tipos reducidos, salvo Luxemburgo que, nuevamente, prevé el tipo de gravamen superreducido del 3%. No obstante, a pesar de que 24 Estados aplican tipos impositivos reducidos, existe una gran variedad de situaciones, pues éstos oscilan entre el 18% de Hungría y el 6% de Bélgica, Grecia, Países Bajos y Portugal.
3. España, con un gravamen del 10%, se sitúa en una posición central entre los países europeos. No obstante, ha de tomarse en consideración que ciertos servicios que no sean accesorios a los de hostelería tributan al tipo general del 21%³¹. La situación impositiva española es, por tanto, favorable en general al sector del turismo, hecho que parece coherente con su importancia para la economía nacional al representar alrededor de un 11% del PIB.

En resumen, debe insistirse en la gran variedad de situaciones impositivas que pueden encontrarse en el gravamen de estos productos o actividades de ocio en la

³¹ Es el caso de los servicios de discotecas, clubs, cena espectáculo, sala de fiestas, sala de baile, sauna, piscina, balneario, utilización de pistas o campos deportivos..., según dispone la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 2 de febrero de 2012 (BOE de 6 de febrero de 2012).

Unión Europea. A pesar de no tener un carácter tan básico como los productos de primera necesidad –ineludiblemente consumidos por todos los ciudadanos comunitarios–, lo cierto es que la demanda de libros, servicios culturales o alojamientos hoteleros es elevada en la Unión Europea, por lo que la diversidad impositiva introduce diferencias indeseables entre los nacionales de la UE-28.

3.1.2.3 *Productos innecesarios o de lujo*

Finalmente, como se muestra en la Tabla 3.4, se han escogido otros dos tipos de bienes: el tabaco, como ejemplo de producto innecesario, y las joyas, como ejemplo de producto de lujo.

Tabla 3.4 Tipos de gravamen del IVA de algunos productos innecesarios o de lujo (junio 2016)

PAÍS	Gravamen tabaco (%)	Gravamen joyas (%)
Alemania	19	19
Austria	20	20
Bélgica	21	21
Bulgaria	20	20
Chipre	19	19
Croacia	25	25
Dinamarca	25	25
Eslovenia	22	22
España	21	21
Estonia	20	20
Finlandia	24	24
Francia	20	20
Grecia	24	24
Hungría	27	27
Irlanda	23	23
Italia	22	22
Letonia	21	21
Lituania	21	21
Luxemburgo	17	17
Malta	18	18
Países Bajos	21	21
Polonia	23	23
Portugal	23	23
Reino Unido	20	20
Rep. Checa	21	21
Rep. Eslovaca	20	20
Rumanía	20	20
Suecia	25	25

Nota: Rep.=República.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Comisión Europea (2015); Deloitte (2015 y 2016) y Avalara (2016).

El comentario de los dos productos puede realizarse de manera conjunta, dado que el tipo aplicado a ambos es el mismo: los 28 Estados miembros de la Unión Europea gravan estos productos con el tipo de gravamen normal vigente en su territorio. De este modo, las diferencias entre países se deben a los distintos tipos

impositivos existentes a lo largo de la geografía comunitaria, con los matices ya contemplados en el subepígrafe 3.1.1.

Debe mencionarse ahora un hecho de importancia: resulta curioso que en estos dos productos, absolutamente innecesarios para la vida diaria de las personas o su formación o enriquecimiento cultural, las diferencias entre Estados sean menores (dentro de los límites de la disparidad de tipos de gravamen normales existente) que en los productos de primera necesidad o de ocio. Las divergencias se limitan a la existencia de tipos impositivos diferentes, pero no se deben a la aplicación de tipos reducidos o superreducidos, lo que, necesariamente, reduce la complejidad y favorece cierto grado de uniformidad entre los ciudadanos comunitarios. A pesar de que, en el caso del tabaco, deban sumarse los II. EE. a la tributación por IVA, lo cierto es que todos los ciudadanos comunitarios pagan un precio formado mayoritariamente por impuestos, sin que los nacionales de ningún Estado miembro se vean favorecidos por una exención o un tipo de gravamen especialmente bajo.

3.2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Comenzando con el análisis empírico de la imposición directa, se analiza, en primer lugar, el IS. El artículo 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), lo define como un *tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas [...]*. A continuación, se realiza un breve estudio sobre la armonización actual de este impuesto: en primer lugar, se atiende exclusivamente a los tipos de gravamen vigentes en cada uno de los 28 Estados miembros, para, posteriormente, analizar más aspectos de la estructura del tributo en una muestra de países³².

3.2.1 Comparativa de los tipos de gravamen más habituales en la UE-28

Antes de analizar los tipos de gravamen, han de realizarse dos matizaciones: en primer lugar, cuando se busca información acerca del tipo de gravamen medio del IS en la Unión Europea, se obtiene un dato distinto a aquel con el que aquí se va a trabajar, puesto que viene calculado en función del tipo de gravamen más elevado en cada Estado miembro; aquí, en cambio, se ha operado con los tipos de gravamen más comunes o habituales a efectos de calcular el dato medio. En segundo lugar, el tipo de

³² Para la elaboración de este epígrafe, se ha seguido, fundamentalmente, un Informe de la Comisión Europea del año 2015 (*Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*), elaborado por Eurostat, así como la información fiscal proporcionada por las empresas Deloitte, PwC y KPMG. Asimismo, se han tomado en consideración los datos facilitados por las Administraciones Tributarias de algunos Estados miembros.

gravamen más habitual recogido en el presente *Trabajo* incorpora, en algunas ocasiones, exclusivamente, el tipo de gravamen federal o estatal, mientras que, otras veces, incluye también algún impuesto local, autonómico o cantonal. Esto se debe a que la información secundaria sobre la que se ha trabajado mantiene esta divergencia, por entender que hay determinados impuestos que están íntimamente relacionados con el IS, que se pagan en todo caso y por toda empresa, mientras que otros solo deben abonarse en determinadas circunstancias o por ciertas personas jurídicas (como el Impuesto sobre Actividades Económicas español), motivo por el que no están incluidos en los datos recogidos.

De este modo, a continuación se presenta la Tabla 3.5, que recoge los tipos de gravamen de la UE-28, agrupados en tres categorías distintas: el tipo general (el más habitual en cada país), el tipo máximo que puede llegarse a pagar en un Estado, dada la existencia de determinados recargos sobre el tipo general, y, finalmente, un tipo especial. Debe señalarse que esta Tabla 3.5 se ha elaborado situando los países por orden decreciente del tipo de gravamen más habitual, a efectos de facilitar su análisis.

Tabla 3.5 Principales tipos de gravamen del IS en la UE-28 (junio 2016)

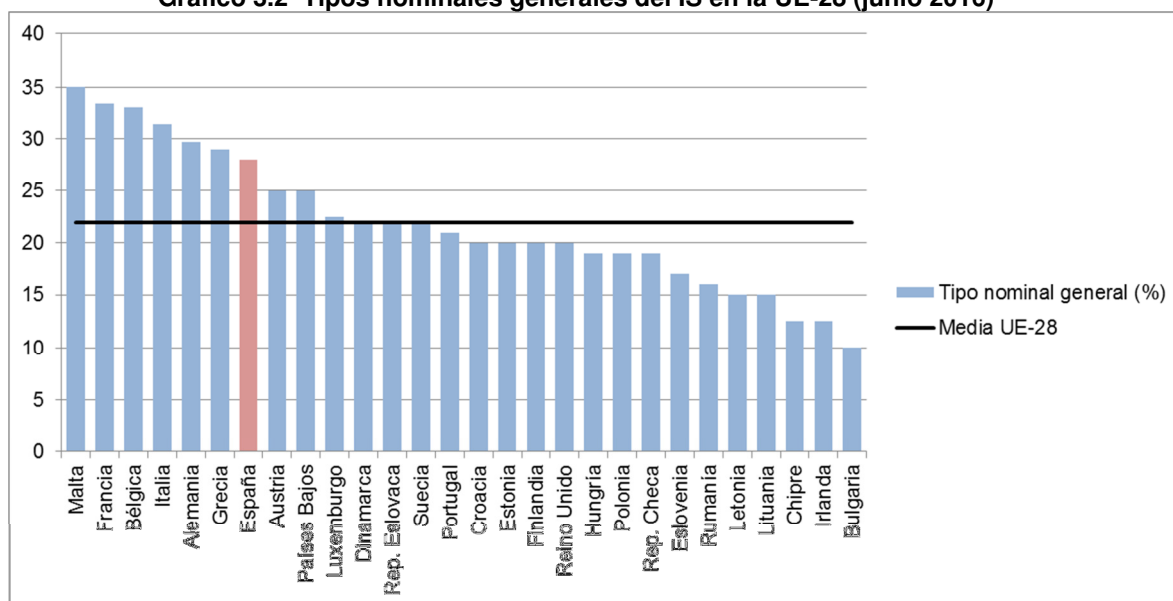
PAÍS	Tipo nominal general (%)	Tipo más elevado (incl. recargos) (%)	Tipo especial (generalmente, PYMES) (%)
Malta	35	35	-
Francia	33,33	38	15
Bélgica	33	33,99	24,25 // 31 // 34,5
Italia	31,4	31,4	-
Alemania	29,65	30-33	-
Grecia	29	29	-
España	28	28	25
Austria	25	25	-
Países Bajos	25	25	-
Luxemburgo	22,47	29,22	-
Dinamarca	22	22	-
Rep. Eslovaca	22	22	-
Suecia	22	22	-
Portugal	21	29,5	17
Croacia	20	20	-
Estonia	20	20	-
Finlandia	20	20	-
Reino Unido	20	20	-
Hungría	19	20,6	16
Polonia	19	19	-
Rep. Checa	19	19	-
Eslovenia	17	17	-
Rumanía	16	16	-
Letonia	15	15	9
Lituania	15	15	5
Chipre	12,5	12,5	-
Irlanda	12,5	12,5	-
Bulgaria	10	10	-

Nota: incl.=incluidos; Rep.=República.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos ofrecidos por la Comisión Europea (2015); Deloitte, PwC y KMPG (2015 y 2016), y páginas web de algunas Administraciones Tributarias nacionales (2016).

En primer lugar, se analiza el *tipo nominal general* o más habitual en cada uno de los Estados miembros. Para facilitar su explicación, la situación actual puede observarse en el Gráfico 3.2.

Gráfico 3.2 Tipos nominales generales del IS en la UE-28 (junio 2016)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos ofrecidos por la Comisión Europea (2015); Deloitte, PwC y KMPG (2015 y 2016), y páginas web de algunas Administraciones Tributarias nacionales (2016).

Al igual que se realizó en materia de IVA, seguidamente se resumen las conclusiones más interesantes del análisis efectuado:

1. Debe realizarse un apunte inicial: en función de la cuantía de los beneficios, el tipo de gravamen en Hungría puede ser un 19%, cantidad recogida en la Tabla 3.5, o un 10%; se ha optado por recoger el 19%, por ser el gravamen más habitual. Similar explicación puede efectuarse en relación con los Países Bajos, que contemplan dos tipos generales de gravamen: el 25% y el 20%.
2. La primera evidencia que se detecta es la enorme disparidad existente, pues pueden encontrarse 18 tipos de gravamen distintos en solo 28 Estados. Son pocos los países que comparten tipo de gravamen, aunque en los siguientes puntos se agruparán con el propósito de facilitar su análisis.
3. El país que aplica un tipo de gravamen general más elevado es Malta, que grava las rentas de las personas jurídicas al 35%, mientras que, en el otro extremo, Bulgaria aplica, solamente, un gravamen del 10%, siendo la diferencia, por lo tanto, entre ambos países de 25 puntos. La media comunitaria, por su parte, calculada a partir de los gravámenes más habituales,

es de 21,92%³³. Por lo tanto, Malta se sitúa más de 13 puntos por encima, y Bulgaria, casi 12 por debajo. Esta horquilla de tipos de gravamen evidencia las enormes disparidades existentes en la UE-28.

4. Un primer bloque de países, integrado por Malta, Francia, Bélgica e Italia, aplican, habitualmente, a las rentas obtenidas por las personas jurídicas, un gravamen de más de un 30%. Obviamente, las empresas que obtengan allí sus beneficios soportarán una mayor presión fiscal, que puede ser discriminatoria si se compara con sociedades domiciliadas en otros Estados de la UE-28.
5. Seguidamente, Alemania, Grecia y España prevén en sus legislaciones un gravamen comprendido entre el 28 y el 30%³⁴. La disparidad en este grupo resulta muy significativa, puesto que Alemania es uno de los países que mejor ha soportado la recesión (al menos, hasta la fecha), mientras que España y, sobre todo, Grecia han sufrido las consecuencias de la crisis con una mayor virulencia.
6. A cierta distancia, pero aún por encima de la media comunitaria, puede distinguirse otro heterogéneo grupo de países (Austria, Países Bajos, Luxemburgo, Dinamarca, República Eslovaca y Suecia), que aplican un gravamen de entre un 22 y un 25%. Resulta particularmente destacable la situación de Luxemburgo: en teoría, aplica un tipo de gravamen superior a la media de la UE-28; sin embargo, el escándalo *Lux-Leaks* revelaba, a finales de 2014, la existencia de un tratamiento fiscal preferencial a empresas multinacionales ubicadas en su territorio. Cientos de documentos filtrados a la prensa evidenciaban la utilización de *tax rulings*³⁵ entre grandes multinacionales y la Administración tributaria de Luxemburgo, para reducir la

³³ Si la media se calculase atendiendo a los tipos máximos (incluyendo recargos) sería superior, pero representaría peor la situación existente, dado que, en la mayoría de casos, se aplica, normalmente, el tipo nominal general.

³⁴ Debe señalarse un aspecto relevante respecto al tipo de gravamen español. Se ha recogido el tipo impositivo del 28% por ser actualmente el más común. No obstante, para los ejercicios impositivos que se inicien este año 2016 y en adelante, el tipo de gravamen habitual general pasa a ser del 25%.

³⁵ Según señala El Confidencial, fuente de la que se ha obtenido esta información, los *tax rulings* son “documentos privados con los que una empresa acuerda con la administración tributaria de un país –Luxemburgo en este caso– cuánto y cómo pagar impuestos”. Puede consultarse en: http://www.elconfidencial.com/empresas/2014-12-14/guia-rapida-para-no-perderse-en-los-papeles-de-luxleaks_590143/. Lo más relevante, por lo tanto, es que los documentos son secretos, motivo que contribuye a la opacidad de la información fiscal proporcionada por este país. Puede verse también el Diario El Economista, de 6 de noviembre de 2014: “LuxLeaks: Luxemburgo firmó cientos de acuerdos secretos con empresas para evitar impuestos”, que puede consultarse en: <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/6221631/11/14/Luxemburgo-un-paraiso-de-elusion-fiscal-dentro-de-la-UE-casi-350-multinacionales-afincadas.html>

tributación a menos de un 1%. Mediante la utilización de diversos subterfugios legales, se lograba ubicar en Luxemburgo la renta generada por una sociedad en diversos países. La tolerancia hacia estos *tax rulings*, perfectamente legales en este país, permite considerar al Gran Ducado como un *pseudoparaíso* fiscal³⁶. Esta práctica ha sido ampliamente criticada por los socios comunitarios, por cuanto puede encajar en la prohibición de conceder ayudas de Estado; en todo caso, resulta indeseable en el contexto de la Unión Europea, si se aspira a lograr, alguna vez, la ansiada Unión Fiscal.

7. Todos los demás países cuentan con un tipo habitual del IS inferior a la media comunitaria. En otro grupo, se podría incluir a Portugal, Croacia, Estonia, Finlandia, Reino Unido, Hungría, Polonia y República Checa, que cuentan con un tipo de gravamen comprendido entre el 19 y el 21%. Debe resaltarse, nuevamente, la escasa homogeneidad entre estos Estados miembros, dado que la economía de alguno de ellos, como Portugal, ha debido ser “rescatada” durante la recesión, mientras que otros, como Reino Unido, han soportado mejor las consecuencias de la crisis. A continuación, podrían situarse Eslovenia, Rumanía, Letonia y Lituania, que contemplan en sus legislaciones un tipo de gravamen comprendido entre el 15 y el 17%.
8. Finalmente, la agrupación de países con legislaciones más laxas en materia de IS está constituida por Chipre, Irlanda y Bulgaria, que aplican un gravamen del 12,5%, en los dos primeros casos, y del 10%, en el último. A pesar de que la imposición más baja de la UE-28 es la existente en Bulgaria, resulta especialmente interesante el caso de Irlanda, por su repercusión para el conjunto de la Unión. Actualmente, el tipo de gravamen aplicado de manera general es de un 12,5% para los ingresos procedentes de las operaciones, uno de los tipos más bajos de todo el mundo, lo que ha convertido al país en un foco de atracción de multinacionales, tecnológicas y farmacéuticas principalmente. En 2014, como consecuencia de las exigencias de la OCDE y la Comisión Europea, fundamentalmente, tras el “rescate” de su economía, Irlanda modificó ciertos aspectos de su panorama impositivo (como la

³⁶ Teóricamente, Luxemburgo no es considerado un paraíso fiscal por la Agencia Tributaria española, tras la firma de un Convenio de Doble Imposición entre ambos países, tendente también a evitar el fraude y la evasión fiscal (solo se le sigue considerando paraíso fiscal en relación con las sociedades *holding* y las rentas que un residente de España obtenga de acciones u otros títulos de sociedades similares). Sin embargo, situaciones fiscales como las de los *tax rulings* provocan que, en la práctica, las consecuencias de su existencia sean las mismas que las de un paraíso fiscal: opacidad y evasión de capitales. Por este motivo, este *Trabajo* viene denominando a Luxemburgo *pseudoparaíso* fiscal.

supresión del llamado *Double Irish* o “doble irlandés”³⁷), pero lo cierto es que el gravamen del 12,5% se considera inamovible. Además, recientemente se ha aprobado una reducción del tipo de gravamen del 12,5% al 6,25% para aquellos beneficios procedentes de las patentes y de la propiedad intelectual. No resulta descabellado pensar que esta medida atiende al propósito del país de seguir atrayendo a grandes multinacionales con una fiscalidad favorable, buscando evitar su traslado a otros Estados tras la supresión del “doble irlandés”. Por este motivo, se califica a Irlanda en el presente *Trabajo* como *pseudoparaíso* fiscal.

En segundo lugar, debe realizarse una breve mención a la existencia de *tipos más elevados* en algunos países, como consecuencia de ciertos recargos.

1. En el caso de Francia, el tipo general del 33,33% se ve incrementado por un recargo social de un 3,3% para aquellas empresas cuya base imponible excede de 763.000 euros. Además, para las sociedades cuyo volumen de facturación o de negocios excede de 250 millones de euros se contempla un recargo excepcional y temporal de un 10,7%, lo que arroja un gravamen global de alrededor de un 38%.
2. El gravamen habitual de Bélgica se eleva a un 33,99% al aplicar un recargo con el propósito de hacer frente a la crisis.
3. La situación de Alemania requiere de una explicación mayor: se ha recogido como gravamen más habitual la cifra de 29,65%, que ya incluye un recargo de solidaridad de un 0,825% y un impuesto municipal a la actividad económica que oscila entre el 14% y el 17% (tanto el recargo como el impuesto municipal han de satisfacerse en todo caso). El dato del 29,65% es el más habitual, pero, en determinadas zonas, puede llegar a variar entre un 30% y un 33%.
4. En el caso de Luxemburgo, el tipo nominal general del 22,47% incluye un recargo del 7% aplicado en todo caso. A esta cifra, debe sumársele un impuesto municipal que varía en función de cada zona del país; así, por ejemplo, en la ciudad de Luxemburgo, el gravamen efectivamente pagado puede alcanzar el 29,22%.

³⁷ El “doble irlandés” era una estrategia perfectamente legal en Irlanda, que consistía en permitir el establecimiento de una filial de una multinacional en el país, que, posteriormente, utilizaba ramificaciones en paraísos fiscales para pagar aún menos impuestos (ubicando allí la empresa matriz). Esta práctica ha permitido en los últimos años que algunas de las principales multinacionales se hayan instalado en Irlanda; para no perjudicarlas en exceso, el Gobierno ha dispuesto un régimen transitorio, vigente hasta 2020, según el cual se podrá seguir recurriendo a esta figura fiscal.

5. El tipo más elevado en Portugal puede llegar a ser del 29,5% cuando se toma en consideración un recargo del Gobierno central, cuya cuantía varía en función de la base imponible, y otro recargo municipal de un 1,5%.
6. En el caso de Hungría, el tipo nominal general puede sufrir un recargo de hasta un 2% sobre el beneficio bruto de explotación como consecuencia de un impuesto municipal, alcanzándose un gravamen de un 20,6%.

Finalmente, se realiza un breve apunte sobre la existencia de un *tipo especial*, de aplicación generalmente a las ERD (entidades de reducida dimensión) y las PYMES (pequeñas y medianas empresas). Sin embargo, no puede generalizarse, por cuanto en algunos países se aplica a otro tipo de sociedades. Los aspectos más relevantes en este caso son los siguientes:

1. Solamente 7 de los 28 Estados miembros de la Unión Europea contemplan alguno de estos tipos especiales en sus legislaciones, lo que contribuye a introducir disparidad impositiva en el seno de la Unión.
2. En el caso de Francia, las PYMES que reúnan determinados requisitos (empresas con un volumen de negocios igual o inferior a 7,63 millones de euros, que sean propiedad, al menos en un 75%, de personas físicas) se benefician de la existencia de un tipo de gravamen de un 15% para los primeros 38.120 euros de base imponible.
3. Bélgica contempla en su legislación tres tipos especiales distintos para aquellas empresas cuya base imponible sea inferior a 322.500 euros (entre otros requisitos): el primero de ellos, de un 24,25%, se aplica a los beneficios inferiores a 25.000 euros; el segundo, de un 31%, a los comprendidos entre 25.000 y 90.000 euros, y el tercero, de un 34,5%, a los que se sitúan entre 90.000 y 322.500 euros.
4. En España debe atenderse a la Disposición Transitoria trigésimo cuarta de la LIS, que estipula que las entidades que cumplan los requisitos del artículo 101 (esto es, las ERD) tributarán al 25% por los primeros 300.000 euros de base imponible, y al 28% por la cantidad restante (a partir de 2016, tributarán al 25% en todo caso). Asimismo, para aquellas personas jurídicas cuyo importe neto de la cifra de negocios en los periodos impositivos iniciados en 2015 sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media inferior a 25 empleados, tributarán también al 25%. Debe añadirse, además, que las cooperativas tributan a un 20%.

5. Portugal prevé también en su legislación una tributación favorable para las PYMES, dado que aquellas que desarrollen una actividad agrícola, comercial o industrial tributan al 17% por los primeros 15.000 euros de beneficios.
6. Las PYMES de Hungría que empleen a 25 trabajadores o menos, y que obtengan unos beneficios de 500 millones de florines húngaros o menos, pueden beneficiarse de un tipo de gravamen de un 16%.
7. Las rentas obtenidas por las microempresas de Letonia que reúnan determinados requisitos, como emplear a 5 trabajadores o menos, son gravadas al 9%.
8. Finalmente, en Lituania la situación es la siguiente: existe un tipo reducido del 5% aplicable a las empresas agrícolas, incluyendo las cooperativas, y a las PYMES, siempre y cuando la plantilla media no sea superior a 10 trabajadores y los ingresos no superen los 289.620 euros.

En resumen, este análisis inicial de los tipos de gravamen ha permitido comprobar la enorme disparidad impositiva que existe en la UE-28 en materia del IS. Obviamente, este aspecto introduce distorsiones en el mercado interior, dado que las empresas tenderán a ubicar su domicilio social en aquellos países en que deban pagar menos impuestos. La situación de Irlanda y el gravamen del 12,5% constituye un buen ejemplo, pues grandes multinacionales como Google o Pfizer se han establecido allí buscando una menor presión fiscal, similar conclusión a la que podría derivarse de los *tax rulings* luxemburgueses. La reacción de los socios comunitarios es comprensible, dado que el resto de países se ven perjudicados por la estrategia fiscal de estos Estados, que puede llegar a tener ramificaciones en materia de competencia y de prohibición de las ayudas de Estado. Tal y como señala LÓPEZ RODRÍGUEZ (2010:129), se trataría ésta de una situación de “*competencia fiscal perjudicial*”, que acarrearía una asignación de recursos ineficiente y una alteración del principio de neutralidad.

3.2.2 Comparativa de otros elementos de la estructura impositiva. Estudio de casos

En este apartado se han establecido varios grupos de análisis, que se detallan a continuación, para analizar otros elementos de la estructura del IS, tales como la base imponible, la renta sujeta a gravamen y la existencia del conocido como *Allowance for Corporate Equity*. La información se recoge en la Tabla 3.6.

- a. En primer lugar, Portugal, Italia, Grecia y España constituyen los países “PIGS”, acrónimo integrado por sus iniciales en inglés. Estos Estados comparten su ubicación en el sur de Europa y la situación de su economía, especialmente afectada por las recesiones y las crisis internacionales.

- b. Un segundo grupo de países se ha conformado con Finlandia y Suecia, por su naturaleza de países nórdicos. Estos se caracterizan por un potente Estado del Bienestar que supone una fuerte presión fiscal sobre los ciudadanos con el propósito de sustentar las finanzas públicas.
- c. En un tercer bloque se ha incluido a los países euroescépticos, Dinamarca y Reino Unido. El primero siempre se ha desmarcado en ciertos aspectos de la Unión, mientras que el euroescepticismo del segundo resulta de la máxima actualidad: el día 23 de junio de 2016, el Estado ha decidido abandonar la Unión Europea.
- d. Irlanda y Luxemburgo han sido agrupados bajo el epígrafe de *pseudoparaísos* fiscales por las peculiaridades ya mencionadas.
- e. Como ejemplo de países del Este, ha sido seleccionada Bulgaria.
- f. Se ha escogido otra muestra designada “países locomotora”, integrada por Francia, Alemania y Bélgica, por tratarse de Estados miembros con economías tradicionalmente saneadas.
- g. Finalmente, y a efectos comparativos, se ha recogido la situación de Suiza y Noruega, países no pertenecientes a la Unión Europea, pero sí al Espacio Económico Europeo (EEE). Estos países representan a terceros Estados que guardan fuertes nexos de unión económica y comercial con la UE-28.

Tabla 3.6 Detalle del IS en una muestra de países (junio 2016)

	Estados miembros	Tipos de gravamen			Base imponible	Renta sujeta a gravamen	Allowance for Corporate Equity (ACE)
		Tipo nominal general (%)	Tipo más elevado (incl. recargos) (%)	Tipo especial (generalmente, PYMES) (%)			
Los llamados "PIGS"	Portugal	21	29,5	17 (primeros 15.000 €)	R: renta mundial; NR: obligación real	Ingresos de operaciones, ingresos pasivos y ganancias de capital, menos gastos deducibles	Sí (tipo del 5% para PYMES, sobre la base del capital social. Límite: 200.000 €)
	Italia	31,4 (incluyendo un impuesto regional)	31,4 (incluyendo un impuesto regional)	-	R: renta mundial; NR: obligación real	Ingresos de operaciones, ingresos pasivos y ganancias de capital	Sí (tipo del 4,75% sobre incremento del Patr. Neto)
	Grecia	29	29	-	R: renta mundial; NR: obligación real	Beneficio antes de dividendos, incluyendo ganancias de capital, menos gastos deducibles	No
	España	28	28	25 (primeros 300.000€)	R: renta mundial; NR: obligación real	Beneficio antes de dividendos, incluyendo ganancias de capital, menos gastos deducibles	No
Los países nórdicos	Finlandia	20	20	-	R: renta mundial; NR: obligación real	Ingresos de operaciones, ingresos pasivos y ganancias de capital, menos gastos deducibles	No
	Suecia	22	22	-	R: renta mundial; NR: obligación real	Ingresos de todo tipo, menos gastos deducibles	No
Los países euroescépticos	Dinamarca	22	22	-	R: renta mundial (pérdidas y ganancias de EP en el extranjero, exentas); NR: obligación real	Ingresos de operaciones, ingresos pasivos y ganancias de capital, menos gastos deducibles	No
	Reino Unido	20	20	20	R: renta mundial (pérdidas y ganancias de EP en el extranjero pueden estar exentas); NR: obligación real	Ingresos de operaciones, algunos ingresos distintos de los de operaciones y ganancias de capital, menos gastos deducibles	No

(Continúa en la página siguiente)

Tabla 3.6 (Cont.) Detalle del IS en una muestra de países (junio 2016)

	Estados miembros	Tipos de gravamen			Base imponible	Renta sujeta a gravamen	Allowance for Corporate Equity (ACE)
		Tipo nominal general (%)	Tipo más elevado (incl. recargos) (%)	Tipo especial (generalmente, PYMES) (%)			
Pseudoparaísos fiscales	Luxemburgo	22,47 (incluyendo contribución a la lucha contra desempleo)	29,22	-	R: renta mundial; NR: obligación real	Beneficio recogido en el Balance de Situación, más/menos ciertos ajustes derivados de la legislación fiscal	No
	Irlanda	12,5 (ingresos de operaciones) // 25 (ingresos pasivos y algunas actividades económicas)	12,5	-	R: renta mundial; NR: obligación real	Ingresos de operaciones, ingresos pasivos y ganancias de capital, menos gastos deducibles	No
País del Este	Bulgaria	10	10	-	R: renta mundial; NR: obligación real	Beneficio recogido en la Cuenta de PyG, más/menos ciertos ajustes derivados de la legislación fiscal	No
Países "locomotora"	Francia	33,33	38, si facturación > 250 millones €	15 (primeros 38.120 €)	R y NR: renta obtenida en Francia	Resultado contable, más/menos ciertos ajustes derivados de la legislación fiscal	No
	Alemania	29,65, en media (si se incluye impuesto local a la actividad económica)	30-33, en función de la localidad	-	R: renta mundial; NR: obligación real	Ingresos de operaciones, ingresos pasivos y ganancias de capital, menos gastos deducibles	No
	Bélgica	33	33,99	(Si Base Imponible < 322.500€) 24,25 (B ² < 25.000€) // 31 (entre 25.000 y 90.000€) // 34,5 (entre 90.000 y 322.500€)	R: renta mundial; NR: obligación real	Todos los ingresos, menos gastos deducibles	Sí (tipos del 1,63%; 2,13% para PYMES)
Países del EEE	Suiza	7,83, a nivel federal; en total, depende de cada Cantón (18 de media)	7,83, a nivel federal; en total, depende de cada Cantón (hasta 24)	-	R: renta mundial (con algunas exenciones); NR: obligación real	Ingresos de operaciones, ingresos pasivos y ganancias de capital, menos gastos deducibles	No
	Noruega	27	27	-	R: renta mundial; NR: obligación real	Ingresos de operaciones, ingresos pasivos y ganancias de capital, menos gastos deducibles	No

Nota: incl.= incluidos; B²=beneficio; R=residente; NR=no residente; Patr. Neto=Patrimonio Neto; EP= establecimiento permanente; PyG=Pérdidas y Ganancias.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos ofrecidos por la Comisión Europea (2015); Deloitte, PwC y KMPG (2015 y 2016), y páginas web de algunas Administraciones Tributarias nacionales (2016).

En primer lugar, en cuanto a los *tipos de gravamen*, ya se han comentado las circunstancias más relevantes de los países de la Unión Europea, apareciendo algunas similitudes, como puede observarse en la Tabla 3.6, entre aquellos países pertenecientes al mismo grupo, dadas sus circunstancias geográficas o económicas: comparten tipos de gravamen situados en horquillas razonables. No obstante, también es cierto que no es fácil deslindar de modo claro los distintos grupos en función de sus tipos impositivos. Debe solamente añadirse una breve mención acerca de los países seleccionados del EEE.

1. Si se tiene en cuenta la situación de cada Cantón, Suiza puede alcanzar un tipo de gravamen de alrededor de un 18% de media. No obstante, hay Cantones con un gravamen muy superior: en Ginebra, el porcentaje puede llegar al 24%. No puede, por lo tanto, generalizarse, dado que, en función de la zona geográfica, la presión fiscal sobre las sociedades puede ser inferior o superior a la media comunitaria.
2. Noruega, por su parte, prevé en su legislación un gravamen del 27%, un tipo elevado en comparación con la media comunitaria, que enlaza con la elevada presión fiscal existente en el país para sustentar el Estado del Bienestar.

En segundo lugar, en materia de *base imponible* puede extraerse una conclusión generalizada: la inmensa mayoría de los países analizados contempla en sus legislaciones tanto la obligación personal como la obligación real de contribuir.

La obligación personal se vincula con el llamado principio de residencia: afecta a las personas jurídicas residentes en un determinado Estado, de manera que la base imponible del impuesto se calcula considerando la renta mundial, esto es, tributan por la totalidad de la renta obtenida con independencia de su procedencia y de la residencia del pagador. Esta obligación personal de contribuir puede condicionar las decisiones de establecimiento de muchas sociedades: dado que van a tributar por el tipo de gravamen vigente en el país del que sean residentes, desearán ubicarse en aquellos Estados que prevean una menor presión fiscal, lo que explica la atracción impositiva de Luxemburgo e Irlanda. La obligación real de contribuir, por su parte, encuentra su base teórica en el principio de territorialidad, de manera que las entidades no residentes tributan en un determinado país exclusivamente por las rentas que perciben en el territorio de ese Estado. La conjunción de la obligación personal con la obligación real acarrea un problema. Las rentas que una empresa residente en el país A obtiene en el país B pueden verse gravadas, primero, por obligación real en el B y, posteriormente, por obligación personal en el A. Precisamente, para evitar la doble imposición, en los últimos años han proliferado los Convenios de Doble

Imposición (CDI) que, generalmente, suelen contemplar exenciones o deducciones para la renta obtenida y gravada en otro país, sin perjuicio de la obligación de declarar su cuantía.

Casi todos los países analizados prevén esta dualidad, pero en Dinamarca, Reino Unido y Suiza existen determinadas excepciones a la obligación personal: en los dos primeros países, las pérdidas y ganancias procedentes de un establecimiento permanente ubicado en el extranjero pueden estar exentas, mientras que Suiza prevé ciertas exenciones en la determinación de la renta mundial. El único país analizado que no sigue la tónica de los demás es Francia: la legislación del país galo estipula que tanto los residentes como los no residentes tributan, exclusivamente, por la renta obtenida en Francia. Esta circunstancia supone que los rendimientos obtenidos por las filiales en el extranjero de empresas residentes en Francia serán gravados, exclusivamente, por obligación real en otros países.

Seguidamente, ha de comentarse qué tipo de *renta está sujeta a gravamen* en cada Estado. Lo primero que puede señalarse es la enorme dificultad para encontrar un criterio que aporte cierta homogeneidad, pues no solo se siguen diversos criterios en función del país analizado, sino que, además, existen diversas denominaciones para referirse a un mismo concepto económico, fiscal o contable. En este caso, la división en los grupos establecidos resulta irrelevante, pues no existe un criterio común en cada conjunto de países.

1. En primer lugar, algunos Estados de los analizados (Portugal, Italia, Finlandia, Dinamarca, Irlanda, Alemania, Suiza y Noruega) parten de la suma de los ingresos de operaciones³⁸, los ingresos pasivos³⁹ y las ganancias de capital⁴⁰, permitiendo la deducibilidad de ciertos gastos (aunque no en todos los países).
2. Otro grupo podría conformarse con Suecia, Reino Unido y Bélgica, que calculan la base imponible a partir de todo tipo de ingresos menos ciertos gastos deducibles. Se trata de una base imponible algo más amplia que la recogida en el punto anterior, dado que incluye también ingresos distintos de los de operaciones (no procedentes, por tanto, de la explotación).

³⁸ Los ingresos de operaciones o ingresos de explotación son aquellos procedentes de la actividad comercial o habitual de la empresa.

³⁹ Los ingresos pasivos son rentas obtenidas periódicamente y de manera sencilla para la empresa, tales como intereses percibidos por la titularidad de una cuenta bancaria, *royalties*, dividendos o renta inmobiliaria.

⁴⁰ Las ganancias de capital son aumentos del valor de un activo, de manera que resulte superior a su valor de adquisición.

3. Grecia, España, Luxemburgo, Bulgaria y Francia podrían englobarse en un tercer grupo, dado que todos ellos parten de los documentos contables a la hora de determinar la base imponible del IS⁴¹, aunque no todos se basan en el mismo documento. Concretamente, en el caso español, el mecanismo es el siguiente: para calcular la base imponible del IS ha de partirse del resultado contable, calculado por diferencia entre ingresos y gastos contables, y recogido en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; sobre él, han de practicarse los llamados “ajustes extracontables”, motivados por los diferentes criterios que la contabilidad y la fiscalidad siguen para computar determinados ingresos y gastos, obteniéndose así la llamada renta fiscal o base imponible previa; finalmente, restando la llamada reserva de capitalización y compensando (en su caso) las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, se obtiene la base imponible del IS.

Puede observarse, por lo tanto, que no todos los países siguen los mismos criterios para determinar los ingresos computables y los gastos deducibles a efectos del IS. Además, resulta especialmente compleja la determinación de los conceptos a tomar en consideración, dado que se basan en la normativa contable estatal: aunque existen ciertas normas internacionales de obligado cumplimiento, cada país dispone de margen de actuación para establecer sus propias pautas contables y fiscales, lo que complica sobremanera el análisis.

Finalmente, debe realizarse una breve referencia al concepto *Allowance for Corporate Equity (ACE)*: se trata de un curioso mecanismo relativamente desconocido en la cultura financiera española⁴², dado que solo se contempla en escasos países (concretamente, en tres de los analizados –Portugal, Italia y Bélgica–). Para comprender su significado, debe partirse de la estructura de capital de una empresa, pues toda corporación se financia bien con recursos propios o bien con ajenos, debiendo incurrir, en todo caso, en un coste: dividendos (recursos propios) o gastos financieros (capitales ajenos). En la mayoría de países, los gastos financieros son deducibles, mientras que los dividendos no lo son⁴³. En consecuencia, aquellas sociedades que deseen pagar un menor importe en concepto del IS optarán por la

⁴¹ En los países mencionados en los puntos 1. y 2., lo cierto es que los ingresos y los gastos también han de estar recogidos en documentos contables; sin embargo, se ha optado por su separación para poder analizar, concretamente, qué tipo de ingresos integran la base imponible.

⁴² El único mecanismo similar existente en España es la reserva de capitalización, pero entraña matices diferentes.

⁴³ En España, por ejemplo, el artículo 15 a) LIS estipula, expresamente, que no serán gastos fiscalmente deducibles “*los que representen una retribución de los fondos propios*”.

financiación con recursos ajenos en vez de con capitales propios, esto es, elegirán un mayor endeudamiento, soportando, en consecuencia, un mayor riesgo financiero.

Como señala KLEMM (2006) en su Informe para el Fondo Monetario Internacional, el objetivo perseguido con el *ACE* es reducir esta diferencia entre intereses y dividendos, permitiendo que los sujetos pasivos del IS se deduzcan una parte de los fondos propios. De este modo, el tipo de financiación escogido por una empresa sería neutral a efectos del cálculo de este impuesto. Básicamente, el *ACE* se articula sobre la elección de un tipo de interés (*notional interest rate*, que puede traducirse como tipo de interés teórico o hipotético), que se aplica sobre las acciones existentes de la empresa en el periodo anterior (o en un periodo de referencia), o sobre la variación en la estructura de capitales propios. Este autor explica que la alternativa al *ACE* sería impedir tanto la deducibilidad de dividendos como la de intereses⁴⁴.

Como se señalaba, en los países analizados solo tres Estados cuentan con este mecanismo en sus legislaciones. En Portugal, las microempresas y PYMES de propiedad individual pueden beneficiarse de la existencia de este *ACE*: el tipo de interés aplicable es de un 5% sobre la base del capital social de la compañía, durante tres años, y con un límite de 200.000 euros. Italia, por su parte, permite la deducibilidad de una cantidad equivalente al resultado de multiplicar el tipo del 4,75% sobre el incremento del patrimonio neto calculado sobre la base del existente el 31 de diciembre de 2010. Finalmente, Bélgica contempla un tipo del 1,63% (2,13% para las PYMES).

El resto de los países que se vienen analizando no contemplan el mecanismo del *ACE* en sus legislaciones. Esta diversidad de criterios puede condicionar, nuevamente, la decisión de establecimiento de una empresa: si una entidad tiene cierta aversión al riesgo y prefiere financiarse íntegramente, o en su mayoría, con fondos propios, debería ubicarse en Portugal, Italia o Bélgica.

De todo lo expuesto puede extraerse la misma conclusión que se derivó en materia de IVA: hablar de Unión Fiscal en la Unión Europea resulta una quimera. Las enormes diferencias existentes entre los Estados miembros en diversos aspectos de la estructura del IS (especialmente en los tipos de gravamen⁴⁵), junto con la tolerancia en determinados países de prácticas próximas a las ayudas de Estado, provocan fuertes distorsiones en el funcionamiento del mercado interior. En muchos casos, no existen ni

⁴⁴ KLEMM (2006) señala que esta idea recibe el nombre de "*Comprehensive Business Income Tax*" (*CBIT*).

⁴⁵ MAGRANER MORENO (2009:197) se manifiesta en este sentido.

siquiera semejanzas entre países pertenecientes a los grupos creados, que deberían compartir similitudes dadas sus condiciones económicas o geográficas. Las medidas propuestas por la Comisión Europea y las Directivas adoptadas en materia de imposición directa sobre la renta de las personas jurídicas pretenden paliar algunas de las dificultades más relevantes a que se enfrentan las sociedades en la Unión Europea, pero lo cierto es que, hoy por hoy, este impuesto está aún más lejos de la unificación que el IVA: la Comisión Europea estudió su configuración como tributo comunitario, pero abandonó enseguida esta posibilidad, como señala MAGRANER MORENO (2009:156-157).

3.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El artículo 1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), lo define como “*un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares*”. Este tributo, fundamental para la recaudación pública de los Estados, es uno de los más conocidos por los contribuyentes, dada la obligación formal de autoliquidarlo anualmente.

Todos los Estados de la UE-28 cuentan en sus legislaciones con un impuesto personal sobre la renta similar al IRPF español, pero no todos lo articulan del mismo modo. En España, grava la renta mundial, esto es, la totalidad de renta percibida por los residentes en el territorio español, con independencia de su procedencia y de la residencia del pagador. De este modo, se diferencian cinco fuentes de renta distintas, que han de ser declaradas conjuntamente por el contribuyente: los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta establecidas por ley (artículo 6 LIRPF). Se señala esta circunstancia por ser la base de la que se ha partido para la elaboración de este epígrafe: la regulación española se toma como ejemplo para comparar la situación existente en la misma muestra de países que se seleccionó para el estudio del IS. Debe señalarse otra circunstancia para comprender la metodología de análisis del IRPF: a diferencia de los epígrafes anteriores, en que se han analizado los tipos de gravamen del IVA y del IS, se ha prescindido ahora de este estudio, por diversos motivos.

- Un análisis detallado de los tipos de gravamen se antoja prácticamente imposible, dado que, al tratarse de un impuesto progresivo, estos varían en función de la renta del contribuyente, existiendo una escala con varios tramos de renta (cada uno de ellos gravado a un tipo impositivo distinto). Además,

como considera las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, la deuda tributaria de dos individuos con la misma renta puede ser distinta. Por este motivo, se ha estimado más oportuno realizar un análisis de las fuentes de renta gravadas en cada país y la existencia de uno o varios impuestos para ello.

- Los tipos de gravamen del IS pueden provocar la movilidad internacional de las sociedades, buscando aquellos territorios de menor presión fiscal. En cambio, en el caso del IRPF, la movilidad de los individuos no es tan sencilla, por cuanto han de tomarse en consideración otras circunstancias al margen de la situación fiscal, tales como la vinculación familiar, laboral o, incluso, cultural con un determinado territorio. Aunque es cierto que los trabajadores cualificados presentan una mayor facilidad para cambiar su domicilio, también se ven afectados por los factores enumerados.
- Aun realizando un análisis de los tipos medios y marginales de gravamen en cada Estado (más sencillo que el análisis pormenorizado de los tramos de la escala de gravamen), las conclusiones alcanzadas acerca de la presión fiscal no serían del todo correctas, al no tomar en consideración las cotizaciones sociales, cuyo análisis excede al propósito del presente *Trabajo*. Aunque, formalmente, no son impuestos, en la práctica se comportan como tales, alterando la presión fiscal sobre los contribuyentes.

Una vez realizadas estas matizaciones iniciales, puede ya pasarse al comentario de la situación impositiva en los distintos países analizados, que se recoge seguidamente en la Tabla 3.7. Se van a resaltar simplemente las conclusiones más relevantes para la Unión Fiscal de la Unión Europea, sin entrar en el detalle de las fuentes de renta gravadas por cada impuesto en cada Estado de los analizados.

Tabla 3.7 Análisis del IRPF en una muestra de países (junio 2016)

	Estado miembro	Impuestos	Tipo de impuesto	Fuentes de renta gravadas
Los llamados "PIGS"	Portugal	Un solo impuesto	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales
	Italia	Tres impuestos diferentes	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Rendimientos del Trabajo Algunos Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas Algunas GyP patrimoniales
			Impuesto sobre el ahorro	Intereses y dividendos devengados por el ahorro, así como la plusvalía de los activos sobre un año base
			Impuesto sobre las ganancias de capital de las acciones	Ganancias de capital relacionadas con la participación en compañías
	Grecia	Un solo impuesto	Impuesto personal sobre la renta	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales
España	Un solo impuesto	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales Imputaciones de renta	
Los países nórdicos	Finlandia	Dos impuestos diferentes	Impuesto sobre los ingresos del trabajo	Rendimientos del Trabajo Algunos Rendimientos del Capital Algunos Rend. de Acts. Económicas
			Impuesto sobre el capital	Mayoría de Rendimientos del Capital Algunos Rend. de Acts. Económicas GyP patrimoniales
	Suecia	Tres impuestos diferentes	Impuesto sobre los ingresos del trabajo	Rendimientos del Trabajo Rendimientos de Acts. Económicas
			Impuesto sobre el capital	Rendimientos del Capital GyP patrimoniales
			Impuesto sobre las ganancias de los fondos de pensiones	Imputación de renta relacionada con las ganancias patrimoniales de los fondos de pensiones
Los países euroescépticos	Dinamarca	Cuatro impuestos diferentes	Contribución al mercado de trabajo	Rendimientos del Trabajo Rendimientos de Acts. Económicas
			Impuesto nacional y municipal sobre la renta	Rendimientos del Trabajo Algunos Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas
			Impuesto sobre la renta de las acciones	Dividendos y plusvalías de las acciones
			Impuesto sobre los rendimientos de los activos del plan de pensiones	Rendimientos relacionados con los planes de pensiones
	Reino Unido	Dos impuestos diferentes	Impuesto personal sobre la renta	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas
			Impuesto sobre las ganancias de capital	Ganancias patrimoniales
Pseudoparaísos fiscales	Luxemburgo	Un solo impuesto	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Rendimientos del Trabajo Algunos Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales
	Irlanda	Tres impuestos diferentes	Impuesto sobre la Renta	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales
			Carga Social Universal (USC)	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas
			Impuesto sobre las Ganancias de Capital	GyP Patrimoniales

(Continúa en la página siguiente)

Tabla 3.7 (Cont.) Análisis del IRPF en una muestra de países (junio 2016)

	Estado miembro	Impuestos	Tipo de impuesto	Fuentes de renta gravadas
<i>País del Este</i>	Bulgaria	Un solo impuesto	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales
<i>Países "locomotora"</i>	Francia	Cuatro impuestos diferentes	Impuesto sobre la Renta	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales
			Contribución social para luchar contra la deuda pública	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales
			Contribución general de bienestar social	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales
			Contribuciones sociales sobre las rentas de alquiler	Rendimientos del Capital
	Alemania	Dos impuestos diferentes	Impuesto sobre la Renta	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas GyP patrimoniales
			Impuesto sobre los Rendimientos del Capital	Algunos Rendimientos del Capital, como dividendos
	Bélgica	Dos impuestos diferentes	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Rendimientos del Trabajo Algunos Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas Algunas GyP patrimoniales
Impuesto sobre la participación de los trabajadores en los beneficios o en el capital de su empresa			Equiparable a Rendimientos del Capital	
<i>Países del EEE</i>	Suiza	Tres impuestos diferentes	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Federal)	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas Algunas GyP patrimoniales
			Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Cantonal)	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas Algunas GyP patrimoniales
			Impuesto sobre las ganancias patrimoniales inmobiliarias (Cantonal)	Ganancias patrimoniales inmobiliarias
	Noruega	Un solo impuesto	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Rendimientos del Trabajo Rendimientos del Capital Rendimientos de Acts. Económicas Algunas GyP patrimoniales

Nota: GyP=Ganancias y pérdidas patrimoniales; Rend.= Rendimientos; Acts.= Actividades.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (*Taxes in Europe, Database*, 2016) y Administraciones Tributarias nacionales (2015 y 2016).

1. La conclusión más evidente, observando la Tabla anterior, es la enorme disparidad impositiva que existe en los países analizados en materia de imposición directa de las personas físicas. Aunque, desde el punto de vista cualitativo, la renta gravada acaba siendo la misma, los tributos implementados para ello difieren en forma y en número: en algunos países, existe un solo impuesto para gravar todas las fuentes de renta; otros cuentan con dos o tres distintos en sus legislaciones, e, incluso, puede encontrarse algún país que llega a emplear cuatro tributos directos distintos (Dinamarca y Francia).
2. Tomando España como punto de partida, el IRPF grava las cinco fuentes de renta anteriormente mencionadas (esto es, existe un solo impuesto para la

imposición de toda la renta obtenida por las personas físicas). La situación es similar en varios países de los analizados (Portugal, Grecia, Luxemburgo, Bulgaria y Noruega). No obstante, solamente en España se contemplan las imputaciones como una de las fuentes de renta gravadas por el impuesto (esta situación tampoco es extraña, dado que gravan una renta artificial o ficticia, siendo muy criticadas por parte de la doctrina española). La existencia de un solo impuesto simplifica, significativamente, las obligaciones tributarias y la gestión pública de un impuesto ya de por sí muy complejo.

3. Puede apreciarse la existencia de otro grupo de Estados que separan la renta percibida en dos grandes grupos: la renta procedente del trabajo y la derivada del capital (mobiliario o inmobiliario), gravando cada una con un impuesto diferente (esto es, existe un binomio impositivo para gravar la renta de las personas físicas). Es el caso primordialmente de Finlandia y Alemania, pudiendo también incluirse a Suecia y Dinamarca, aunque estos dos últimos Estados combinan estos dos impuestos con otros tributos que gravan otras fuentes de renta. Este “*sistema dual de tributación*”⁴⁶ presenta una justificación muy sencilla: las rentas procedentes del trabajo son más estáticas, en el sentido de que la movilidad de las personas es relativamente reducida por los motivos apuntados anteriormente; en cambio, las procedentes del capital son móviles, por cuanto los ahorros pueden, fácilmente, transferirse de un Estado a otro, pudiendo ser enviados incluso fuera del territorio de la Unión. En consecuencia, los Estados buscan un mayor control de estas fuentes de renta⁴⁷.
4. Puede destacarse también que varios Estados completan un impuesto “general” sobre la renta de las personas físicas, que grava la mayoría de las fuentes de renta, con otro tributo sobre determinados rendimientos del capital mobiliario (generalmente, procedentes de las acciones o los fondos de pensiones) o sobre las ganancias patrimoniales. Es el caso de Italia, Reino Unido, Irlanda, Bélgica o Suiza, cuya situación viene a ser un caso particular del binomio impositivo señalado en el punto anterior. La separación entre rentas del trabajo y rentas del capital no es tan estricta, pero se entiende que

⁴⁶ Denominación empleada por ADAME MARTÍNEZ (2010:149).

⁴⁷ No obstante, debe apuntarse que la existencia en España de un único impuesto no es óbice para la existencia de un tratamiento diferenciado a las rentas procedentes del trabajo y las rentas procedentes del capital. Las primeras se integran en la base imponible general, gravada por una escala de tipos impositivos que distingue cinco tramos de renta, mientras que las segundas forman parte de la base imponible del ahorro, gravada por una escala con solo tres tramos (artículos 44 al 66 LIRPF).

determinadas rentas relacionadas con el capital han de ser gravadas mediante un tributo diferente.

5. Algunos Estados son partidarios de aumentar la presión fiscal en épocas de crisis para aumentar la recaudación y disminuir la deuda pública. Este mecanismo puede arbitrarse mediante un recargo sobre los tipos del IRPF (como ha realizado España en los últimos años) o mediante tributos separados, como ocurre en Francia, que cuenta, actualmente, con una contribución social para luchar contra la deuda pública y otra para aumentar el bienestar social. Desde el punto de vista práctico, también vienen a actuar como recargos, dado que gravan las mismas fuentes de renta que el impuesto “general”, pero el país galo los ha implementado como figuras impositivas diferentes.
6. Por último, debe apuntarse que la organización territorial de algunos países introduce un plus de complejidad en el panorama fiscal europeo. Suiza, miembro del EEE, es un Estado federal dividido en Cantones, cada uno de los cuales tiene capacidad impositiva propia. Por ello, debe distinguirse un IRPF federal y otro cantonal, además de un impuesto cantonal sobre las ganancias patrimoniales, que no son gravadas a nivel estatal.

La principal consecuencia del panorama descrito y recogido en la Tabla 3.7 puede sintetizarse del siguiente modo: la Unión Fiscal en materia de imposición directa sobre la renta de las personas físicas es imposible a medio plazo. Aunque la renta gravada en cada Estado sea sustancialmente la misma, la articulación nacional del impuesto es absolutamente dispar. Como parece lógico, la existencia de un IRPF a nivel comunitario resulta impensable, no solo por el punto de partida actual, sino también por la diversa tradición económica y social de cada Estado: obviamente, no puede gravarse igual a los ciudadanos del norte de Europa, habituados a una enorme presión fiscal para sustentar el prototipo de Estado del Bienestar, que a los de los países del sur, especialmente afectados por las crisis económicas y con un nivel de vida muy inferior.

Asimismo, el sistema dual de tributación incrementa la competencia entre los Estados miembros en materia de las rentas del capital: reduciendo los tipos de gravamen, pueden intentar captar el ahorro de terceros países (algo positivo), pero también puede emplearse para perjudicar a otros Estados de la Unión, provocando indeseables salidas de capitales.

4. CONCLUSIONES y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

Seguidamente, se enuncian las conclusiones más interesantes que se han extraído de este *Trabajo*, mencionando, en primer lugar, la más importante, que resume el contenido del estudio realizado.

1. Tal y como reza el título del *Trabajo*, la Unión Fiscal sigue siendo una asignatura pendiente para la construcción europea. Aunque se han adoptado medidas tendentes a lograr la armonización fiscal, lo cierto es que la evidencia empírica muestra que la situación actual de los impuestos analizados no es la deseable y dista mucho de serlo.
2. La Unión Europea aspiró, desde sus inicios, a establecer una Unión Económica y Monetaria. La progresiva asunción de competencias en materia de política monetaria por el Banco Central Europeo y la adopción del euro como moneda común han permitido la consecución de la Unión Monetaria. En cambio, la Unión Económica sigue siendo un proyecto en la actualidad.
3. En paralelo con el proyecto de construcción europea, la eliminación de los obstáculos fiscales ha sido siempre un objetivo perseguido, con vistas a la consecución del mercado único. El *Plan Delors* constituyó uno de los hitos de mayor relevancia en el proceso.
4. Desde un punto de vista teórico, las autoridades comunitarias siempre han prestado una mayor atención a la imposición indirecta, por lo que los avances alcanzados son ciertamente significativos y encuentran su base en el artículo 113 TFUE. Se persigue, de este modo, la consecución del mercado único favoreciendo la libre circulación de mercancías. Para ello, se han adoptado numerosas disposiciones de Derecho derivado, tratando de armonizar las legislaciones de los Estados miembros, pero las medidas armonizadoras no han alcanzado todavía a los tipos de gravamen. La imposición directa, por su parte, ha ocupado un segundo plano en las prioridades de las instituciones comunitarias, por lo que el número de disposiciones adoptadas ha sido inferior y de menor calado.
5. Las exigencias derivadas del PEC pueden conducir a que la política fiscal solo se utilice para cumplir el requisito del déficit. Los Estados serán reticentes a modificar los tipos de gravamen, por cuanto esto puede empeorar el déficit público, con la consiguiente sanción comunitaria.
6. A pesar de los avances teóricos en materia de IVA, y dada la disparidad de tipos de gravamen existente, el vigente sistema de imposición en destino en las

adquisiciones intracomunitarias puede acarrear una discriminación entre los ciudadanos de la Unión, en función del país en que residan (con la consiguiente creación de una barrera a la libre circulación de mercancías). Asimismo, en las operaciones interiores, un mismo producto (con una misma base imponible) puede alcanzar precios diferentes en función del Estado que se tome en consideración.

7. Los Estados miembros han establecido elevados tipos nominales del IVA con el propósito de aumentar su recaudación (la media es de un 21,5%, siendo el tipo mínimo previsto por la Unión Europea del 15%), motivo por el que se muestran reticentes a ceder competencias que impliquen una renuncia a su Soberanía. Además, la existencia de cinco tipos de gravamen distintos (normal, reducido, superreducido, “parking” y “cero”) introduce una gran complejidad en el tratamiento del impuesto y disparidades entre países.
8. Las divergencias existentes entre Estados en materia de tipos de gravamen del IVA en los productos de primera necesidad y de ocio –de consumo ineludible en la sociedad europea– puede ser causa de discriminaciones en la Unión. A igual base imponible, el precio pagado finalmente por el consumidor por un mismo producto difiere en función del país en que resida (consecuencia especialmente perniciosa si se tiene en cuenta que el IVA es un impuesto real, que no atiende a la situación personal y familiar, y que estos productos son gravados con todos los tipos impositivos posibles –normal, reducido, superreducido, “parking” y “cero”–). En cambio, las diferencias en los productos innecesarios o suntuarios, absolutamente prescindibles, son menores, pues, al menos, solo se gravan con el tipo normal.
9. Los impuestos no solo persiguen el propósito de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (aunque éste sea su cometido primordial), sino que pueden emplearse también para lograr objetivos sociales. En consecuencia, muchos Estados se muestran reticentes a alterar los tipos de gravamen del IVA, al utilizarlos para perseguir determinados fines de política social. Esta situación afecta negativamente a la libertad de circulación de bienes y servicios.
10. En cuanto al IS, la disparidad empírica constatada es aún más elevada, dada la existencia de 18 tipos de gravamen distintos en solo 28 Estados (circunstancia a la que hay que unir la existencia de tipos especiales en algunos países). Esta situación, unida a las prácticas toleradas en Irlanda y Luxemburgo, próximas a las ayudas de Estado, introduce alteraciones significativas en las libertades de circulación y puede afectar también a la libre competencia. Las empresas se

- ubicarán en aquellos territorios de menor tipo de gravamen para tributar allí por su renta mundial, dada la generalización de la obligación personal de contribuir.
11. Al margen de las disparidades en los tipos de gravamen, la unificación del IS a nivel comunitario se enfrenta a otros problemas, como los diferentes conceptos incluidos en la base imponible o la existencia del *ACE* en algunos Estados, circunstancias que también pueden actuar como mecanismos de distorsión cuando las empresas deciden su ubicación. No se aprecian semejanzas importantes ni siquiera en países de características económicas o geográficas similares.
 12. Las diferencias en el IRPF se relacionan de modo menos directo con las decisiones de localización de los individuos, pues factores culturales o familiares también han de ser tenidos en consideración. No obstante, las disparidades existentes en el número y la forma de los tributos entre los diferentes Estados resultan absolutamente perjudiciales para el mercado único, dificultando las obligaciones formales de los sujetos pasivos: aunque las fuentes de renta gravadas terminen siendo las mismas, algunos países emplean un solo impuesto para ello, mientras que otros articulan varios, debiendo realizar una mención especial al “*sistema dual de tributación*”.
 13. No puede descartarse que, a medio o largo plazo, el IVA llegue a convertirse en un tributo de la propia Unión y no de los Estados miembros. En cambio, el establecimiento de un IS o de un IRPF a nivel comunitario es una idea absolutamente descartable, dada la situación actual y las enormes diferencias económicas en el seno de la UE-28.
 14. Las divergencias existentes entre los países de la UE-28 en diversos aspectos (nivel de vida, importancia del Estado del Bienestar, tradición cultural, situación económica...) van a complicar sobremanera el futuro del proceso de Unión Fiscal. Aunque se armonicen los tipos de gravamen de los impuestos analizados, las bases imponibles serán diferentes, lo que siempre provocará distinción entre los ciudadanos de unos Estados y otros.

4.2 RECOMENDACIONES

Las principales recomendaciones que cabe realizar a la vista de las conclusiones previas son las siguientes:

1. La Unión Europea debe completar la senda emprendida de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de imposición indirecta. En cuanto a la imposición directa, debe realizarse un esfuerzo tendente a la adopción de disposiciones de mayor calado.

2. El PEC deberá ser modificado, pues, tras la recesión, muchos Estados miembros soportan elevados porcentajes de deuda pública sobre PIB que obligarían a sanciones continuas. Deben revisarse el límite del 60% y los procedimientos de sanción.
3. En materia de IVA, resultaría deseable iniciar la tercera fase reseñada por ROCA ZAMORA (2008:258) y comenzar el proceso de unificación de los tipos de gravamen, al menos de aquellos que afecten a los productos de primera necesidad. Aunque las bases imponibles siempre serán diferentes entre Estados, dados los diferentes niveles de vida en la amplia Unión Europea, al menos se lograría unificar el elemento de la estructura del impuesto de mayor visibilidad. Esta medida reforzaría las libertades de circulación de bienes y servicios, que gozan de protección en los Tratados comunitarios.
4. En la imposición directa de la renta de las personas jurídicas, los *pseudoparaísos* fiscales deben desaparecer de la Unión Europea. De este modo, se evitaría la atracción impositiva de determinados territorios, con los consiguientes beneficios para el conjunto de la Unión. Todos los Estados miembros podrían entonces atraer inversiones directas de terceros países, que, actualmente, se concentran en buena medida en Luxemburgo e Irlanda.
5. Asimismo, también sería beneficiosa una aproximación de los tipos de gravamen existentes del IS, para evitar que las empresas soporten distinta presión fiscal en función de su territorio de ubicación.
6. Por último, en el IRPF debe desaparecer la posibilidad de que cada Estado miembro fije distinto número de impuestos para gravar las fuentes de renta. El “*sistema dual de tributación*” parece un buen mecanismo que podría generalizarse para el conjunto de la Unión, ya que diferencia las fuentes de renta (trabajo y capital, primordialmente) en función de su movilidad. No obstante, también presenta inconvenientes, dado que puede conducir a mayores costes de gestión y burocracia en aquellos países en los que, actualmente, las rentas del trabajo y las del capital tributan bajo el paraguas de un único impuesto.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

5.1 LIBROS, ARTÍCULOS Y REVISTAS CIENTÍFICAS

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2010). El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Unión Europea. En A. Di Pietro (Relator General), J. Lasarte Álvarez y F. Adame Martínez (Coordinadores), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma* (pp. 139-156). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- BARBERÁN ORTÍ, R. (2008). La Hacienda Pública de la Unión Europea. En J. M. Jordán Galduf (Coordinador), *Economía de la Unión Europea* (Sexta Edición). (pp. 123-157). Navarra: Thomson Civitas.
- CALVO HORNERO, A. (2014). *Fundamentos de la Unión Europea*. (Tercera Edición). Madrid: Editorial universitaria Ramón Areces.
- CAMARERO OLIVAS, M. y TAMARIT ESCALONA, C. R. (2013). La Unión Monetaria Europea. En J. M. Jordán Galduf y C. Tamarit Escalona (Coordinadores), *Economía de la Unión Europea* (Séptima Edición). (pp. 245-284). Navarra: Civitas – Thomson Reuters.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. (2015). Fiscalidad de la Unión Europea y su impacto en el Derecho Tributario Español. En F. Pérez Royo (Director), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial* (pp. 1113-1182). Madrid: Editorial Tecnos.
- Comisión de las Comunidades Europeas (1988). *Europe 1992: the overall challenge. The benefits of a single market (Cecchini Report)*.
- Comisión Europea (2010). Libro Verde sobre el futuro del IVA: *Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*.
- (2015_a). *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*.
 - (2015_b). *The Five Presidents' Report: Completing Europe's Economic and Monetary Union*.
 - (2015_c). *VAT rates applied in the Member States of the European Union*.
 - (2015_d). *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: "Commission Work Programme 2016: No Time For Business As Usual"*.
 - (2015_e). *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Eurostat (statistical books).
- Comité para el Estudio de la Unión Económica y Monetaria (1989). *Informe sobre la Unión Económica y Monetaria en la Comunidad Europea (Informe Delors)*.
- CUENCA GARCÍA, E. y LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. (2010). El proceso de armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea. En A. Di Pietro (Relator General), J. Lasarte Álvarez y F. Adame Martínez (Coordinadores), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma* (pp. 81-99). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- DI PIETRO, A. (Relator General), LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. (Coordinadores) (2010). *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- GARCÍA DE LA CRUZ, R. T. (2015). *Material Docente de la asignatura Régimen Fiscal de la Empresa II*. Valladolid: Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Valladolid.

- GARCÍA-VALDECASAS, I. (2005). *El rechazo al proyecto de Constitución Europea: un análisis retrospectivo*. Madrid: Real Instituto Elcano de Estudios Internacionales y Estratégicos.
- HILLENIUS, N. (2014). *Allowance for Corporate Equity – A solution to the debt equity bias in Sweden?* Lund: Universidad de Lund (*Bachelor's Thesis*).
- JORDÁN GALDUF, J. M. (Coordinador) (2008) *Economía de la Unión Europea* (Sexta Edición). Navarra: Thomson Civitas.
- JORDÁN GALDUF, J. M. y TAMARIT ESCALONA, C. (Coordinadores) (2013). *Economía de la Unión Europea*. (Séptima Edición). Navarra: Civitas - Thomson Reuters.
- JORDÁN GALDUF, J. M. y TAMARIT ESCALONA, C. (2013). Aproximación teórica y perspectiva histórica. En J. M. Jordán Galduf y C. Tamarit Escalona (Coordinadores), *Economía de la Unión Europea* (Séptima Edición) (pp. 25-47). Navarra: Civitas – Thomson Reuters.
- KLEMM A. (2006). *IMF Working Paper: Allowances for Corporate Equity in Practice*. Fondo Monetario Internacional.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. (2010). El Impuesto sobre el Valor Añadido en el periodo transitorio. Operaciones intracomunitarias y fraude. Otras cuestiones. En A. Di Pietro (Relator General), J. Lasarte Álvarez y F. Adame Martínez (Coordinadores), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma* (pp. 175-200). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. (2010). Derecho comunitario y política tributaria en materia de imposición sobre sociedades. En A. Di Pietro (Relator General), J. Lasarte Álvarez y F. Adame Martínez (Coordinadores), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma* (pp. 129-137). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- MAGRANER MORENO, F. J. (2009). *La coordinación del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- MIRANDA ESCOLAR, B. y GÓMEZ GARCÍA, J.M. (2013). *Material Docente de Política Económica*. Valladolid: Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Valladolid.
- ROCA ZAMORA, A. (2008). La realidad del mercado interior. En J. M. Jordán Galduf (Coordinador), *Economía de la Unión Europea* (Sexta Edición). (pp. 237-275). Navarra: Thomson Civitas.
- ROCA ZAMORA, A. (2013_a). El sistema institucional de la Unión Europea. En J. M. Jordán Galduf y C. Tamarit Escalona (Coordinadores), *Economía de la Unión Europea* (Séptima Edición) (pp. 49-92). Navarra: Civitas - Thomson Reuters.
- ROCA ZAMORA, A. (2013_b). La realidad del mercado interior. En J. M. Jordán Galduf y C. Tamarit Escalona (Coordinadores), *Economía de la Unión Europea* (Séptima Edición) (pp. 189-214). Navarra: Civitas - Thomson Reuters.
- SEELY, A. (2015). VAT: European law on VAT rates. *Briefing Paper, House of Commons Library* (núm. 2683). Parlamento Británico.
- Tribunal de Cuentas Europeo (2016). Informe Especial nº 24/2015: *La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica*.
- ZANGARI, E. (2014). *Working Paper n. 44* de la Comisión Europea: *Adressing the Debt Bias: A Comparison between the Belgian and the Italian ACE Systems*.

5.2 NORMATIVA CONSULTADA

NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA

Decisión (UE) 2015/1937 de la Comisión, de 21 de octubre de 2015, por la que se crea un Consejo Fiscal Europeo consultivo independiente. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 28 de octubre de 2015, L 282.

Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 11 de diciembre de 2006, L 347.

Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957.

Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992.

Versión consolidada de 2012 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Versión consolidada de 2012 del Tratado de la Unión Europea.

NORMATIVA NACIONAL

ESPAÑA. 1992. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312, pp. 44247 a 44305.

ESPAÑA. 2006. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de noviembre de 2006, núm. 285, pp. 41734 a 41810.

ESPAÑA. 2014. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288, pp. 96939 a 97097.

5.3 WEBS CONSULTADAS

Administración de Aduanas de la Confederación Suiza. Disponible en: http://www.ezv.admin.ch/zollinfo_firmen/04020/04256/04702/index.html?lang=en [Consulta: 09/02/2016].

Administración Española de la Agencia Tributaria: *Paraísos fiscales*. Disponible en: <https://www5.aeat.es/ES13/S/IAFRIAFC11F?REFERENCIA=0112604> [Consulta: 12/03/2016].

Administración Tributaria danesa: *Different types of taxes*. Disponible en: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2082563&vld=0> [Consulta: 22/04/2016].

Administración Tributaria de la Confederación Suiza: *Les impôts en vigueur de la Confédération, des cantons et des communes*. Disponible en: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/c/Die%20geltenden%20Steuern%20von%20Bund.pdf.download.pdf/c_geltenden_steuern_f.pdf [Consulta : 19/04/2016].

Administración Tributaria finlandesa: *Tax guide, individuals 2016*. Disponible en: <http://portal.vero.fi/public/default.aspx?culture=en-US&contentlan=2&nodeid=9842> [Consulta: 22/04/2016].

Administración Tributaria italiana. Disponible en: http://www1.agenziaentrate.gov.it/english/italian_taxation/index_IT.htm [Consulta: 22/04/2016].

- Administración Tributaria noruega: *Guide to Value Added Tax in Norway*. Disponible en: http://www.skatteetaten.no/globalassets/brosjyrer_og_bok/guide_to_value_added_tax_in_norway_eng.pdf [Consulta: 09/02/2016].
- Administración Tributaria sueca: *Taxes in Sweden (2014). An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden*. Disponible en: <https://www.skatteverket.se/download/18.d5e04db14b6fef2c86102/1423556873574/taxes-in-sweden-skv104-utgava15.pdf> [Consulta: 22/04/2016].
- Administración Tributaria y de Aduanas húngara: *Corporate and dividend tax*. Disponible en: http://en.nav.gov.hu/taxation/taxinfo/summary_companies.html [Consulta: 11/03/2016].
- Aicep (Agencia de Desarrollo de Negocios de la República de Portugal). Disponible en: <http://www.portugalglobal.pt/ES/InvertirenPortugal/Sistema%20Fiscal/Paginas/ImpuestoRentaPersonasFisicasIRS.aspx> [Consulta: 22/04/2016].
- Avalara: tipos de gravamen del IVA en la Unión Europea (2016). Disponible en: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates/> [Consulta: 24/06/2016].
- Boletín Económico del Banco Central Europeo, número 7/2015, recuadro 5: *La creación del Consejo Fiscal Europeo*. Disponible en: <http://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesBCE/BoletinEconomicoBCE/2015/Fich/bebce1507-2.pdf> [Consulta: 29/01/2016].
- Boletín Oficial del Estado. Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-10534 [Consulta: 19/02/2016].
- Comisión Europea: El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Unión Europea. Disponible en: http://exporthelp.europa.eu/thdapp/display.htm?page=rt/rt_ImpuestoSobreElValorAñadido.html&docType=main&languageId=ES [Consulta: 08/02/2016].
- Comisión Europea: Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Disponible en: http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/index_es.htm [Consulta: 22/06/2016].
- Comisión Europea: *Taxes in Europe Database (TEDB)*. Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm [Consulta: 24/06/2016].
- Deloitte: Guías fiscales. Disponible en: <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides> [Consulta: 11/03/2015].
- Deloitte: *Individual pocket guide: Luxembourg*. Disponible en: <http://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/lux-pocket-tax-guide-2016.html> [Consulta: 22/04/2016].
- Dirección General de las Finanzas Públicas de la República Francesa: *Overview of the French tax system*. Disponible en: http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf [Consulta: 22/04/2016].
- El Confidencial: *Guía rápida para no perderse en los papeles de LuxLeaks*. Disponible en: http://www.elconfidencial.com/empresas/2014-12-14/guia-rapida-para-no-perderse-en-los-papeles-de-luxleaks_590143/ [Consulta: 12/03/2016].

- El Economista: *Irlanda reduce el Impuesto de Sociedades a la mitad para atraer 'talento'*. Disponible en: <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/7067944/10/15/Irlanda-pone-fin-a-la-austeridad-fuerte-rebaja-de-impuestos-y-aumenta-el-gasto-publico.html> [Consulta: 13/03/2016].
- El Economista: “*LuxLeaks: Luxemburgo firmó cientos de acuerdos secretos con empresas para evitar impuestos*”. Disponible en: <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/6221631/11/14/Luxemburgo-un-paraiso-de-elusion-fiscal-dentro-de-la-UE-casi-350-multinacionales-afincadas.html> [Consulta: 13/03/2016].
- El País: *Irlanda elimina algunas concesiones fiscales para las multinacionales*. Disponible en: http://economia.elpais.com/economia/2014/10/14/actualidad/1413303135_259239.html [Consulta: 13/03/2016].
- Eur-Lex: buscador de legislación y jurisprudencia de la Unión Europea. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=es> [Consulta: 14/02/2016].
- Gobierno del Reino Unido: *VAT Notice 701/10: zero-rating of books and other forms of printed matter*, de 9 de junio de 2015. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70110-zero-rating-of-books-and-other-forms-of-printed-matter/vat-notice-70110-zero-rating-of-books-and-other-forms-of-printed-matter> [Consulta: 15/02/2016].
- How to Germany: *Paying taxes in Germany*. Disponible en: <http://www.howtogermy.com/pages/germantaxes.html> [Consulta: 23/04/2016].
- Instituto Profesional de Contables y Fiscalistas de Bélgica. Disponible en: <http://www.ipcf.be/Index.asp?Idx=1515> [Consulta: 23/04/2016].
- Investopedia. *Passive income*. Disponible en: <http://www.investopedia.com/terms/p/passiveincome.asp> [Consulta: 14/03/2016].
- Irlanda. Información fiscal al ciudadano. Disponible en: http://www.citizensinformation.ie/en/money_and_tax/tax/income_tax/how_your_tax_is_calculated.html [Consulta: 22/04/2016].
- La Vanguardia: *Irlanda, un imán para las empresas*. Disponible en: <http://www.lavanguardia.com/economia/management/20151201/30511494063/irlanda-dublin-pfizer-double-irish-impuesto-sociedades-empresas.html> [Consulta: 13/03/2016].
- KPMG: *Corporate Tax Rates Table*. Disponible en: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> [Consulta: 24/06/2016].
- Ministerio de Finanzas de la República de Bulgaria: *Personal income taxes*. Disponible en: <http://www.minfin.bg/en/page/827> [Consulta: 22/04/2016].
- Ministerio de Finanzas de la República de Letonia: *Tax system in Latvia*. Disponible en: <http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/> [Consulta: 11/03/2016].
- Ministerio de Finanzas y de Cuentas Públicas de la República Francesa: *Prélèvements sociaux*. Disponible en: http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/particuliers.impot?espld=1&pageld=part_ctrb_soc&impot=CS&sfid=50 [Consulta: 22/04/2016].
- Ministerio de Industria, Energía y Turismo. Balance Año Turístico 2014. Disponible en: <http://www.minetur.gob.es/es-es/gabineteprensa/notasprensa/2015/documents/150121dossier%20balance%20tur%C3%ADstico%202014.pdf> [Consulta: 23/06/2016].

- Parlamento Europeo: Fichas técnicas sobre la Unión Europea. Los impuestos directos: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades. Disponible en: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_5.11.2.pdf [Consulta: 28/01/2016].
- Parlamento Europeo: Fichas técnicas sobre la Unión Europea. Los impuestos indirectos. Disponible en: http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/es/FTU_5.11.3.pdf [Consulta: 28/01/2016].
- Parlamento Europeo: Nota de prensa. *Debate Lux-Leaks: los eurodiputados piden armonización fiscal y transparencia*. Disponible en: <http://www.europarl.europa.eu/news/es/news-room/20141112IPR78502/Debate-Lux-Leaks-los-eurodiputados-piden-armonizaci%C3%B3n-fiscal-y-transparencia> [Consulta: 12/03/2016].
- PwC: Guía *Worldwide Tax Summaries. Corporate Taxes 2015/16*. Disponible en: <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2015-16.pdf> [Consulta: 12/03/2016].
- Servicio Público Federal de Finanzas de Bélgica: *Déclaration d'impôt*. Disponible en: http://finances.belgium.be/fr/particuliers/declaration_impot/ [Consulta: 23/04/2016].
- The Bookseller: *Report to EC calls for full VAT on physical books*. Disponible en: <http://www.thebookseller.com/news/report-ec-calls-full-vat-physical-books> [Consulta: 12/02/2016].
- The Economist: *Corporate taxation, Death of the Double Irish*. Disponible en: <http://www.economist.com/news/finance-and-economics/21625876-irish-government-plans-alter-one-its-more-controversial-tax> [Consulta: 13/03/2016].

5.4 NOTAS DE PRENSA

- “*IMF calls on Spain to raise VAT and enable cheaper layoffs*”. El País (en inglés), de 08-06-2015.
- “*La UE impone este miércoles multas por ventajas fiscales a grandes firmas*”. El País, de 20-10-2015.
- “*Fiat y Starbucks deberán pagar entre 40 y 60 millones de euros en impuestos*”. El Mundo, de 21-10-2015.
- “*Si el Reino Unido rompe con la UE podría perder la triple A que mantiene desde 1978*”. El Economista, de 29-10-2015.
- “*Bruselas pone en marcha el Consejo Fiscal Europeo*”. El Economista, de 2-11-2015.
- “*David Cameron quiere celebrar el referéndum sobre la UE en junio de 2016*”. El Mundo, de 09-11-2015.
- « *Combien coûterait un «Brexit»?* ». Le Monde, de 11-11-2015.
- “*La UE ordena a Bélgica recuperar impagos de multinacionales al fisco*”. El País, de 11-01-2016.
- “*Apple se enfrenta a una millonaria deuda por elusión fiscal en Europa*”. El País, de 15-01-2016.
- “*La presión fiscal en España, por debajo de la media europea*”. Expansión, de 15-01-2016.
- “*Google pagará 185 millones de dólares en impuestos atrasados en Reino Unido*”. El Mundo, de 23-01-2016.
- “*El acuerdo con Google enfrenta a Londres y Bruselas*”. El Mundo, de 27-01-2016.
- “*Bruselas pone bajo la lupa el controvertido pacto fiscal de Google en Reino Unido*”. Expansión, de 28-01-2016.
- “*Le fisc italien réclamerait plus de 200 millions d'euros d'impôts à Google*”. Le Monde, de 28-01-2016.

- *“Apple, Google, McDonald's e Ikea: los impuestos los diseñan los gobiernos”*. Expansión, de 15-03-2016.
- *“La Comisión Europea presenta un plan contra el fraude de las multinacionales”*. El Periódico, de 12-04-2016.
- *“Francia e Italia se oponen a las sanciones a España por el déficit”*. El País, de 06-06-2016.