

Hacia una fiscalidad europea. Tendencias de los impuestos en la Unión Europea

La Unión Europea es un área de elevada tributación en el contexto internacional. No obstante, existen diferencias muy notables entre los Estados Miembros (EE.MM), tanto en términos de presión fiscal total como en relación a la estructura del sistema impositivo y al diseño de los principales impuestos. En general, se observa un cierto desplazamiento de la presión fiscal hacia la imposición indirecta, más particularmente el IVA, y una pérdida de importancia de los impuestos directos, que parecen afrontar serias dificultades para mantener el protagonismo de las décadas anteriores, en especial, el Impuesto de Sociedades. Por otro lado, a pesar de haberse logrado ciertos avances en materia de armonización tributaria, la fiscalidad europea sigue siendo más la expresión del funcionamiento de los sistemas fiscales nacionales y de sus tendencias hacia una eventual convergencia que una verdadera fiscalidad común.

Europar Batasuna tributazio handiko eremua da, nazioarteko testuinguruan. Hala ere, desberdintasun itzelak daude estatu kideen artean, bai guztizko presio fiskalari dagokionez, bai zerga-sistemaren egiturari eta zerga nagusien diseinuari dagokienez. Oro har, presio fiskalak nolabait zeharkako zergapetzearen aldera egin duela antzeman daiteke, bereziki BEZari dagokionez; hala, zuzeneko zergek garrantzia galdu dute, eta badirudi zailtasun handiak izango dituztela aurreko hamarkadetako protagonismoari eusteko, bereziki, Sozietateen Gaineko Zergaren kasuan. Bestalde, zerga-sistemaren harmonizazioan nolabaiteko aurrerapenak egin badira ere, Europako fiskalitateak herrialde bakoitzeko zerga-sistemen funtzionamenduaren isla izaten jarraitzen du, eta fiskalitate horien bateratze ebentual bat erakusten du, egiazko fiskalitate komun baten ordez.

The European Union still remains a high-tax area in the international context. However, big differences can be observed across Member States, both in terms of the overall tax burden and with respect to tax structures and the design of the most relevant taxes. Broadly speaking, there has been a shift over time towards indirect taxation, mainly VAT, while direct taxes are facing serious challenges to preserve the role that they had in the past, especially corporate income taxes. On the other hand, although some progress has been made, European taxation still remains a set of national tax systems eventually showing some convergence rather than the expression of a common tax policy.

Índice

1. Introducción
2. Niveles de presión fiscal y estructura impositiva
3. La imposición sobre la renta personal y los impuestos patrimoniales
4. El Impuesto sobre la renta de sociedades
5. La imposición sobre el valor añadido: EL IVA
6. Otros impuestos sobre el consumo
7. Consideraciones finales: la preocupación por la convergencia tributaria en la UE

Palabras clave: Fiscalidad, Unión Europea, Armonización.

Keywords: Taxation, European Union, Harmonization.

Nº de clasificación JEL: H20, H24, H25, F15.

1. INTRODUCCIÓN

La recesión económica vivida a lo largo de los últimos años ha incidido con especial intensidad en las economías europeas volviendo a poner en cuestión la viabilidad del Estado del Bienestar. La garantía de los derechos sociales y de los servicios necesarios para hacerlos efectivos exige un elevado volumen de recursos, difícil de mantener en períodos de crisis como el actual, especialmente cuando se pretende asegurar además la continuidad del proceso de unificación regional. Para poder lograr ambos objetivos, el proceso de convergencia e integración de los sistemas fiscales parece cada vez más necesario.

Sin embargo, a pesar de los esfuerzos de armonización y de la existencia de una cierta convergencia de las principales figuras tributarias, las diversas ampliaciones de la Unión Europea fueron generando un aumento de la heterogeneidad y diversidad de sus sistemas fiscales, tanto en relación con los niveles de presión fiscal aplicados, como con respecto al peso de los principales impuestos en los mismos y su diseño.

* Los autores agradecen la financiación recibida del Ministerio de Economía y Competitividad a través del proyecto ECO2013-46516-C4-3-R.

El proceso de unificación europeo, que en los últimos años, en parte incentivado por la propia recesión económica, está dando pasos muy relevantes en el marco de la unión monetaria y financiera, hace cada vez más necesario profundizar en la unificación de los sistemas fiscales de los países que integran la Unión, aunque se trata de un ámbito muy sensible para los representantes políticos y los ciudadanos europeos, al concentrarse en los mismos una parte muy relevante de la soberanía nacional y del margen de maniobra política de los estados.

En las siguientes secciones, después de repasar la información disponible sobre el volumen de ingresos y la estructura de los sistemas fiscales en la Unión, se analizan los impuestos principales, su evolución, sus problemas más relevantes y el grado de avance del proceso de convergencia de los mismos en la región, así como las perspectivas de futuro, dando cuenta también de los esfuerzos que se están llevando a cabo para orientar los procesos de reforma fiscal en el marco de la Estrategia 2020 aprobada en 2010.

A pesar de los esfuerzos y de los avances logrados, aún no se puede hablar de «fiscalidad europea» como un elemento de descripción unívoca de la obtención de recursos impositivos en la Unión Europea, como tampoco se puede defender la existencia de un único modelo de Estado del Bienestar en Europa. Sin embargo, sí se puede defender la existencia de un proceso de integración que, pese a los retardos y las dificultades, no se ha paralizado y que, dependiendo de las políticas aplicadas en la salida de la crisis, podría permitir una revisión positiva de las instituciones de los Estados de la región y el aumento de la cohesión entre los mismos.

2. NIVELES DE PRESIÓN FISCAL Y ESTRUCTURA IMPOSITIVA

A pesar de los efectos causados por la crisis económica, que ha afectado de manera singular a los países del sur y el este de Europa, los niveles del gasto público y especialmente los de carácter social no han disminuido sustancialmente en la Unión Europea a lo largo de los últimos años. Aunque ciertamente con diferencias entre áreas y países concretos, el territorio de la Unión sigue siendo el mejor representante en el escenario internacional del Estado del Bienestar. Como es obvio, una amplia cobertura de las necesidades sociales, como la existente en la gran mayoría de los países europeos solo se puede mantener gracias a la disposición de recursos públicos suficientes y diversificados.

El correlato necesario del Estado del Bienestar es un elevado nivel de presión fiscal, como el que existe en la Unión Europea desde la segunda mitad del siglo pasado y que se ha mantenido con oscilaciones hasta el momento presente. Los países de la Unión Europea a 28 presentaba en 2012 un elevado nivel de presión fiscal (39,4%), superior al existente en otras áreas del mundo y que se vería incluso aumentado si empleamos tan solo la información correspondiente a los países de la Eurozona (40,4%).

Según la información disponible, la media ponderada de los países de la Unión superaba en 5 puntos a Rusia, en 10 a Japón y en 15 a Estados Unidos. Por otro lado, el análisis de la evolución histórica de los datos de presión fiscal media ponderada suministrados por Eurostat muestran que el indicador está aumentando desde 2010 y que esa tendencia se mantiene en las estimaciones ofrecidas para 2013.

Los datos medios agregados, en suma, muestran un crecimiento del indicador, que se estaría aproximando a los valores máximos alcanzados al final del siglo pasado, en un contexto marcado por las políticas de consolidación exigidas tras la firma del Tratado de Maastrich y el compromiso de los países para cumplir los objetivos señalados en el mismo.

Los efectos de la reciente recesión económica se empezaron a manifestar a partir del año 2008. El indicador de presión fiscal comenzaría a disminuir tras su expansión entre 2004 y 2007, alcanzando su valor mínimo en 2010, tanto en el ámbito de la UE 28, como en el de la Eurozona, con una diferencia aproximada de un punto entre un área y la otra. La posterior recuperación de dicho indicador en los últimos años puede explicarse a partir de las medidas de consolidación fiscal aplicadas para controlar el déficit público por el lado de los ingresos, junto al estancamiento y la caída de la producción que se observan en algunos países de la región.

Como se señalaba con anterioridad, la presión fiscal media oculta importantes disparidades entre los países de la región. La distancia entre los países con mayor nivel de tributación (por ejemplo, Suecia en 2000, o Dinamarca en 2012) y los que tienen indicadores más bajos de ingresos fiscales (Letonia, Rumanía, Lituania) se eleva a cerca de 20 puntos, lo que da idea de las diferencias correlativas en términos de financiación de servicios. Cuando intentamos obtener alguna información sobre la aproximación o grado de convergencia entre los países de la región a partir de los índices de presión fiscal, no parece claro que haya una tendencia en esa dirección. Así, por ejemplo, mientras la desviación estándar en el año 2000 era 6,63, doce años después descendería a 6,22, aunque con oscilaciones de signo opuesto a lo largo del período.

En definitiva, a pesar del intento de intensificar el proceso de integración o de los avances en el ámbito de la armonización, la información agregada de la fiscalidad parece confirmar la heterogeneidad de los sistemas existentes en la Unión y las importantes diferencias que se mantienen entre los mismos.

La anterior afirmación puede completarse con la revisión de la estructura fiscal preponderante entre los países de la UE. La distribución media de ingresos fiscales entre las tres categorías de contribuciones sociales, impuestos directos e impuestos indirectos en la Unión Europea a 28 muestra un notable equilibrio. En 2012, los indirectos eran levemente preponderantes (34,5%) sobre los directos (33,4%) y las contribuciones sociales (32,4%). Una vez más este equilibrio aparente oculta realidades muy diferentes entre los miembros de la Unión. Para empezar, los datos de la

Eurozona, en donde hay una mayor presencia de los 15 antiguos países integrantes de la primera versión de la UE, ponían de manifiesto una cierta discrepancia respecto a los datos anteriores: 36,1% en contribuciones, 32,8 en indirectos y 31,4 en directos. Ahora las contribuciones son las que tienen un mayor peso, mientras que los directos ocupan el último lugar.

Por otra parte, de los datos también se desprenden otras características importantes: los impuestos indirectos cobran una importancia creciente entre los nuevos países miembros (más del 50% de todos los ingresos en Bulgaria y Croacia), los directos parecen más consolidados en los países nórdicos y anglosajones y las contribuciones sociales alcanzan un mayor protagonismo en los países del centro (incluyendo algunos de los nuevos miembros de la UE, como Chequia, Eslovaquia y Eslovenia) y el sur de Europa. Entre los 10 países con más altos porcentajes de impuestos indirectos sobre el total de ingresos fiscales, sólo uno (Portugal) no era nuevo miembro de la UE. Y del mismo modo, los 10 últimos países en términos de impuestos directos eran, todos, países del Este, nuevos miembros de la Unión. En muchos de ellos, además, el impuesto personal era de tipo *flat tax*, incorporado progresivamente en las últimas reformas fiscales producidas en esos países.

Llama la atención adicionalmente el hecho de que la dispersión de los datos es sustancialmente mayor en los capítulos de contribuciones sociales (sin *outlayers*, una diferencia de 20 puntos), y la imposición directa (exceptuando el caso de Dinamarca, la distancia entre el porcentaje mayor y el menor se elevaba a casi 30 puntos), mientras que los resultados parecen mostrar un mayor homogeneidad en el campo de los impuestos indirectos. Ello podría indicar una línea de tendencia extendida de consolidación y expansión de los tributos indirectos, especialmente del IVA.

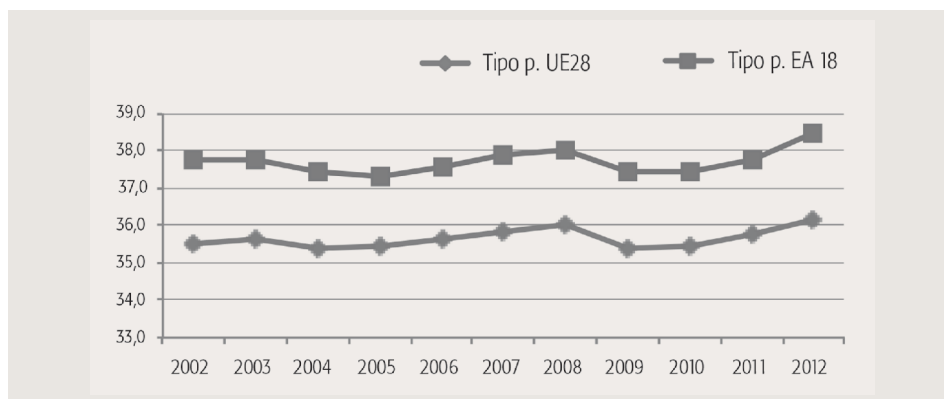
Si en lugar de partir de la clasificación tradicional de los tributos, nos centramos en las bases objeto de gravamen, podremos comprobar cómo el trabajo sigue siendo, con diferencia la fuente de ingresos más gravada. La evolución de los tipos implícitos que ofrece Eurostat (2014) muestra cómo los tipos implícitos sobre el trabajo doblan el valor de los correspondientes al consumo y al capital¹.

Como se desprende del gráfico nº 1, el tipo implícito del trabajo parece haber seguido una pauta de comportamiento estable en torno a los valores de 35,5 en el caso de la UE 28 y de 37,5 en la Eurozona (EA 18). La crisis no parece haber tenido un efecto significativo salvo en el año 2009, aunque tras un año de estabilidad, se ha-

¹ La publicación *Taxation Trends* ofrece una amplia información de los tipos implícitos del trabajo el consumo y el capital. No obstante, los datos correspondientes al capital que ofrece Eurostat no son tan completos como los que se refieren al trabajo y al consumo. Incluso, la publicación mencionada no suministra datos de medias ponderadas del tipo implícito sobre el capital. Los datos que utilizamos en el gráfico son las medias aritméticas de la UE a 28 y la EA 18.

bría producido un aumento de los tipos implícitos alcanzando en 2012 los mayores valores del período analizado.²

Gráfico nº 1. EVOLUCIÓN DEL TIPO IMPLÍCITO SOBRE EL TRABAJO



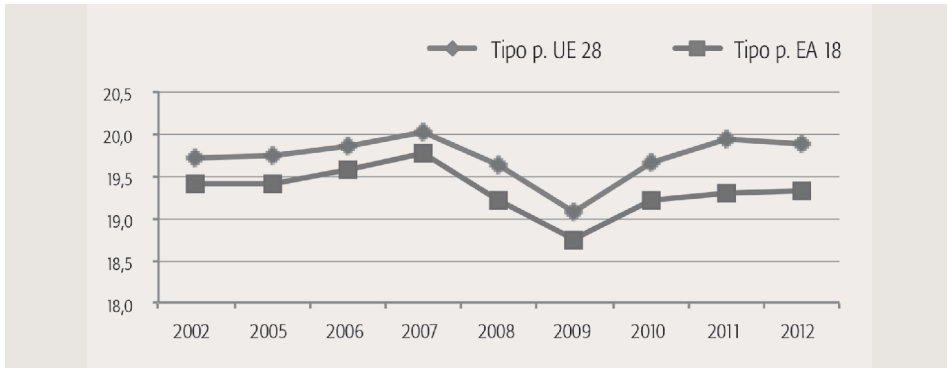
Fuente: Eurostat (2014).

En el caso del consumo, los tipos implícitos sí reflejan el efecto de la crisis, disminuyendo alrededor de un punto entre los años 2007 y 2009 en las dos áreas contempladas. En este caso además, el indicador de la UE 28 discurre por encima del correspondiente a la EA 18, a diferencia de lo que ocurre con el comportamiento de otras variables, lo que estaría confirmando el mayor peso relativo de los tributos sobre el consumo entre los países que no forman parte de la Eurozona. Por otro lado, pese a la cierta recuperación que se observa a partir de 2010, no parece que los tipos implícitos, especialmente entre los países del euro, alcancen los niveles de los años anteriores, seguramente como consecuencia de la propia recesión y el estancamiento del consumo en algunos países.

Por lo que se refiere a la evolución de los tipos implícitos de las rentas de capital, con todas las cautelas necesarias, dado el valor más limitado de la información en este caso, el gráfico nº 3 parece poner de manifiesto una mayor sensibilidad de los tipos implícitos a la crisis económica. La caída desde 2007 parece extenderse hasta el año 2011. Solo a partir de esta fecha, comienza a observarse una modesta recuperación.

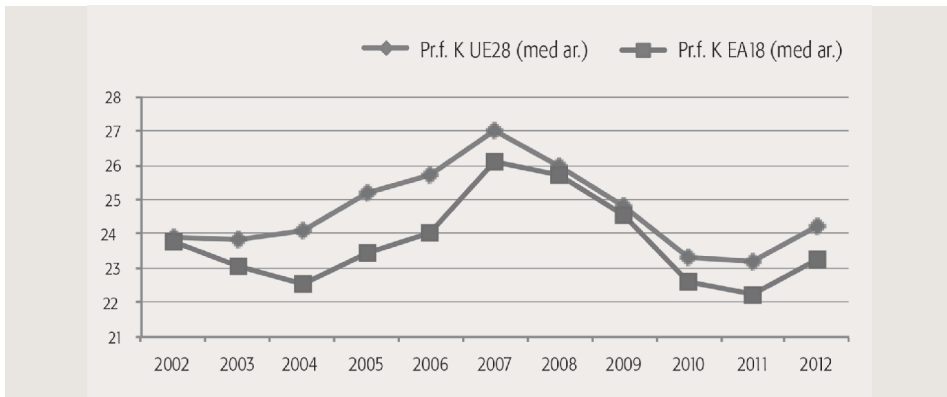
² Aunque en este trabajo no se dedica un apartado expreso a las contribuciones sociales, no se puede olvidar que una gran parte del tipo implícito sobre el trabajo se debe a la importancia de este tipo de ingresos en los sistemas fiscales europeos. Como se explicaba en Ruiz-Huerta *et al.* (2011), la relevancia de este tipo de ingresos y los problemas que plantean en términos de la «brecha fiscal» que producen, no deben ocultar su carácter de salario diferido y garantía del sistema de pensiones.

Gráfico nº 2. EVOLUCIÓN DEL TIPO IMPLÍCITO DEL CONSUMO



Fuente: Eurostat (2014).

Gráfico nº 3. EVOLUCIÓN DEL TIPO IMPLÍCITO SOBRE EL CAPITAL



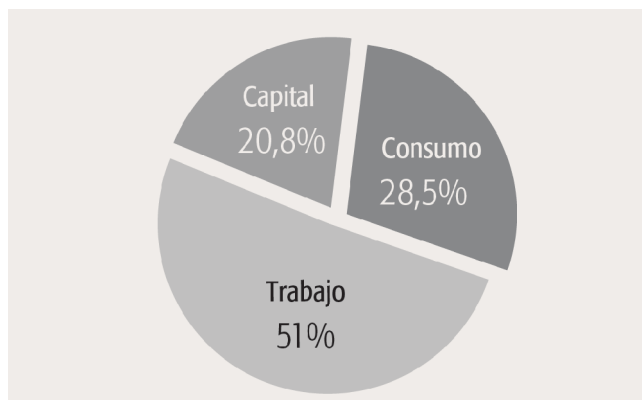
Fuente: Eurostat (2014).

En coherencia con la información de los tipos implícitos, el gráfico nº 4 confirma la gran preponderancia que los recursos asociados al trabajo tienen en el valor medio de la recaudación total, a distancia de los que gravan el consumo y el capital.

La recaudación de los tributos que afectan al consumo es preponderante y creciente desde el año 2000 entre los países del este de Europa y en los países nórdicos, en este último caso, dados sus elevados niveles de presión fiscal global. Por el contrario, la tributación sobre el trabajo en relación al PIB alcanza sus valores mayores en los antiguos miembros de la UE, incluyendo también a los nórdicos, aunque desde el comienzo del nuevo siglo, estos países y Alemania, muestran importantes disminuciones de la recaudación de este tipo de tributos. Los mayores volúmenes de ingresos relacionados con el capital se dan también entre los países más desarrollados de Europa, aunque de nuevo se aprecia una clara tendencia a la disminución en

una mayoría de países entre el 2000 y el 2012, y con más énfasis desde 2008, como una consecuencia esperable de la recesión económica.

Gráfico nº 4. **PESO RELATIVO DE LAS DIVERSAS BASES EN LA RECAUDACIÓN (2012)**



Fuente: Eurostat (2014).

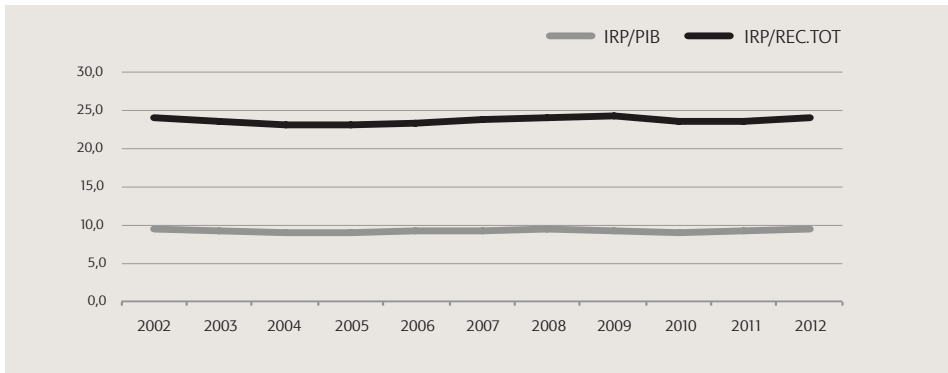
3. LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA PERSONAL Y LOS IMPUESTOS PATRIMONIALES

Desde hace algunos años el impuesto sobre la renta personal (IRP) se considera una institución en crisis. La globalización y la intensificación de la competencia fiscal, especialmente en relación con las rentas de capital, junto con el aumento de los trabajos que insisten en los efectos negativos para el crecimiento del IRP, al afectar seriamente a los incentivos al ahorro y al trabajo, además de las crecientes dificultades para aplicar tarifas muy progresivas, han llevado a la práctica totalidad de los países a un creciente aplanamiento de los tipos impositivos, a la reducción de los tramos y a otras reformas orientadas a simplificar el tributo.

Incluso en algunos de ellos, los problemas asociados al gravamen de las rentas del capital ha llevado a la progresiva transformación de impuestos de bases extensivas en tributos de naturaleza dual (o semi dual), para diferenciar el tratamiento de las rentas de capital o incluso, al abandono de la tarifa progresiva adoptando impuestos lineales tipo «flat tax» (lo que ha sucedido en un buen número de países del este de Europa). No obstante, los cambios producidos no han implicado el abandono de la filosofía de la «base extensiva» y tanto los legisladores nacionales, como las autoridades comunitarias siguen insistiendo, en el marco del IRP y en los de otros impuestos, en la necesidad de limitar al máximo el juego de las deducciones o minoraciones fiscales, reiterando la idea de que cada vez importa menos la entidad de los tipos y los tramos frente a la necesidad de asegurar al máximo la amplitud de las bases.

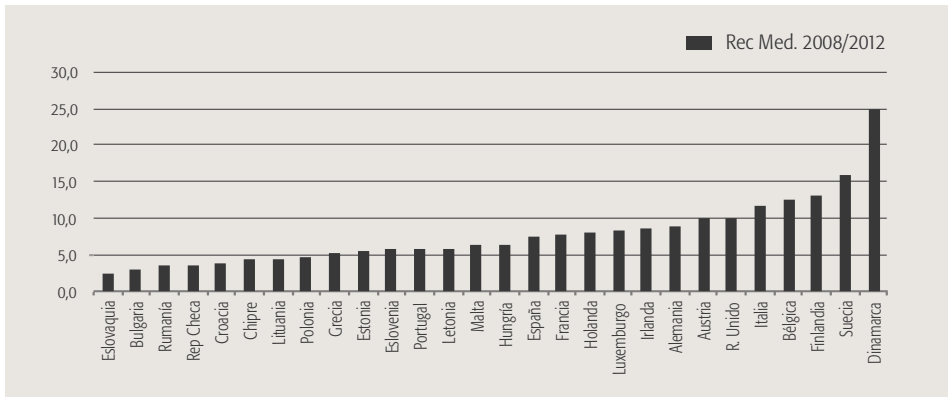
Por otro lado, los problemas de equidad horizontal (tratamiento razonablemente igual de las rentas de trabajo respecto a otros ingresos) y la complejidad del gravamen ahondan la visión crítica de este tributo, respecto al que, según parece, se han perdido buena parte de las expectativas que generó años atrás.

Gráfico nº 5. RECAUDACIÓN DEL IRP EN LA UE 28 (2002-2012)
(% S/PIB Y % S/RECAUDACIÓN TOTAL)



Fuente: Eurostat (2014).

Gráfico nº 6. RECAUDACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL (MEDIA 2008-2012) (% PIB)



Fuente: Eurostat (2014).

A pesar de todo, no parece que el peso del impuesto haya disminuido de manera notable. Por el contrario, como se observa en los gráficos nº 5 y 6, la recaudación por IRP se mantiene en niveles altos, por encima de los 10 puntos del PIB en varios países y, durante todo el período analizado, una media ponderada por encima de 9%. En un buen número de países de la UE el IRP sigue siendo el «primero de los

impuestos» y no parece que su importancia vaya a reducirse sensiblemente en el futuro. Desde otra perspectiva, el IRP representa, como valor medio en la UE, la cuarta parte del total de impuestos recaudados.

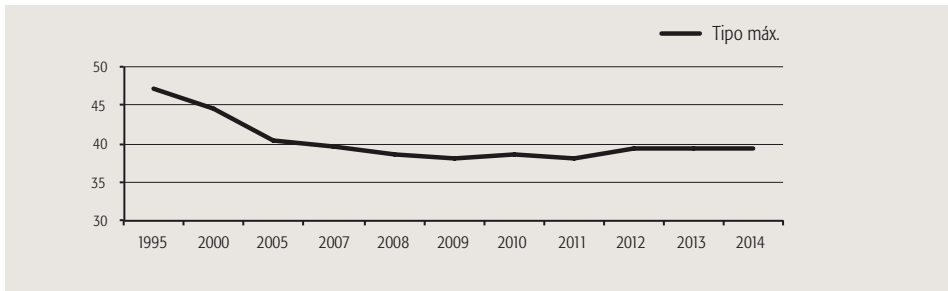
Sin embargo, como ilustra el gráfico nº 6, una vez más las diferencias son muy importantes entre países. En buena parte de los nuevos Estados Miembros y algunos del sur de Europa, la recaudación del impuesto personal no alcanza el 5% del total de ingresos impositivos. Por el contrario, incluso exceptuando el caso particular de Dinamarca, en los países del norte, anglosajones y algunos del centro de Europa, el IRP sigue manteniendo una gran relevancia, entre el 8 y el 15% del PIB. Hay además, una cierta correspondencia con los países con Estados del Bienestar más consolidados, en los que el impuesto sobre la renta personal sigue representado, por encima de otros, la mejor expresión del significado de ciudadanía, porque es el tributo en el que la aportación de los individuos a la cobertura de los servicios públicos es más explícita, un elemento que con frecuencia no es suficientemente valorado.

Si tenemos en cuenta una perspectiva temporal más amplia, comparando las medias de los años de crisis con las correspondientes al período de expansión anterior, las diferencias en términos de la recaudación del impuesto personal, son relativamente modestas y, de nuevo, heterogéneas. Los dos factores principales que pueden explicar las variaciones son la propia evolución de la actividad económica (expansión en los primeros años, recesión en la fase final, especialmente en algunos países) y las políticas discrecionales. En este segundo caso, una serie de países de la región debieron subir los tipos de IRP por motivos de consolidación fiscal, a pesar de la crisis, mientras que otros, seguramente no tan afectados por la recesión, pudieron bien rebajar levemente la presión fiscal global o bien, desplazar la misma desde el IRP hacia otras bases imponibles.

Una vía posible para entender el comportamiento del tributo es ver lo que ha pasado con los tipos impositivos, especialmente a partir de la información sobre los tipos marginales máximos. En el gráfico nº 7 puede comprobarse cómo, desde al menos la última década del pasado siglo, asistimos a una caída generalizada de los tipos máximos del tributo.

La disminución del marginal máximo (como valor medio) a lo largo de los últimos 20 años, se aproxima a los 10 puntos, lo que parece confirmar la estrategia extendida de evitar marginales muy elevados para evitar efectos negativos sobre el ahorro y el trabajo, renunciando en cierto modo a la materialización a través de esta vía del principio de equidad vertical. Es verdad que desde 2009, cuando los efectos de la recesión se van endureciendo en muchos países, se ha producido una cierta recuperación de los marginales máximos, aunque en realidad, junto al aumento de los tipos nominales en algunos países (especialmente los más afectados por la crisis, como Portugal, España, Grecia, Irlanda e Italia, pero también, Francia o el Reino Unido) para llevar adelante las políticas de consolidación fiscal, la explicación de la subida de la ratio debe asociarse a la propia recesión y al descenso del PIB en diversos países.

Gráfico nº 7. **EVOLUCIÓN DEL TIPO MARGINAL MÁXIMO DEL IRP
(MEDIA EN UE 28)**



Fuente: Eurostat (2014).

Las diferencias de los tipos máximos son muy importantes en el momento actual. Mientras Suecia mantenía un tipo máximo del 56,9, Bulgaria aplicaría un tipo único (*flat tax*) del 10% desde 2008. Otros países con escasa tradición de imposición sobre la renta personal (República Checa, las Repúblicas Bálticas, Rumanía, Hungría, o Eslovaquia) optarían también por impuestos tipo *flat tax* con tasas nominales bajas (entre el 16 y el 25%).

Sin embargo, el mantenimiento de niveles de recaudación elevados del IRP, como se comentaba con anterioridad, parece indicar que la disminución relativa de los tipos ha venido acompañada de elementos de compensación, como la ampliación de las bases, los cambios en los tramos de la tarifa y la simplificación del gravamen.

Hay otros problemas que afectan al Impuesto sobre la Renta Personal que deben mencionarse. Por una parte, la limitación de la progresividad comentada más arriba estimula la concentración de renta y riqueza en los estratos de población con mayores recursos. Ello además provoca el aumento de las desigualdades, que confirman las estadísticas disponibles y que ponen en riesgo el funcionamiento del Estado de Bienestar y la estabilidad social en el seno de la Unión Europea.

Por otro lado, además de aplicar un tratamiento claramente beneficioso a las rentas de capital respecto a las rentas del trabajo, el diseño actual del impuesto no satisface el principio de equidad horizontal tanto en relación al tratamiento de los ingresos por su origen (rentas de capital o ingresos de autónomos y empresarios individuales respecto a las rentas procedentes del trabajo dependiente), como en cuanto al uso de los mismos (deducciones o reducciones impositivas para estimular planes de pensiones, el acceso a la propiedad de la vivienda o la realización de otros gastos que no discriminan por el nivel de ingresos de sus beneficiarios). Adicionalmente, la existencia de importantes volúmenes de fraude fiscal, no solo en el IRP³, introduce también ses-

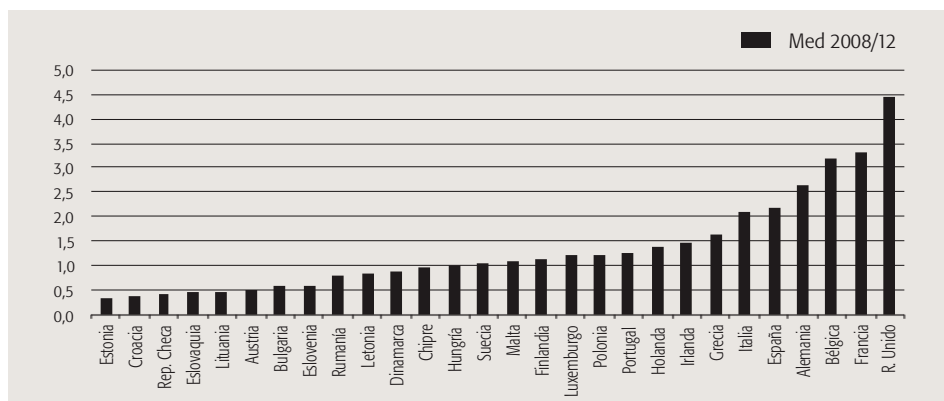
³ Ver Reckon Report (2009) o Murphy (2012).

gos distributivos y pérdidas de reputación de algunas de las figuras tributarias principales, con obvias repercusiones en los resultados recaudatorios.

Ante las dificultades para obtener mayores recursos por la vía de los impuestos directos, una posible alternativa es acudir a la imposición sobre la propiedad. En esa dirección, como es bien sabido, Piketty (2014) ha propuesto la introducción de una fuerte imposición sobre la riqueza y, de forma similar, desde distintas opciones, se propone aumentar la imposición patrimonial como vía para obtener recursos adicionales y sustituir una parte de la tributación basada en el rendimiento del trabajo.

Aunque existe esa posibilidad, los datos recogidos por Eurostat ponen de manifiesto el escaso peso que en la actualidad tienen los impuestos patrimoniales en la práctica totalidad de los países de la región. La media de recaudación respecto al PIB de los impuestos incluidos en este epígrafe en el período 2008/2012 es del 2,2%. Solo el Reino Unido y más limitadamente Francia y Bélgica sobrepasan el 3% de la recaudación en el período contemplado.

Gráfico nº 8. **RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS SOBRE LA PROPIEDAD EN LA UE (MEDIA 2008-2012) (% PIB)**



Fuente: Eurostat (2014).

El porcentaje medio anterior se reduce al 1,3% cuando se contabilizan tan solo los impuestos recurrentes sobre la propiedad; solo Reino Unido, Francia y Dinamarca muestran en el mismo período una recaudación relativamente relevante.

La información suministrada por Eurostat⁴, incluye entre los impuestos sobre la propiedad a los impuestos sobre el capital, los que afectan a las transferencias de capital y los impuestos sobre terrenos, edificios y otras estructuras, además de los que afectan a las transacciones financieras. Uno de los tributos tradicionales como la im-

⁴ Según se recoge en la Metodología de *Taxation Trends*, 2014 (p.282).

posición sobre donaciones y sucesiones, a pesar de contar con un mayor respaldo teórico, como elemento de cierre del sistema y vía para hacer efectivo el principio de igualdad de oportunidades, es muy cuestionado por los ciudadanos por entender que se trata de un supuesto de doble imposición y que afecta al ahorro de las rentas de trabajo materializado en muchos casos en forma de la vivienda personal.

Sin embargo, las razones para el mantenimiento del gravamen e incluso de un posible impuesto sobre el patrimonio, con las obvias cautelas de evitar un tratamiento regresivo de las rentas de trabajo acumuladas a lo largo de la vida, pueden estar justificadas, especialmente por la exoneración en la práctica, por parte del impuesto sobre la renta, de las ganancias de capital canalizadas a través de diversos activos financieros, como los fondos de inversión, las sociedades instrumentales o los fondos y planes de pensiones. En la medida en que el patrimonio es una expresión evidente de la capacidad de pago y no siempre coincidente con el nivel de ingresos, tiene sentido el mantenimiento de este tipo de tributo o bien su integración efectiva en la imposición sobre la renta, como se hace en el impuesto holandés o el sueco⁵.

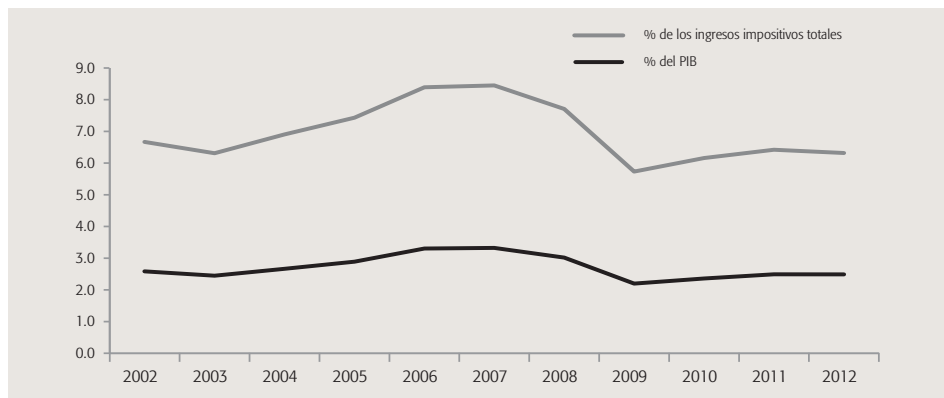
4. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES

El Impuesto sobre la renta de sociedades (IS) representa en media ponderada de la UE alrededor del 6,3% de los ingresos impositivos totales y un 2,5% del PIB, aunque existen grandes diferencias entre los EE.MM., desde el 1,5% del PIB en Estonia o Lituania hasta más del 6% en Malta o Chipre. Además, como consecuencia de la crisis, se ha producido una caída muy notable de la recaudación por este impuesto. En promedio ha disminuido casi medio punto del PIB entre el periodo 2003/07 y el de 2008/12, aunque de nuevo con diferencias muy señaladas por países. Mientras en Chipre, Malta y, en mucha menor medida, Portugal la recaudación ha aumentado, en el resto ha sucedido lo contrario, especialmente en Finlandia, R. Checa, Holanda e Irlanda (alrededor de un punto) y España (1,7 puntos).

Respecto a los tipos nominales, las diferencias entre países son muy importantes; mientras que en Italia, Portugal, Bélgica, Malta y Francia los tipos superan el 30%, en Chipre, Bulgaria e Irlanda no llegan al 15%. En general, los tipos de gravamen inferiores corresponden a los nuevos EE.MM. de la Unión Europea. Además, estas diferencias, que se redujeron hasta principios de los años 2000, han crecido de forma notable con posterioridad. El coeficiente de variación pasó del 0,24 en 1995 al 0,20 en 2001 y ha venido creciendo desde entonces hasta alcanzar el 0,31 actual.

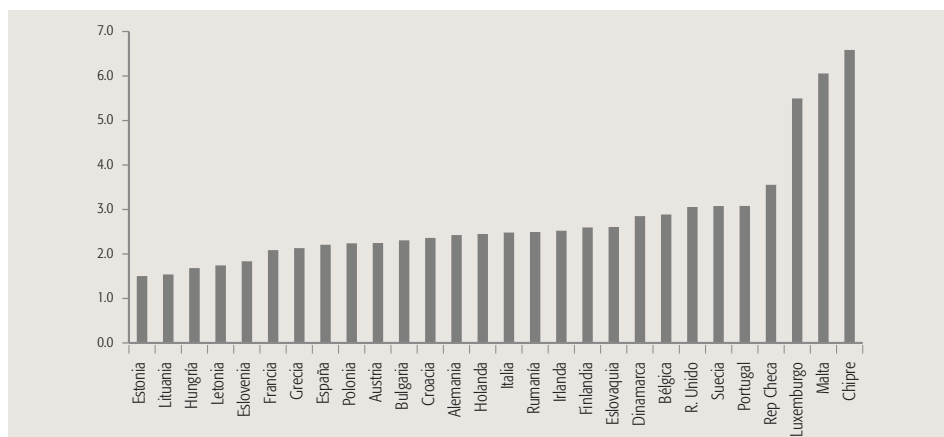
⁵ A través de la incorporación a la base imponible del impuesto personal de una renta imputada calculada como el 4% del capital neto del sujeto pasivo (véase capítulo 4 de esta misma publicación).

Gráfico nº 9. IMPUESTO SOBRE LA RENTA EMPRESARIAL (MEDIA UE PONDERADA) (% S/PIB Y % S/INGRESOS TOTAL CORPORATIVOS)



Fuente: Eurostat (2014).

Gráfico nº 10. RECAUDACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EMPRESARIAL (MEDIA 2008/12) (% PIB)



Fuente: Eurostat (2014).

En general y de forma similar a lo ocurrido con la imposición sobre la renta personal, en Europa se ha producido una clara tendencia a la reducción de tipos, ampliación de bases y simplificación del Impuesto sobre la renta de sociedades. Los tipos máximos se han reducido desde 1995 en doce puntos de media, con caídas de más de 20 puntos en Bulgaria, Italia, Irlanda, Alemania, R. Checa, Rumanía y Polonia. Además, a diferencia de lo ocurrido con el impuesto sobre la renta personal, con la crisis no se ha interrumpido esta tendencia, sino que incluso ha continuado en países como la República Checa, Grecia, Holanda, Hungría, Eslovenia, Finlandia, R. Unido o Suecia.

Gráfico nº 11. **TIPO MARGINAL MÁXIMO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (2014)**



Fuente: Eurostat (2014).

Sin embargo, esta caída de tipos no ha implicado pérdidas de recaudación, lo que obedece a dos factores: la ampliación de las bases mediante la reducción de beneficios fiscales y el proceso muy intenso de transformación de rentas personales en rentas empresariales por motivos tributarios⁶ (entre otras razones, porque a menudo los tipos sobre la renta empresarial se encuentran por debajo de los máximos de IRPF).

Respecto a la modificación de las bases, en muchos países han disminuido las exenciones y deducciones y se han aplicado en algunos casos reglas de depreciación menos generosas. Por otro lado, algunos países han cambiado incluso el esquema del impuesto. Estonia, por ejemplo, desde el año 2000 no grava los beneficios retenidos, sino sólo los distribuidos (Lituania llevó a cabo una reforma similar pero posteriormente la eliminó). Bélgica ha aplicado un sistema que intenta gravar únicamente los beneficios puros, mientras que Alemania y Dinamarca han dado pasos en la dirección contraria: en vez de tratar a los dividendos como intereses, tratar a los intereses como dividendos, limitando su deducibilidad⁷. A raíz de la crisis y de los excesos de ingeniería fiscal por parte de algunas empresas, como se expresa en European Commission, 2013, varios países europeos han actuado en el mismo sentido, aplicando límites a la deducibilidad de gastos financieros (Francia, Portugal, España, Suecia o Finlandia), habiéndose convertido esta iniciativa desde 2011 en una recomendación de la Comisión Europea a un número creciente de países. Otras tendencias observadas desde el inicio de la crisis han sido limitar la compensación de pérdi-

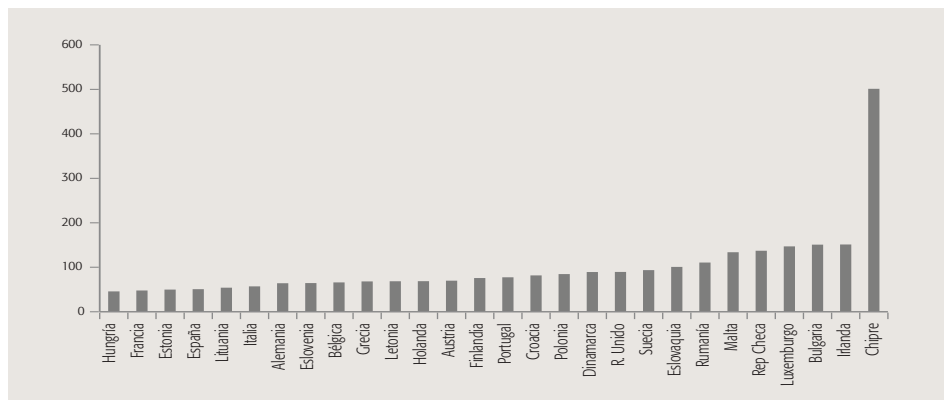
⁶ Véase Piotrowska, J. y Vanborren. W. (2008).

⁷ Intentando evitar así el «sesgo de endeudamiento» de las empresas que reduce su tributación. Ver, FMI (2007).

das⁸ y, en sentido opuesto, otorgar mayores incentivos a la actividad empresarial en investigación y desarrollo (desde 2008 numerosos EE.MM. han reforzado o introducido medidas en este aspecto)⁹ y a la creación de nuevas empresas.

En realidad, el impuesto de sociedades se encuentra en un momento complicado en la Unión Europea. Por un lado, la crisis ha supuesto una caída muy importante de su recaudación en buena parte de los países. Por otro, la erosión de las bases del impuesto debido a las operaciones internacionales y la existencia de múltiples jurisdicciones fiscales con características muy diversas está mermando en general su capacidad recaudatoria¹⁰. Con insistencia creciente se plantea la necesidad de una mayor coordinación a nivel europeo, dadas las notables diferencias que existen entre los EE.MM. y que condicionan la efectividad del impuesto. De hecho, si se analiza su productividad (recaudación en términos de PIB por cada punto de tasa), se observa que ésta varía mucho entre los países de la UE. La máxima, con diferencia, se encuentra en Chipre, que es cinco veces superior a la media europea, seguida de países como Irlanda, Luxemburgo o Malta, es decir, jurisdicciones particulares respecto a la mayoría de los EE.MM. Por el contrario, países más «tradicionales», como España, Francia, Alemania o Italia, muestran productividades mucho menores. La variabilidad (medida por la desviación típica) es alrededor de cinco veces mayor en este impuesto que en el IVA.

Gráfico nº 12. **PRODUCTIVIDAD DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES 2010/12 (UE=100)**



Fuente: Elaboración propia sobre datos de Eurostat (2014).

⁸ Garnier *et al.* (2013).

⁹ Garnier *et al.* (2014).

¹⁰ Véase, por ejemplo, OCDE (2013).

Aunque al contrario de lo que sucede en los impuestos indirectos, la armonización de los directos no está considerada explícitamente dentro del Tratado de la Unión, la imposición sobre la renta empresarial ha recibido siempre una gran atención como uno de los elementos claves para el desarrollo del Mercado Interior. Ya en 1988 la Comisión definió un borrador de propuesta de armonización de bases, y en 1992 un informe del Comité Ruding sobre el impuesto de sociedades recomendaba una serie de pasos hacia la armonización de los elementos fundamentales del impuesto: bases, tipos y sistemas de gestión. Todas estas tentativas fracasaron y actualmente el debate ha cobrado un renovado protagonismo a partir de la propuesta de armonización de la Base Común Consolidada del Impuesto de Sociedades (BIC-CIS o más conocida por sus siglas en inglés *CCCTB -Common Consolidated Corporate Tax Base*), realizada por la Comisión Europea en marzo de 2011.

Esta propuesta pretende abordar los principales obstáculos creados por el actual sistema de tributación empresarial en la UE. Entre ellos pueden señalarse: 1) la coexistencia de 28 códigos tributarios diferentes, con sus propias reglas para determinar los beneficios fiscales y para recaudar y administrar el impuesto; 2) la distribución separada entre jurisdicciones fiscales de los beneficios gravables de los grupos multinacionales, que entraña numerosas dificultades en relación con el tratamiento de los precios de transferencia; y 3) el reconocimiento inadecuado de las situaciones transfronterizas por parte de los sistemas nacionales, en particular la compensación de pérdidas transfronterizas dentro de un grupo multinacional. Como resultado de todo ello, las empresas siguen enfrentándose a una serie de obstáculos fiscales en sus operaciones transfronterizas dentro de la UE (costes de cumplimiento suplementarios, doble imposición o competencia desigual por motivos fiscales entre grandes y pequeñas empresas), mientras que, por otro lado, la existencia de múltiples jurisdicciones favorece la ingeniería y la competencia fiscal entre EE.MM., reduciendo el potencial recaudatorio del impuesto.

La BIC-CIS tiene precisamente por objeto solucionar estos problemas, ofreciendo a las empresas un único conjunto de normas para el cálculo de sus beneficios fiscales, así como la posibilidad de presentar una única declaración consolidada a una sola administración por el total de su actividad en la UE. La base tributaria de la empresa se repartiría entre los EE.MM. en los que operase, según una fórmula específica, que tendría en cuenta los activos, la mano de obra y las ventas. Una vez desglosada la base, los países podrán gravar su parte correspondiente de acuerdo con su propio tipo de gravamen.

No obstante, esta consolidación de bases a nivel europeo presenta no pocas dificultades¹¹. En primer lugar, la propia definición de grupos multinacionales euro-

¹¹ Para un análisis de las ventajas e inconvenientes de los diversos modos de consolidación véase Agúndez (2006). En Ruiz-Huerta *et al.* (2011), pg. 52, se recogían algunas consideraciones en la misma dirección.

peos. Al margen del requisito de operar en al menos dos países de la UE, podría operarse por una definición legal (todos los afiliados que excedan de un determinado porcentaje directo o indirecto de la propiedad) o económica (las entidades que se controlan de forma conjunta).

La principal ventaja del método legal es su simplicidad y transparencia, mientras que el mayor problema reside en dónde fijar el umbral de propiedad: si es del 100% se corre el riesgo de que se desvíen operaciones a partes no consolidadas para reducir la tributación, mientras que si es inferior debe decidirse si esas entidades se consolidan en su totalidad o solo en el porcentaje de propiedad. Aunque esta última solución parece más atractiva, quedaría el problema de cómo tratar al resto y además se correría el peligro de que se desvíen operaciones a la parte no consolidada. Si se incluye todo en el grupo, sería injusto para los accionistas minoritarios de la empresa y, además, no parecería muy lógica la compensación total de pérdidas. Por el contrario, el método económico, aunque resulta más atractivo conceptualmente, presenta complicaciones prácticas a la hora de su aplicación.

Una segunda cuestión es si también deben consolidarse los beneficios obtenidos fuera de la UE. En principio los beneficios de fuente externa pero de residentes deberían consolidarse, pero no está tan claro si deberían pertenecer a todo el grupo o al miembro del grupo que los recibe. En el primer caso, países que no han contribuido a la generación de esos beneficios se llevarían parte de ellos, mientras que en el segundo caso se complicaría la gestión y, además, tampoco estaría clara la compensación automática de pérdidas.

Una vez consolidada la base, ésta debe repartirse entre los distintos países de la UE. Para ello, podrían emplearse variables macro (por ejemplo, el PIB). Se trata de una solución sencilla, y si además, la base se distribuye entre todos los EE.MM., el tipo medio sería igual para todas las empresas. No obstante, tiene el inconveniente de que parte de dicha base se la apropiarían países que no tienen nada que ver con la generación de los beneficios correspondientes. Sin embargo, si se reparte únicamente entre los estados donde opera el grupo, surgen dudas al definirlo: dónde fijar el mínimo, sobre qué variable, etc.

Otra alternativa de reparto sería la utilización de factores micro (empleo, ventas, etc.), pero hacerlo así tiene inconvenientes. En primer lugar, el impuesto se convertiría en un gravamen sobre los factores incluidos en la fórmula de reparto¹². En segundo lugar, habría que decidir qué factores se incluyen en la fórmula. En principio, deberían ser los que resultan fundamentales en la generación de beneficios, no sólo el trabajo y el capital, sino también otros como el marketing o las ventas. En tercer

¹² McLure (2002 y 2005) demostró que el empleo de una fórmula basada en variables micro lo que hace, en última instancia, es transformar el Impuesto de sociedades en un Impuesto sobre los factores de producción, de modo que las empresas tendrán incentivos a relocalizar los mismos en las jurisdicciones con bajos tipos.

lugar, surgen importantes problemas de valoración de dichos factores. Así, en el caso del trabajo, si se emplean los salarios, existe el problema de cómo tratar los pagos extra-salariales, además de que las diferencias de costes laborales entre EE.MM. no reflejan exactamente las diferencias de productividad; pero si por el contrario el reparto tiene en cuenta únicamente el número de trabajadores, entonces no se recogen dichas diferencias. En cuanto al capital, presenta muchos problemas prácticos, sobre todo en el caso de los intangibles, cómo valorarlos y localizarlos, ya que, por ejemplo, manipulando pagos intra-grupo de royalties se puede reducir el pago del impuesto.

Finalmente, una vez decididos y valorados los factores que componen la fórmula de reparto sería necesario decidir el peso que tendría cada uno de ellos. En este sentido, parece claro que si dicho peso corresponde a su contribución a los beneficios, dicha contribución no es la misma en todos los sectores, por lo que deberían emplearse pesos diferenciados. Sin embargo, proceder de este modo supondría complicaciones de gestión y facilitaría el fraude.

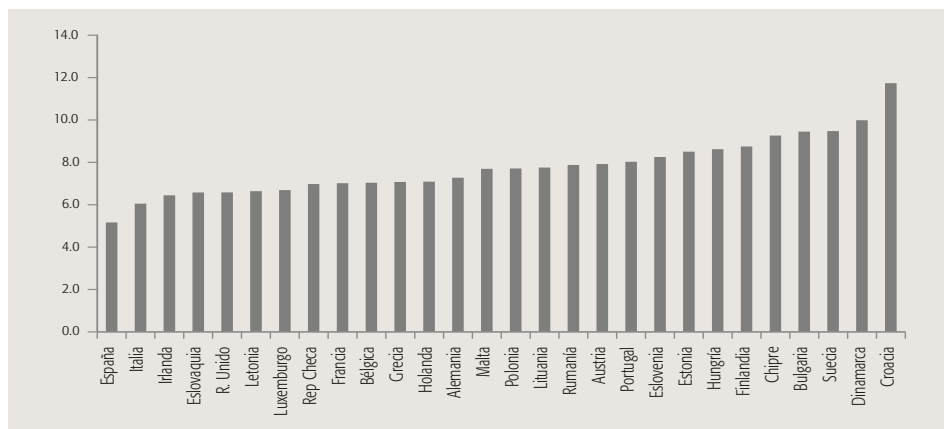
En definitiva, la complejidad mencionada y las consecuencias derivadas para cada país de optar por unas u otras decisiones a la hora de decidir los criterios de armonización, ayudan a entender que no se haya aprobado aún una norma en este ámbito, a pesar de la necesidad de hacerlo, como se explicaba anteriormente.

5. LA IMPOSICIÓN SOBRE EL VALOR AÑADIDO: EL IVA

En media ponderada el IVA representa en la UE alrededor del 18% de los ingresos impositivos totales y un 7% del PIB. Aunque las diferencias son menores que en otros impuestos, como en el caso del impuesto de sociedades, aun así son notables entre países: desde más del 9% del PIB en Chipre, Bulgaria, Suecia, Dinamarca o Croacia hasta el 6% en Italia o el 5,2% en España. En general, como porcentaje del PIB, el mayor peso corresponde a los países nórdicos y algunos de los nuevos EE. MM., como Croacia, Bulgaria o Chipre, mientras que como porcentaje de la recaudación total su relevancia es mayor en los nuevos EE.MM. que en los antiguos.

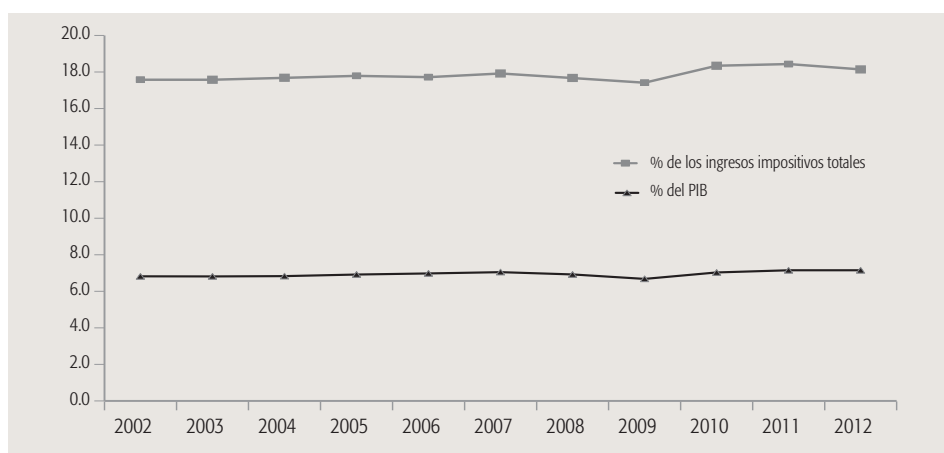
A su vez, la recaudación por IVA ha aumentado desde 2002 hasta 2012 un porcentaje de 0,3 puntos del PIB y 0,5 de los ingresos impositivos totales en media (ponderada), es decir se trata de un impuesto que ha venido ganando protagonismo con el tiempo, una tendencia que ya se observaba desde los años noventa. De hecho, desde comienzos de la crisis los ingresos por IVA, a diferencia de otros tributos, han aumentado: casi 0,1 puntos del PIB entre el periodo 2003/07 y el 2008/12, mientras que el total de ingresos ha caído 0,2 puntos, aunque existen diferencias muy señaladas por países. En Suecia, Lituania, Alemania y Luxemburgo la recaudación ha crecido más de medio punto, mientras que en Eslovaquia, Irlanda, España y Letonia ha caído alrededor de uno.

Gráfico nº 13. RECAUDACIÓN POR IVA (MEDIA 2008/12) (% PIB)



Fuente: Eurostat (2014).

Gráfico nº 14. RECAUDACIÓN DEL IVA (MEDIA UE PONDERADA)



Fuente: Eurostat (2014).

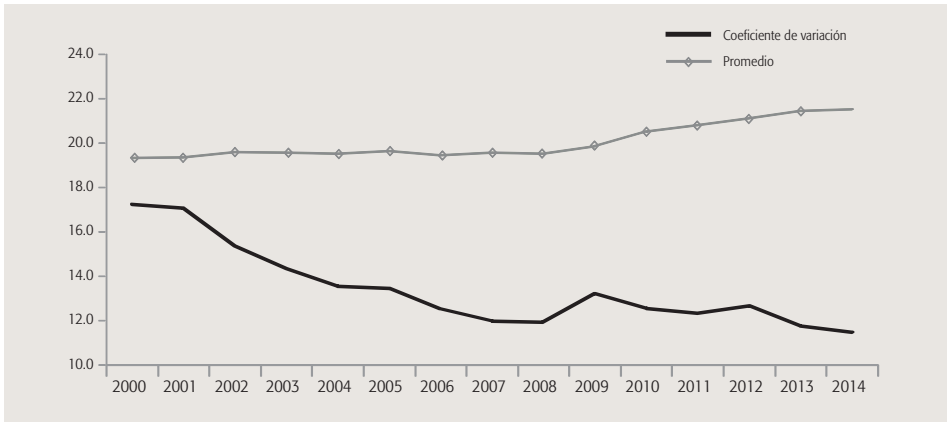
En cuanto a las diferencias de tipos, éstas son mucho menores que en otros impuestos: el coeficiente de variación de la tasa general se sitúa en 0,11 en 2014 frente a 0,32 del Impuesto de sociedades. De hecho, con el tiempo se ha producido una notable caída de la dispersión en los tipos generales, al tiempo que éstos aumentaban. Así, desde 2000 el tipo general ha aumentado tres puntos de media; destacando los casos de Chipre (9 puntos), Portugal (6) y Rumania, España y Grecia (5 puntos). No obstante, aún existen diferencias importantes entre EE.MM., desde un tipo general del 27% en Hungría o 25% en Suecia, Dinamarca y Croacia, hasta un 15% en Luxemburgo.

Gráfico nº 15. TIPO GENERAL DEL IVA EN 2014



Fuente: Eurostat (2014).

Gráfico nº 16. IVA TIPO GENERAL. COEFICIENTE DE VARIACIÓN Y PROMEDIO



Fuente: Eurostat (2014).

La actual crisis económica ha modificado en varios aspectos la imposición sobre el valor añadido en la UE. En primer lugar, el aumento de los ingresos que se produjo en los años anteriores se convierte en una disminución, pasando del 7% del PIB en 2007 (media ponderada) al 6,7% en 2009, para volver a crecer hasta el 7% en 2010. En esos años las mayores caídas tuvieron lugar en Letonia (2,3 puntos), España (1,8 puntos), Rumania y Portugal (1,4 puntos) y Bulgaria (1,3 puntos). Por el contrario, en países como Luxemburgo, Suecia, R. Checa, Hungría o Alemania dichos ingresos crecieron notablemente (1,1 puntos en el primero; 0,6, en el segundo; y 0,5 en el resto).

Respecto al tipo efectivo sobre el consumo, el patrón es el mismo: aumento hasta 2007, disminución a partir de ese año hasta 2009 (1 punto) y ligera recuperación en 2010 (0,4 puntos). En este sentido, destacan las caídas producidas en Irlanda (3,4 puntos), en Eslovaquia (2,5), y en Dinamarca y Letonia (2,4). Por el contrario, cabe subrayar el fuerte aumento registrado en Grecia (2 puntos). Todo ello es resultado de cambios en los patrones de consumo de los hogares y las modificaciones que se han producido en los tipos.

De hecho, desde comienzos de la crisis, la práctica totalidad de los países de la UE ha introducido modificaciones en el IVA, pudiendo distinguirse cuatro tipos de actuaciones (Ruiz-Huerta *et al.*, 2011). En primer lugar, la de aquellos países que han aplicado subidas generales de los tipos, como Hungría (7 puntos entre 2007 y 2014), España y Rumanía (5 puntos), Grecia y Chipre (4 puntos) o Letonia, Lituania y Croacia (3 puntos). En realidad, únicamente ocho países no han registrado un aumento del tipo general del IVA entre 2007 y 2014, periodo en el que el tipo medio pasa del 19,6% al 21,5%. En consecuencia, mientras que en 2007 quince países de la UE tenían un tipo inferior al 20%, en la actualidad solo lo tienen cuatro (Alemania, Chipre, Malta y Luxemburgo).

En segundo lugar, algunos países han introducido bajadas selectivas en algunos sectores muy ligados al consumo privado, como la hostelería (Chipre), con objeto de fomentar su actividad. En tercer lugar, otros países han aplicado una política en cierto modo errática, introduciendo disminuciones de tipos que luego se revierten (Reino Unido y Portugal) o lo contrario (Irlanda y Letonia). Finalmente, pueden encontrarse países, como España, que han empleado los mecanismos de gestión del IVA para introducir medidas de apoyo a la tesorería de las empresas, anticipando devoluciones y dando mayores facilidades para modificar la base imponible en casos de impagos.

Cuadro nº 1. CAMBIOS EN EL IVA. 2010-2014

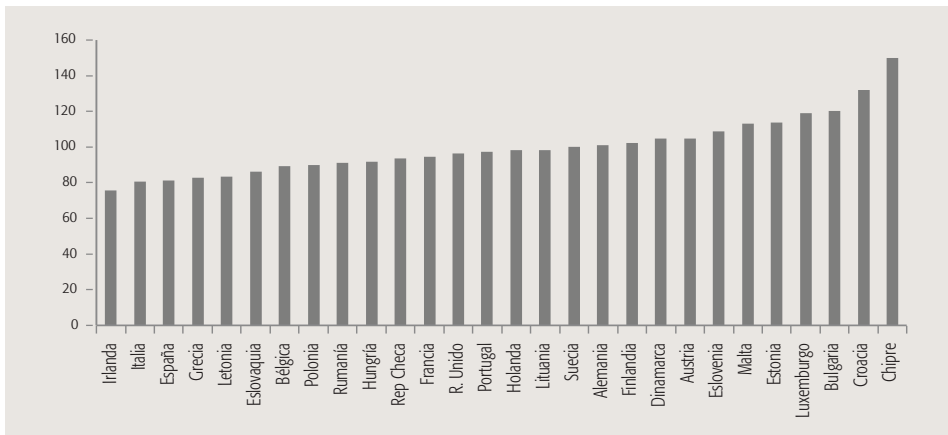
Cambios	Tipos	Base o regímenes especiales
Aumento	Portugal, Reino Unido, Chipre, España, Irlanda, Hungría, Letonia, Polonia, Eslovaquia, Italia, Francia, Bélgica, Grecia, R. Checa, Finlandia, Rumania, Países Bajos, Eslovenia, Luxemburgo.	Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Dinamarca, España, Grecia, Finlandia, Letonia, Holanda, Polonia, Portugal, Francia, Luxemburgo, Alemania, Estonia, Croacia, Italia. Eslovenia
Bajada	Irlanda, Grecia, Croacia, Letonia	Bélgica, Alemania Chipre, España, Grecia, Letonia, Polonia, Irlanda, Hungría, Países Bajos, Luxemburgo, Suecia, Dinamarca, Francia, Lituania, Rumania

Fuente: European Commission (2012, 2013b y 2014).¹³

¹³ Tax Reforms in EU Member States, 2012, 2013, 2014 Report.

Otra de las consecuencias de las medidas adoptadas en el IVA a raíz de la crisis ha sido la caída de las diferencias entre EE.MM. en cuanto a la productividad de este impuesto¹⁴. La variabilidad en este ámbito, medida por la desviación típica sobre la media europea, ascendía en 2008 a 19,6 mientras que en 2012 había disminuido a 16,4, quebrando la tendencia que se venía observando en años anteriores. Aunque las diferencias son menores que en otros impuestos, la productividad es casi el doble en el país donde es más alta (Chipre) que en el menos productivo (Irlanda). Al margen del distinto peso del consumo en el PIB en los diversos países, estas diferencias obedecen a las desigualdades que también existen en los tipos reducidos, exenciones y tasa de evasión.

Gráfico nº 17. PRODUCTIVIDAD DEL IVA 2010/12 (UE=100)



Fuente: Eurostat (2014).

Estas diferencias en el IVA entre EE.MM. se producen a pesar del proceso de armonización existente que, entre otras cosas, implica la fijación de unos mínimos en los tipos (15% para la tasa general, 5% para las reducidas, 12% para los bienes sujetos a tasas reducidas que no figuran en la Directiva del IVA -la llamada *parking rate*) y que, salvo algunas excepciones, no pueden aplicarse tasas reducidas a bienes que no figuren en dicha Directiva.

No obstante, la insuficiente armonización en el IVA tiene consecuencias negativas importantes, siendo uno de los problemas fundamentales la coexistencia del Mercado Único con el hecho de que todavía se aplica el principio de destino en las operaciones intra-comunitarias. Este principio supone que las transacciones de bienes de un Estado miembro a otro están exentas en el país de origen, gravándose en el país de destino de la mercancía; sin embargo, este sistema quedó en entredicho a

¹⁴ Recaudación en porcentaje del PIB por cada punto de IVA.

partir de la creación del Mercado Único en 1992 y la consiguiente supresión de las fronteras. Al desaparecer éstas, también lo hacían los controles en las mismas, lo que complicaba el funcionamiento y el control del IVA para las administraciones tributarias.

La solución propuesta a este problema por la Comisión en 1987 consistía en remplazar el principio de destino por el de origen, de manera que las operaciones quedaran sujetas al IVA en el país emisor de la mercancía. Sin embargo, esta propuesta se rechazó y dos años después el Consejo Europeo propuso mantener el principio de destino, lo que fue aceptado por la Comisión. En teoría, se trataba de una solución transitoria, que debía estar vigente hasta 1996 pero que en la actualidad aún se mantiene, de modo que más de veinte años después el IVA se mantiene en el llamado régimen transitorio.

La anómala situación de transitoriedad mencionada llevó a la Comisión a finales de 2010 a abrir un debate acerca del futuro del IVA, que dio origen al denominado Libro Verde del Impuesto, donde se formulaban una serie de preguntas sometidas a consulta pública, concluyendo el proceso en diciembre de 2011. En este documento se recogen dos tipos de cuestiones fundamentales: los principios de imposición de las transacciones intracomunitarias y los aspectos al margen de dichas operaciones.

Respecto a la primera de ellas, el Mercado Único implica la necesidad de establecer el principio de tributación en origen para las operaciones intracomunitarias, con un tipo unificado en todos los EE.MM., de modo que las transacciones entre países de la UE fueran equivalentes a las existentes dentro de cada uno de ellos. Sin embargo, como se ha señalado, este objetivo aún no se ha alcanzado, fundamentalmente por dos motivos. Por un lado, las diferencias que aún mantienen los distintos países respecto a los tipos impositivos, por lo que si el IVA se aplicara en origen las empresas no competirían en igualdad de condiciones fiscales. El segundo motivo es que tampoco existe consenso sobre el reparto de la recaudación (en principio, el IVA recaudado en cada país no debería formar parte de los ingresos del país correspondiente, ya que no ha gravado el consumo nacional, sino que debería destinarse a una caja común, que después tendría que distribuirse entre los EE.MM.).

Todo ello está creando graves problemas para las partes implicadas. Por un lado, para las Administraciones tributarias, dado el fraude organizado que se produce debido a la ausencia de fronteras físicas¹⁵. Por otro lado, para las empresas, ya que en ocasiones, el cumplimiento de determinados requisitos formales dificulta el derecho a la deducción de las cuotas, que a su vez, debido a la inversión del sujeto pasivo, de-

¹⁵ En el conjunto de la UE se calcula que alcanza entre 60 y 250 mil millones anuales (European Commission, 2012).

ben ingresar en las arcas públicas¹⁶. Además, en las llamadas operaciones concatenadas –alrededor del 30% de las transacciones intra-UE– se producen unas reglas de localización complejas, de sujeción/exención y de obligaciones formales. Por último, los costes indirectos de este sistema también son importantes, debido a que, con objeto de reducir el fraude, han proliferado las obligaciones de información. De hecho, la fragmentación del IVA en 28 sistemas ha sido considerada como el obstáculo más importante para el funcionamiento del Mercado Único europeo, en especial para las pequeñas y medianas empresas (European Commission, 2011).

En suma, mantener el principio de destino en las operaciones intra-comunitarias continúa generando una serie de problemas importantes. Sin embargo, no parece que la tributación en origen vaya a alcanzarse en un futuro próximo y, de hecho, según la propia Comisión, se trata de un objetivo políticamente inviable en la actualidad (European Commission, 2011). Por ello, se han planteado otras alternativas. Una de ellas consiste en mantener el principio de destino pero utilizando las reglas de repercusión/deducción y liquidación del sistema de tributación en origen, de modo que el vendedor repercutiría el impuesto al comprador según los tipos y exenciones del Estado de destino. Sin embargo, este método presenta ciertas complejidades, ya que exige que las empresas conozcan los tipos de gravamen de cada uno de los países para cada producto, así como un sistema por el que declarar e ingresar el impuesto por parte del vendedor en el Estado en el que se encuentra establecido, y éste posteriormente transferirlo al país de destino. Ello exigiría una profunda colaboración entre administraciones, que no es sencilla de alcanzar, ya que no parece que existan incentivos suficientes para que un Estado se implique en la liquidación y recaudación de un tributo que finalmente se ingresará en otro diferente.

Otra cuestión relevante de cara al futuro del IVA remite a la existencia de tipos diferenciados, cuestión que ha ganado protagonismo en la crisis actual. En principio, desde el punto de vista de la eficiencia, tiende a aceptarse, por razones de pragmatismo, la aplicación de un tipo único para todos los productos. Sin embargo, desde una perspectiva de equidad, la cuestión es distinta, ya que la proporción de consumo sobre la renta no es la misma para todos los niveles de ingreso, de modo que deberían ser más bajos los tipos aplicados sobre aquellos bienes que ocupan una mayor proporción en la cesta de consumo de los hogares con menor renta.

Sin embargo, esta orientación de la estructura de tipos también es cuestionable. Por un lado, se señala que el IVA puede no ser un instrumento idóneo para efectuar redistribuciones de renta. Por ejemplo, Atkinson y Stiglitz (1976) consideraban que el IRP es un instrumento mucho más adecuado para este fin, mientras que en diver-

¹⁶ En las adquisiciones intra-comunitarias (compras desde un país a otro de la UE) se produce inversión del sujeto pasivo, de manera que el IVA pagado por el comprador debe ingresarlo él mismo, no el vendedor. Asimismo, las reglas de localización (lugar donde se produce el hecho imponible) son en ocasiones complejas.

tos trabajos (por ejemplo, Copenhagen Economics, 2007) se argumenta que los tipos reducidos benefician en realidad mucho más en términos absolutos a los hogares de mayor renta, puesto que su consumo absoluto es muy superior. Por otro lado, se señala que la existencia de tipos diferenciados tiene mayores costes de gestión, tanto para las empresas como para la Administración, crea inseguridad jurídica y abre más posibilidades al fraude y a la actividad de los grupos de presión. En realidad, hace tiempo que organismos como la OCDE apoyan la aplicación de un tipo uniforme (Charlet y Owens, 2010). En suma, se indica que por todos estos motivos las metas redistributivas deberían perseguirse mediante herramientas diferentes del IVA, como el impuesto sobre la renta o el gasto social¹⁷.

En este sentido, cabe preguntarse qué grado de regresividad tiene realmente el IVA. Esta cuestión se analizó en un trabajo efectuado para la Comisión Europea en 2011 (Institute for Fiscal Studies, 2011), observándose diferencias significativas por países y, en especial, según se examinara la distribución en términos de renta o de gasto¹⁸. La mayor regresividad, si se analizaba en términos de ingreso, tenía lugar en Grecia, España y Hungría, y algo menos en Italia, Polonia y Reino Unido. Sin embargo, si se analizaba en términos de gasto, los resultados cambiaban de forma notable, observando una cierta progresividad en Bélgica, Alemania, Italia y Polonia y neutralidad en el resto de países analizados.

La siguiente cuestión que surge al respecto es si la progresividad (o menor regresividad) de los diferentes sistemas de IVA obtenida mediante exenciones y tipos reducidos supone un coste aceptable en términos de pérdida de recaudación. De acuerdo a los cálculos del citado estudio, el coste es muy relevante: un tercio de la recaudación potencial por IVA en promedio de los países analizados, con un máximo del 53% en Francia y un mínimo del 8% en Hungría. En otras palabras, si se consiguiera redistribuir este ingreso perdido de forma adecuada, la capacidad redistributiva total del sistema fiscal aumentaría, al efectuarse de manera más focalizada en los hogares de menor ingreso, en lugar de beneficiar a los hogares de ingresos altos (en términos absolutos). No obstante, el resultado final obviamente depende de cuáles sean las medidas que acompañan a una supresión o aumento de los tipos reducidos: dirigidas a aumentar la capacidad redistributiva o simplemente a garantizar una neutralidad recaudatoria.

¹⁷ Existen algunas propuestas y experiencias fuera del ámbito europeo de «personalizar» el IVA, de modo que la cuantía del mismo esté relacionada con la renta o circunstancias personales de los ciudadanos. Por ejemplo, mecanismos de devolución del IVA pagado a determinados colectivos, identificación electrónica para aplicar tipos distintos, etc. Un caso de interés es el de Uruguay, país en el que se introdujo, a través de la Ley 18.910 de 2012 un procedimiento para aliviar a los colectivos con menores rentas de un proceso de generalización de un tipo único en el IVA.

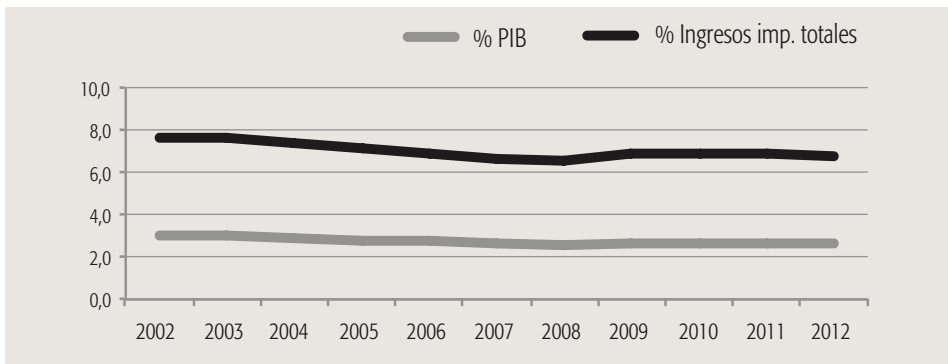
¹⁸ Esto mismo se observa en O'Donoghue *et al.* (2004) o más recientemente en el estudio de la OCDE (2014).

6. OTROS IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO

Además del IVA, los impuestos especiales juegan un papel relevante en la imposición sobre el consumo y en la recaudación tributaria global de los países de la UE. Se trata de una serie de figuras muy condicionadas por las presiones de carácter extrafiscal (ONU, OMS, Kioto, etc.), cuyos objetos imponibles clásicos son el alcohol y sus derivados, el tabaco y los hidrocarburos. Como en el caso del IVA, el criterio seguido en su tributación es el de destino y en la Unión Europea existe una legislación armonizadora que afecta a la fijación de los tipos mínimos y otros elementos de estos impuestos.

Debido a los efectos externos negativos de las actividades objeto de gravamen, se suelen justificar los impuestos especiales como un medio adecuado para aumentar los costes marginales privados y aproximarlos a los costes sociales (impuestos pigouvianos). Sin embargo, la naturaleza contradictoria de los objetivos perseguidos (en la medida en que pudieran corregir externalidades, el objetivo recaudatorio se vería limitado) y la dificultad para conseguir resultados eficaces en el combate a los consumos nocivos, hacen que la aplicación de estos impuestos se combine, en todos los países, con medidas reguladoras que intentan eliminar o limitar intensamente el consumo de los bienes sometidos a tributación, lo que genera obvias repercusiones sobre la recaudación.

Gráfico nº 18. RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN % PIB Y RECAUDACIÓN



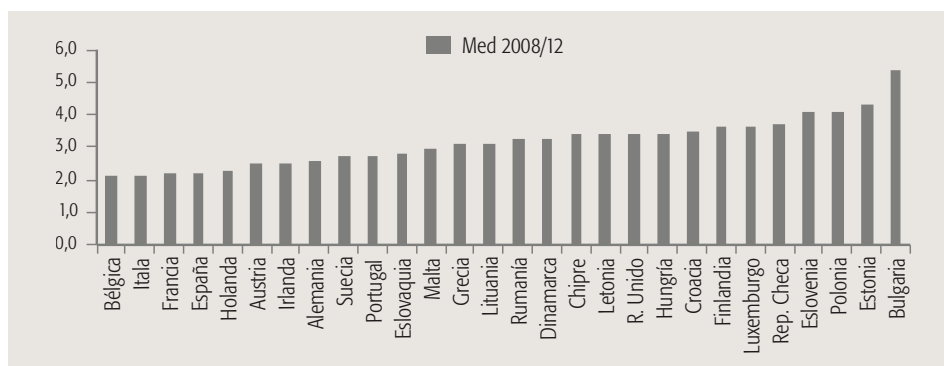
Fuente: Eurostat (2014).

Según los últimos datos disponibles, los impuestos sobre la energía representan como media el 16% del tipo implícito sobre el consumo y alrededor del 50% de la recaudación de impuestos especiales, mientras que los gravámenes que afectan al alcohol y el tabaco equivalen al 8% del tipo implícito sobre el consumo. Se trata de tributos que tienen una especial incidencia en algunos países del este de Europa, especialmente Bulgaria y Estonia, aunque su relevancia es mucho menor en otros países de la región.

En términos de recaudación, como puede verse en el gráfico nº 18, los impuestos especiales se sitúan en el entorno del 3% del PIB como promedio ponderado, con una suave tendencia a la disminución, que se puede ver mejor si empleamos los datos de recaudación respecto al volumen total de ingresos impositivos. Según los datos disponibles, los recursos por impuestos especiales pasan del 7,6% en 2002 al 6,8% en el año 2012.

Una vez más, no obstante, la heterogeneidad es la norma cuando se examina el peso de los impuestos especiales en los países integrantes de la Unión. En general, este tipo de tributos tienen una mayor relevancia en los nuevos EE.MM., alcanzando en algunos de ellos una proporción superior a los cuatro puntos del PIB, valores que doblan a los existentes en otros países de la región situados en el centro y el sur. Estas diferencias pueden deberse al mayor consumo de los bienes sometidos a esta imposición, lo que suele afectar a los países con un menor nivel de desarrollo económico, pero también al tratamiento particular que los diversos sistemas fiscales aplican a la energía que, como se ha dicho, constituye el objeto esencial de tributación dentro de esta categoría de impuestos.

Gráfico nº 19. **RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS ESPECIALES (MEDIA 2008-2012) (% PIB)**

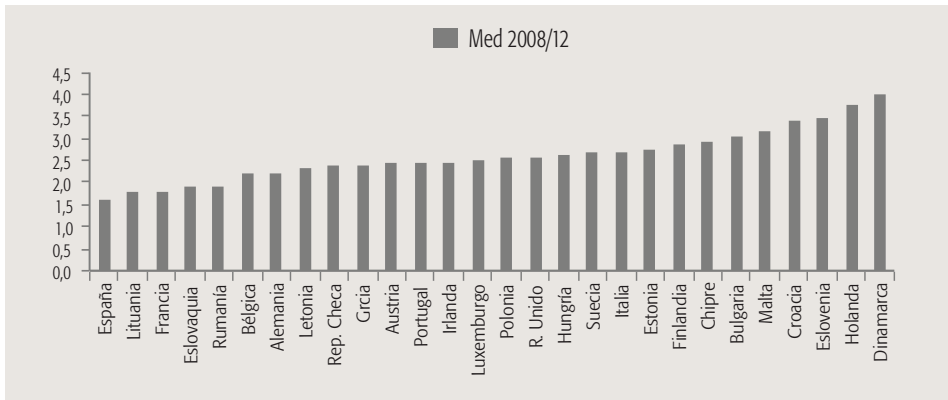


Fuente: Eurostat (2014).

Por otro lado, la comparación entre el período de crisis económica y el inmediato anterior no arroja mucha luz sobre las tendencias y perspectivas de este tipo de tributos. La recaudación parece haber aumentado especialmente entre los nuevos miembros de la Unión, mientras que habría disminuido entre los países del sur de Europa y no muestra un cambio significativo en otros países como Alemania

Una parte significativa de la recaudación por impuestos especiales, la que se relaciona con la energía y los productos energéticos constituye también el componente principal de la imposición medioambiental. El gráfico nº 20 es un claro exponente de la limitación de este tipo de tributos en el seno de la Unión.

Gráfico nº 20. **RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES EN EUROPA (MEDIA 2008-2012) (% PIB)**



Fuente: Eurostat (2014).

A pesar de las expectativas generadas, los tributos medioambientales siguen representando un porcentaje pequeño de la recaudación entre los países europeos. Tampoco parece haberse avanzado mucho en el fortalecimiento de estos gravámenes entre los países de la Unión, a pesar de su defensa desde las instituciones y la propuesta de buscar en este tipo de impuestos una posible sustitución de los tributos que afectan a la renta del trabajo. Incluso recientemente, el FMI ha señalado la buena oportunidad actual, ante la intensa caída de los precios del petróleo para incrementar el peso de los impuestos medioambientales y aprovechar la ventaja del «doble dividendo» que incorporan, al permitir un cierto control y limitación de las externalidades negativas que apareja su consumo y aumentar el margen de maniobra de los gobiernos para rebajar los impuestos sobre el trabajo. No obstante, a pesar del apoyo social y de las recomendaciones técnicas, no parece fácil el aumento de estos tributos y muchos menos que puedan sustituir a corto o medio plazo a los impuestos sobre el trabajo.

7. CONSIDERACIONES FINALES: LA PREOCUPACIÓN POR LA CONVERGENCIA TRIBUTARIA EN LA UE

Desde la aprobación por las instituciones europeas de la Estrategia 2020 en marzo de 2010, con la finalidad de controlar el cumplimiento de los objetivos y coordinar los esfuerzos de los países para su mejor logro, la Comisión Europea decidió crear un mecanismo anual de coordinación de la política económica denominado el Semestre Europeo. A lo largo de los últimos años, a través de este instrumento se plantean los objetivos económicos centrales, así como las medidas de política fiscal que deben aplicarse para facilitar el logro de los objetivos señalados. El análisis y supervisión de los esfuerzos llevados a cabo por los países para adaptarse a las recomendaciones emanadas des-

de la Comisión son una muestra de los esfuerzos para lograr un cierto proceso de convergencia de los sistemas fiscales de los miembros de la Unión.

Las propuestas básicas en el ámbito fiscal se han mantenido a lo largo de los últimos años y se concretan en los siguientes términos (Garnier *et al.* 2014): reorientar los sistemas fiscales para limitar la tributación del trabajo y desplazar la carga a otras bases imponibles; introducir reducciones específicas en los tributos que afectan al trabajo con la finalidad de estimular el empleo; procurar el ensanchamiento de las bases impositivas; aplicar las medidas pertinentes para reducir el sesgo de endeudamiento de las empresas y fortalecer la imposición societaria; estimular el adecuado diseño de los impuestos para promover el crecimiento y la competitividad, especialmente en relación con la tributación de la vivienda, el medio ambiente y la investigación y el desarrollo; y, por último seguir profundizando en las medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

En relación con las propuestas seleccionadas, los responsables de la Comisión ponen de manifiesto que, aunque quedan temas por afrontar en muchos países y los avances son aún limitados, en general se han tomado medidas de reforma en la mayoría de ellos para intentar aminorar la presión fiscal sobre el trabajo, desplazar la carga hacia bases con efectos menos negativos sobre el crecimiento, incentivar las actividades de investigación y desarrollo, minorar el sesgo al endeudamiento, aumentar los impuestos recurrentes sobre la propiedad y fortalecer el cumplimiento fiscal.

Es difícil no coincidir con las prioridades marcadas por la Comisión Europea; no obstante, en una perspectiva más general, y tras la exposición de la información estadística recogida en las páginas anteriores, se podrían resumir las principales características de la situación de la fiscalidad europea actual en los siguientes términos:

1. A pesar de la crisis, la UE muestra los más altos niveles de presión fiscal en el contexto comparado. Aunque se haya producido una cierta disminución en los años de transición al siglo actual, el último período muestra un cierto repunte del indicador de presión fiscal, en parte como consecuencia de la crisis y en parte por las medidas tomadas por varios países para asegurar los procesos de consolidación fiscal. El mantenimiento de los niveles de presión fiscal refleja la necesidad de mantener los servicios básicos del Estado del Bienestar.
2. Sin embargo, subsisten importantes diferencias entre los países de la región, tanto en términos de presión fiscal como de la estructura tributaria de los países. Respecto a la presión fiscal, la distancia entre los indicadores de los países con mayor nivel y los que la tienen menor se eleva a casi 20 puntos y no parece haber signos consolidados de convergencia. En términos de estructura, aunque en todos los países subsiste la división en tres bloques (contribuciones sociales, impuestos indirectos e impuestos directos) el peso de los mismos solo es relativamente equilibrado en algunos países del centro y el sur. En los nuevos países miembros predominan los impuestos indirectos, mientras que los directos lo hacen en los países del norte y los anglosajones.

3. Los datos manejados parecen indicar un cierto desplazamiento de la presión fiscal hacia la imposición indirecta, más particularmente el IVA. La propensión al crecimiento de los impuestos indirectos y su consolidación a lo largo de los últimos años parece una tendencia confirmada, a pesar de las dificultades que se presentan en relación con este tipo de impuestos, como se ha expresado en los puntos anteriores. Los impuestos especiales sobre el consumo parecen mostrar una tendencia a su disminución, lo que parece contradecir las continuas demandas de su transformación en tributos medioambientales. El crecimiento de los impuestos indirectos, por otro lado, en un contexto de recortes de servicios públicos, como el vivido en muchos países a lo largo de los últimos años, puede entrañar un riesgo de adelgazamiento en el próximo futuro del Estado del Bienestar en Europa.
4. Por el contrario, los impuestos directos parecen afrontar serias dificultades para mantener el protagonismo de las décadas anteriores. Particularmente el Impuesto de Sociedades se enfrenta a un cierto riesgo de supervivencia, en gran medida como consecuencia del proceso de globalización y la creciente internacionalización de las empresas para atender mercados cada vez más amplios. Por lo que respecta al IRP, a pesar de sus dificultades y de las reformas emprendidas a lo largo de los últimos años, sigue manteniendo su importancia en la región (9 puntos del PIB), aunque de forma muy desigual entre países. Los impuestos sobre la propiedad, por su parte, mantienen una incidencia modesta, aun cuando desde distintas perspectivas, como la propuesta de fortalecer la tributación recurrente de la propiedad mencionada anteriormente, se proponen como complementos imprescindibles de una imposición a la renta en crisis.
5. Desde la óptica de las bases impositivas, la tributación de la renta del trabajo sigue manteniendo un enorme peso, a pesar de los esfuerzos para rebajarlo. Tanto la imposición sobre la renta, como las cotizaciones sociales afectan sin duda a la oferta y la demanda de trabajo, haciendo cada vez más necesario el traslado de parte de su carga a otras bases, como el capital y el consumo. Conviene no olvidar, sin embargo, que son también los trabajadores los que acaban soportando la mayor parte de la tributación sobre el consumo y buena parte también de la del capital.
6. A pesar de los procesos de armonización llevados a cabo en las décadas anteriores, no parecen haberse dado pasos significativos en los años de recesión en esta dirección y cuestiones de tanta trascendencia como la aprobación de la BICIS, el pleno desarrollo de la Directiva del Ahorro o el fortalecimiento de los recursos de las instituciones a través de instrumentos como el impuesto sobre transacciones financieras, parecen marchar a un ritmo lento. En esa dirección, la fiscalidad europea se entiende más como la expresión del funcionamiento de los sistemas fiscales de los países que integran la Unión y de sus tendencias hacia una eventual convergencia que como una verdadera fiscalidad integrada, lo que no deja de ser un serio hándicap, en un contexto en el que tanto se está avanzando en la unificación monetaria y financiera.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGÚNDEZ, A. (2006): «The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options», Working paper no 9/2006, Taxation Papers, TAXUD.
- ATKINSON, A. B.; PIKETTY, T. y SAEZ, E. (2011): «Top Incomes in the Long Run of History». *Journal of Economic Literature*, 49, nº 1. Pp.3-71.
- ATKINSON, A. B. y STIGLITZ, J. E. (1976): «The Design of Tax Structure: Direct versus Indirect Taxation». *Journal of Public Economics*. 6, pp. 55-75.
- CHARLET, A. y OWENS, J. (2010): «An International Perspective on VAT», *Tax Notes International*, Vol. 59, n. 12, pp. 943-54.
- COPENHAGEN ECONOMICS (2007): «Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union». Taxation Papers, Nº13.
- EUROPEAN COMMISSION (2011): Tax Reforms in EU Member States, 2011 Report.
- (2012): Tax Reforms in EU Member States, 2012 Report.
- (2013): Tax Reforms in EU Member States, 2013 Report.
- (2014): Tax Reforms in EU Member States, 2012 Report.
- EUROSTAT (2014): Taxation Trends in the European Union.
- FMI (2007): *Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges*, IMF Working Paper, WP/07/274 GARNIER, G.; GBURZYNSKA, A.; GYÖRGY, E.; MATHÉ, M.; PRAMMER, D.; RUÀ, S. y SKONIECZNA, A. (2013): «Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News», European Commission, Taxation Paper 39/2013.
- GARNIER, G.; GYÖRGY, M.; HEINEKEN, K. E.; PUGLISI, L.; RUÀ, S.; SKONIECZNA, A. y VAN MIERLO, A. (2014): A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020, European Commission, Taxation Paper 49/2014.
- INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (2011): «A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system». A report for DG TAXUD, European Commission.
- MCLURE, Ch.E., Jr. (2002): «Replacing Separate Entity Accounting and the Arm's Length Principle with Formulary Apportionment», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 56, 586-599.
- (2005): «The European Commission's Proposals for Corporate Tax Harmonization», *CESifo Forum* 1/2005, 32-41.
- MURPHY, R. (2012): Closing the European Tax Gap. Accesible en internet: http://europeansforfinancialreform.org/en/system/files/3842_en_richard_murphy_eu_tax_gap_en_120229.pdf
- O'DONOGHUE, C.; BALDINIB, M. y MANTOVANIC, D. (2004): «Modelling The Redistributive Impact of Indirect Taxes in Europe: An Application of Euromod» EUROMOD Working Paper No. EM7/01.
- OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.
- (2014): The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies, No. 22, OECD Publishing, Paris.
- PIKETTY, T. (2014): *Capital in the Twenty-First Century*. The Belknap Press of Harvard University Press.
- PIOTROWSKA, J. y VANBORREN. W. (2008): «The corporate income tax revenue paradox: Evidence in the EU, European Commission», Taxation Papers, 12-2007.
- RECKON REPORT (2009): Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. En internet: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf
- RUIZ-HUERTA, J.; AGÚNDEZ, A.; GARCIMARTIN, C.; LÓPEZ, J. y RODRÍGUEZ, J. (2011): «Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea», Fundación Alternativas, Documento de Trabajo 62/2011.