

JOSÉ VALLÉS FERRER
Director

OCTAVIO FERNÁNDEZ AMADOR
Investigador

EL PROCESO DE COOPERACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA: FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS

SUMARIO: 1. Introducción. - 2. Estrategias fiscales en un marco de mercado único. - 3. Formulaciones de cooperación fiscal. - 4. La armonización de los impuestos directos: la fiscalidad de las empresas. - 4. a. *Fundamento jurídico*. - 4. b. *La acción comunitaria*. - 4. c. *Justificación económica de la cooperación fiscal*. - 5. Recapitulación. - Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Tras la Unión Aduanera, los estorbos no arancelarios han pasado a un primer plano como obstáculos para la consecución de un verdadero mercado interior europeo que asegure la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales. Pero estos estorbos no sólo impiden este objetivo de la política económica de la Unión Europea, sino que pueden poner en peligro la consecución de otro más amplio: lograr una verdadera unión.

Entre los obstáculos no arancelarios encontramos las barreras fiscales. Éstas pueden generar lo que se ha venido en llamar distorsiones fiscales, que pueden definirse como las modificaciones en las condiciones de competencia y de los resultados del mercado, por causa de las divergencias en los sistemas fiscales¹. Los obstáculos fiscales han sido generalmente divididos para

1 Hemos formulado esta definición simple tomando como base la definición de Ricardo Calle Sáiz citada en Vega Moco-roa, I. 1998; pág.353. Extraemos la cita bibliográfica que Vega Moco-roa realiza: Calle Sáiz, R.: Reflexiones fiscales: la adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico sociales, Instituto de Estudios Sociales, Ministerio de Trabajo, Madrid, 1980.

su tratamiento según tuvieran origen en impuestos indirectos o directos, siendo el planteamiento de la Comunidad muy diferente en lo que respecta a unos y otros impuestos. En cuanto a los primeros, los indirectos, pronto se tomaron diferentes iniciativas para superar los impedimentos al mercado interior; sin embargo, la actividad de la Comunidad en cuanto a los impuestos directos ha sido mucho más lenta y todavía el avance en esta materia es bastante exiguo.

El Impuesto de Sociedades es, entre los impuestos directos, el que parece que avanzará para la reducción de las distorsiones fiscales, tras el reconocimiento por la propia Unión Europea de la no necesidad de armonizar en el terreno de los impuestos sobre la renta de las personas físicas.

En el presente trabajo trataremos de responder a algunos de los interrogantes que han de surgir cuando nos enfrentamos a una política económica que se ha venido mostrando como asunto bastante espinoso para los Estados miembros (y su soberanía nacional) e incluso en el seno de las propias instituciones europeas. ¿Qué tipo de acciones ha planteado la Unión en este tipo de impuestos? ¿Cuál es la situación actual de esta política? ¿Qué carencias puede presentar? O ¿hacia dónde camina la Europa de la ampliación?

Para responder a los interrogantes planteados, en el segundo punto, partiendo de un sencillo modelo de juego estratégico, realizaremos una clasificación de las diferentes estrategias y relaciones que pueden surgir entre los Estados miembros que componen un mercado común. Tras esto, en el tercer epígrafe, presentaremos una relación de las principales formulaciones que puede presentar una política de cooperación fiscal. Estos dos capítulos de nuestro trabajo, de contenido teórico, han de ser un soporte para dilucidar en qué punto se encuentra la política de armonización fiscal de la fiscalidad de las empresas. En el cuarto apartado daremos las líneas generales de la acción comunitaria en lo que toca a la armonización del Impuesto de Sociedades. Grosso modo, trataremos el fundamento jurídico de tal política y las etapas en que se puede dividir su evolución, deteniéndonos en las iniciativas más recientes. Continuaremos esta sección tratando las justificaciones económicas que se han venido dando a la política de aproximación de los Impuestos sobre Sociedades y señalando las principales críticas que pueden realizarse. Finalizaremos el trabajo con una recapitulación de lo expuesto en el trabajo.

2. ESTRATEGIAS FISCALES EN UN MARCO DE MERCADO ÚNICO

Las relaciones fiscales que pueden establecer los diferentes Estados miembros en el seno de la Unión Europea pueden observarse como si de un juego estratégico se tratase, en el marco de la teoría de juegos. A continuación, expondremos el modelo de juego estratégico más sencillo que podríamos observar.²

2 Seguimos para la presentación del modelo de juego a Albi, E.; González-Páramo, J. M.; Zubiri, I. 2000a; pp.181-184.

Suponemos dos regiones o jurisdicciones idénticas en sus rasgos económicos relevantes y con plenas competencias fiscales cada una de ellas. Suponemos además que los impuestos son óptimos y que los costes de desplazamiento para los factores productivos son bajos. De esta forma, cada una de las dos jurisdicciones podrá optar por una de las dos estrategias fiscales que a continuación definimos:

Estrategia competitiva: será aquella estrategia que otorgue un tratamiento fiscal preferencial a ciertos factores productivos, con el fin de alterar el resultado del mercado en favor de quien la aplica.

Estrategia cooperativa: consiste en el establecimiento de la política fiscal con el objetivo de financiar un nivel óptimo de gasto, sin pretender atraer fiscalmente factores residentes en otras jurisdicciones.

En una situación en la que ambas jurisdicciones optasen por estrategias cooperativas, los factores productivos se localizarían por razones de eficiencia económica. Sin embargo, el que una de las regiones fiscales optase por una estrategia competitiva, ofreciéndose como territorio de baja tributación, provocaría unos incentivos fiscales ("artificiales") que atraerían hacia ella parte de los factores productivos, que decidirían su localización por motivos fiscales. Esto hará que la otra jurisdicción, para defender su recaudación, adopte también posiciones competitivas y oferte una tributación ventajosa para contrarrestar la política fiscal competitiva de la otra región.

En este juego, tras optarse por estrategias competitivas en ambas jurisdicciones, se llegaría a lo que se ha venido denominando como una "igualación a la baja" (en inglés, "race to the bottom")³ y tal situación no es más que un equilibrio de Nash, un punto en el que ninguno de los dos jugadores podrá mejorar su posición alterando su comportamiento. En este equilibrio, los factores se localizarán según los criterios de eficiencia económica del mercado; pero la recaudación será inferior a la que se obtenía en la situación inicial en la que las dos regiones mantenían estrategias cooperativas para financiar unos niveles de gasto óptimos. De esta forma, los niveles de gasto serán inferiores al nivel inicial óptimo y la situación de equilibrio descrita se nos revela como inferior.

A partir de este sencillo modelo podemos caracterizar dos tipos de estrategias a seguir por parte de los países que conforman la Unión. La primera, que denominamos estrategia competitiva, se identifica plenamente con la definición de una relación de competencia fiscal que podríamos tildar de desleal. La segunda, que hemos denominado estrategia cooperativa, originaría diferentes formas de relación entre las Haciendas de los Estados miembros, en las que puede aparecer la cooperación fiscal.

3 En la literatura económica sobre el tema suele hablarse de armonización a la baja. Nosotros reservaremos el término armonización para la situación que es producto de los acuerdos entre jurisdicciones.

¿Cuáles son las posibles relaciones fiscales que podríamos diferenciar? A nuestro juicio son las que siguen:

Competencia fiscal desleal (o perniciosa)⁴. La competencia fiscal desleal es aquella situación en la que los Estados miembros otorgan un tratamiento preferencial a ciertos factores que consideran más productivos o convenientes, mediante un trato fiscal ventajoso, ya sean beneficios fiscales, tipos impositivos bajos o políticas de inspección laxas. Con tales ventajas fiscales, el Estado miembro que las lleva a cabo persigue distorsionar las decisiones del mercado y sus resultados, al margen de la financiación que requiera para un nivel óptimo de gasto.

En la Unión Europea, la Comisión concreta nuestra definición cuando habla de competencia fiscal perniciosa como aquella que resulta lesiva “para los intereses de la Comunidad y, más en concreto, para el funcionamiento del mercado único” (COM (97) 564 final; pág. 8).

En lo que nos concierne, podemos dar un ejemplo de la definición: las distorsiones que la competencia fiscal desleal provoca en las decisiones de localización de empresas, que deciden localizarse en un país sólo por motivos fiscales.

Dentro de un marco de estrategia cooperativa encontraríamos los siguientes tipos de relación:

Competencia fiscal leal. En esta situación los diferentes Estados miembros establecen sus políticas fiscales con el objetivo de financiar los niveles de gasto que tienen como óptimos en su jurisdicción, sin perseguir la atracción de factores residentes en otros territorios fiscales.

En esta situación, la competencia entre las jurisdicciones sería más bien pasiva, es decir: vendría por la elección de los demandantes de un sistema fiscal, sin que los oferentes busquen la atracción de la demanda; y en ella no mediaría ningún tipo de acuerdo o alianza entre los gobiernos para la cooperación.

Parece lógico pensar que se originen disfunciones o desigualdades, distorsiones fiscales, entre los sistemas fiscales de los miembros de la Unión, fruto de las diferentes concepciones de Estado que en la práctica se dan, y así podrían producirse efectos en la localización de los factores productivos o en el tráfico de productos. Si esta localización no es excesiva, esta situación podría mantenerse en el tiempo; mas si por causa de las relocalizaciones que se dieran no fuera

4 Es común, en la propia Unión Europea y en los diferentes escritos que sobre el tema se han realizado, tildar a este tipo de competencia desleal como de perniciosa. Pero si en el juego estratégico definido partimos de una situación inicial en la que los impuestos sean demasiado elevados, más que los óptimos, la reducción de la presión fiscal podría mejorar la situación en los Estados miembros (Albi, E.; González-Páramo, J. M.; Zubiri, I. 2000a; pág. 183). Y así se considera que en los años ochenta, esta competencia promovió la reforma de los sistemas fiscales de los países occidentales, disminuyendo los tipos aplicables y aumentando las bases imponibles, es decir: aumentando el grado de neutralidad de los sistemas fiscales (Maldonado García-Verdugo, A. 2001; pág. 8).

posible mantener los niveles de ingresos para afrontar un nivel de gasto óptimo, de esta situación las jurisdicciones, o bien pasarían a una competencia fiscal desleal, o bien buscarían cooperar mediante algún tipo de acuerdo. Por esto afirmar que ésta es una figura más teórica que práctica no resulta descabellado, aunque en lo que toca al impuesto sobre la renta, la Comisión Europea (COM (2001) 260 final; pp. 8-9) ha expuesto su parecer sobre la benevolencia del carácter nacional de esta figura impositiva, dando margen a la competencia fiscal.

Hasta aquí, las dos posibles relaciones que hemos observado se llevan a cabo por la vía o método del mercado, apareciendo los gobiernos como oferentes de un producto, el trato fiscal, y los agentes productivos privados como demandantes de tal producto. De las posibilidades que a continuación presentamos, podemos dar una característica que es común a todas ellas: son fruto de un acuerdo entre los diferentes Estados miembros; es decir, se enmarcan en la vía administrativa o método administrativo.

Coordinación fiscal. Es aquella relación en la que, mediante acuerdos, las diferentes jurisdicciones aproximan sus sistemas fiscales⁵, las legislaciones fiscales, para corregir las distorsiones fiscales en el marco de un mercado único. Tal aproximación ha de verse como cooperación y no llevaría a una alteración de las competencias establecidas, fundamentalmente nacionales (COM (97) 564 final; pág. 3).

De esta forma, la coordinación fiscal quedaría concretada en el establecimiento de un fondo común de principios nacionales en relación con determinados impuestos o aspectos parciales de éstos; originándose los resultados de la coordinación a través de las propias legislaciones fiscales nacionales.

Armonización fiscal. La armonización fiscal suele contemplarse como una relación de aproximación de los sistemas fiscales de las jurisdicciones miembros del área de integración que tiende al establecimiento de un régimen jurídico supranacional, mediante la modificación parcial de los sistemas fiscales nacionales (de las competencias en materia fiscal).

No existe unanimidad sobre si el proceso de armonización fiscal ha de llevar a una unificación de los sistemas fiscales o no. En la literatura sobre la materia que tratamos podemos encontrar diferentes planteamientos para abordar el contenido de un proceso de armonización fiscal (Hitiris, T. y Vallés, J. 1997; pp.116-119). En primer lugar, el planteamiento diferencial, el cual admitiría en su formulación más radical que cada jurisdicción impusiese los tributos y los tipos impositivos más convenientes para la optimización del bienestar en su ámbito de actuación. En segundo lugar, el planteamiento igualitario, que conllevaría en su grado máximo la uniformidad de las figuras tributarias y los tipos impositivos. Como se puede apreciar, en el primero de estos dos planteamientos pesa más una visión nacional del tema fiscal, mientras que en el segundo se otorga más importancia a las pretensiones integradoras.

5 Debemos precisar que la coordinación podrá darse entre los diferentes Estados miembros o entre éstos y las instituciones de la propia Unión Europea.

Pero, ¿qué diferencias existen entonces entre una armonización diferencial y una coordinación fiscal? ¿y entre una armonización igualitaria y la unificación fiscal? Con respecto a la primera pregunta, para observar las diferencias entre una armonización diferencial y una coordinación fiscal, hemos de precisar que, en el caso de una armonización fiscal, la aproximación de las diferentes legislaciones fiscales no se constriñe al establecimiento de un fondo común de principios nacionales en relación a diversas cuestiones, de forma que las soluciones a las posibles distorsiones fiscales provengan de las legislaciones nacionales; sino que se crea un auténtico Derecho supranacional con sus propios principios, objetivos, lógica interna y mecanismos de interpretación (Guervós Maíllo, M^a. A. 2000; pág. 89). La segunda cuestión, trataremos de aclararla tras la definición del concepto de unificación fiscal.

Y ¿cuál ha sido la opción que ha elegido la Unión Europea? En el ámbito comunitario parece haberse optado por una definición de armonización fiscal que no haya de desembocar en unificación fiscal, aclarándose que no es necesaria una armonización generalizada de los sistemas impositivos de los Estados miembros, de forma que se permita un cierto margen para la competencia (COM (2001) 260 final; pág. 8).

Unificación fiscal. La unificación fiscal suele definirse como una unión de los sistemas fiscales que exigiría uniformidad en las figuras impositivas. De esta forma, se suele presentar como una solución a las distorsiones fiscales a muy largo plazo y que exigiría una previa armonización fiscal, que habría de pasar por la cesión de la soberanía de las competencias fiscales, suponiendo la creación de una Administración Supranacional que gestionase no sólo el proceso de unificación, sino también el resultado de ella. Tales exigencias, unidas a las diferencias entre las diversas economías que componen un área de integración, hacen la unificación fiscal poco practicable e incluso, poco efectiva para la solución de las distorsiones fiscales de un mercado único, pues podría originar nuevas distorsiones aún más graves.

Pero si la unificación fiscal se observa como una unión de los sistemas fiscales de los diferentes componentes del área de integración en un único sistema fiscal que contemple competencias e instrumentos descentralizados, como ocurre hoy día en las naciones del territorio europeo, podrían salvarse las deficiencias económicas que presenta la visión más ampliamente aceptada de unificación fiscal; quedando sólo las deficiencias de su viabilidad política como principal punto en contra.

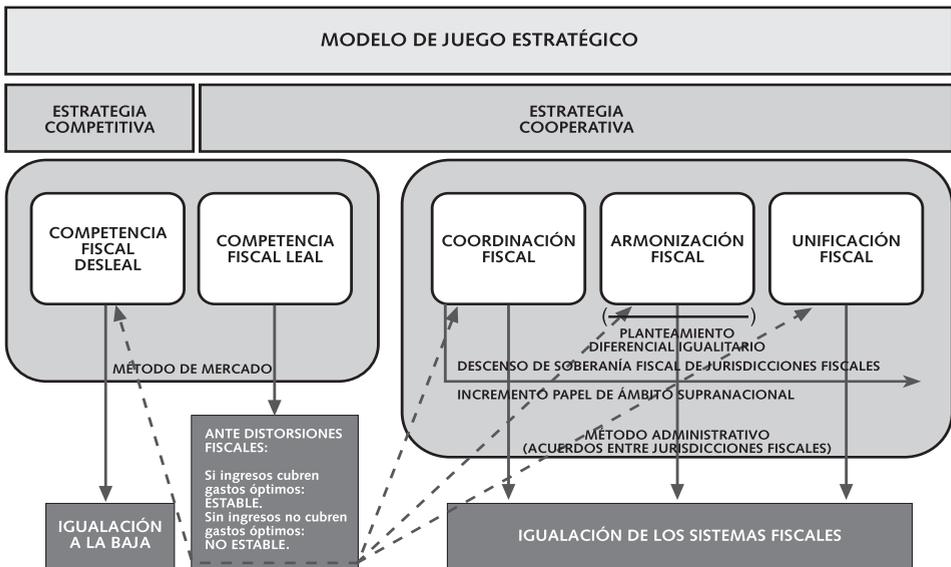
De este modo, la diferencia principal entre una armonización igualitaria y una unificación fiscal es que en la primera los sistemas fiscales nacionales pierden parte de su contenido en favor de la legislación tributaria supranacional, mientras en la segunda se integran como partes del sistema fiscal supranacional.

Hemos de advertir que en esta clasificación, conforme hemos ido avanzando hacia el grado mayor de integración, la unificación fiscal, se va reduciendo el grado de competencia que entre las regiones fiscales se puede dar. Por otra parte, es necesario señalar que los sistemas fiscales contienen numerosas características e instrumentos, pudiendo darse el caso de que exista una situación de competencia fiscal, leal o perniciosa, junto con otra de

armonización fiscal. Este es el caso que podemos observar en la Unión Europea, cuando se da una armonización de las accisas, una armonización parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y competencia leal en los impuestos sobre la renta.

Además, la relación competitiva/cooperativa que pueda establecerse entre diversas jurisdicciones, puede darse en una u otra característica de los sistemas fiscales. Esto es lo que analizaremos en el siguiente epígrafe de nuestro estudio, lo que vendremos a llamar las formulaciones de la cooperación fiscal.

CUADRO N°1
ESTRATEGIAS FISCALES EN UN MARCO DE MERCADO ÚNICO



Fuente: elaboración propia.

3. FORMULACIONES DE COOPERACIÓN FISCAL

La cooperación fiscal⁶ entre jurisdicciones puede establecerse en uno u otro de los caracteres definitorios de sus sistemas fiscales, sin que sea lo normal que se diera un proceso de cooperación en la totalidad de los sistemas fiscales. Esto es lo que denominaremos como formulación de la cooperación fiscal. A continuación daremos una relación de las principales formulaciones que pueden establecerse.

6 Advirtamos que por cooperación fiscal entenderemos normalmente la relación de coordinación, armonización o unificación fiscal. Con todo, las formulaciones a las que nos referimos podrían observarse como una falta de cooperación. Es decir, una jurisdicción puede sostener una política de competencia fiscal, leal o desleal, en alguna de las notas características de su sistema fiscal.

Cooperación en los objetivos de la política fiscal. Habitualmente se entiende que toda política de ingresos públicos tiene un objetivo principal de recaudación de ingresos para hacer frente a los gastos públicos. Este es el objetivo fiscal que todos los sistemas fiscales comparten. De esta forma, una armonización fiscal podrá darse principalmente en los objetivos extrafiscales, parafiscales o de ordenación, que dependen de la política que se establezca en cada región fiscal autónoma.

Como ingrato ejemplo a este respecto, en los últimos años estamos asistiendo a la utilización de los impuestos para fines de política medioambiental y más allá, en diversos Estados miembros de la Unión Europea, se están llevando a cabo Reformas Fiscales Verdes. En este sentido, podríamos afirmar que, en la medida en que sólo una parte de la Comunidad lleva a cabo tal tipo de reforma, podemos estar asistiendo a un nuevo factor de “descoordinación” fiscal. De especial interés, entre los objetivos que el sistema fiscal contenga, puede resultar el de redistribución de la renta.

Cooperación en los instrumentos de la política fiscal. La cooperación puede formularse a través de la modificación de las figuras impositivas o a través de la variación de elementos concretos de tales figuras impositivas.

Esta formulación de la cooperación fiscal parece ser la más abundante, por lo menos la que más literatura económica ha originado. Así en el área de integración que es Europa hemos asistido a la adecuación de los sistemas fiscales al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), tomando tal figura tributaria como base de la imposición indirecta. También en lo que respecta al IVA continúa el debate sobre algunos elementos de este impuesto. En lo que respecta al Impuesto de Sociedades (IS), la Comisión ha mostrado su intención de armonizar las bases imponibles, mas no con carácter general (COM (2001) 582 final).

Aunque excede de la dimensión de este trabajo, por restringirnos a una situación de cooperación en un mercado único, podemos observar una cooperación fiscal en torno a los impuestos a importaciones o exportaciones, es decir a los aranceles. Esto hace que observemos la cooperación fiscal fuera del marco que propusimos en nuestro estudio y que podamos dar otra situación en el contexto europeo: la unificación fiscal, para los impuestos de frontera, para los aranceles.

Cooperación en las características fundamentales de los sistemas fiscales. En concreto, hablamos en estas líneas de cooperación en torno a los grandes agregados definitorios de la política fiscal, de los sistemas fiscales.

La Comunidad Europea fijó una serie de Criterios de Convergencia, que incluían una limitación al déficit y la deuda pública. Tales limitaciones se han mantenido en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC). Volviendo a nuestro modelo, en el que observamos unos niveles de gasto óptimo dados, determinados por cada jurisdicción fiscal; al establecer límites al déficit y la deuda, se estarían dando límites al comportamiento recaudador de los Gobiernos nacionales de la Comunidad. De este modo, podríamos afirmar que se armoniza,

o por lo menos se coordina, la dimensión de la recaudación nacional, de las posibilidades de déficit o de deuda. Con esto que acabamos de exponer, podemos añadir que hemos rebasado los límites de la cooperación fiscal para más bien hablar de cooperación de los ingresos públicos.

Cooperación en la gestión, información e inspección tributarias. El intercambio de información y la asistencia mutua entre Estados miembros en materia de recaudación puede verse como otra de las formulaciones en las que una política de cooperación fiscal puede materializarse. En este sentido han ido diversas directivas y comunicaciones. Como ejemplo, que analizaremos más adelante en nuestro trabajo, podemos citar el Código de Conducta.

Cooperación en las competencias en materia fiscal. Esta fórmula de cooperación debemos advertir que toca un tema bastante importante y que ha suscitado abundantes discursos quizás demasiado influenciados por sentimientos alejados de la cruda racionalidad de la política económica de un proceso de integración.

Definidos los conceptos de coordinación, armonización y unificación; de la forma en que lo hemos hecho en el anterior epígrafe, parece lógico pensar que en los dos últimos el trasvase de competencias desde el ámbito nacional al supranacional es inevitable, ya que se originaría un Derecho comunitario independiente. Se vería alterado el organigrama de competencias e instituciones.

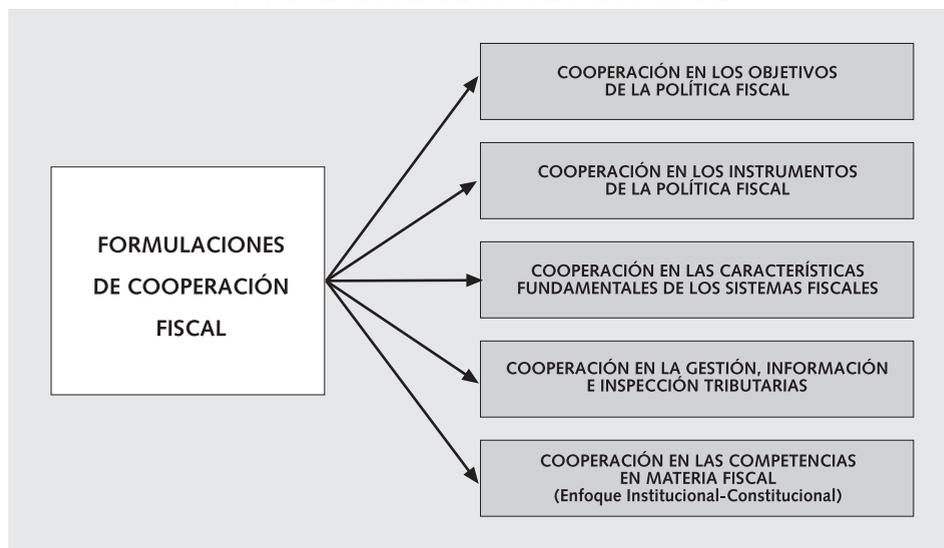
Más allá de estas dos figuras, no es insensato pretender que en un área de integración las competencias fiscales estén mínimamente ordenadas; es decir, que se armonice la descentralización. De lo contrario podría darse el caso de que lo que pudiera ser competencia del ámbito local en algunos Estados miembros, fuera cuestión nacional en otros; o que se pretendiera armonizar en el ámbito supranacional conceptos que residen en el local, con la consiguiente diversidad que pudiera darse. Esto dificultaría la capacidad de coordinar la política económica en el área de integración.

En este punto, añadiremos que la contemplación de esta formulación puede llevarse a cabo mediante la adopción de un enfoque institucional-constitucional de la política de cooperación fiscal; de forma que lo que se pretenda sea la adopción de acuerdos políticos explícitos sobre competencias, instituciones y reglas de decisión asociadas a tales competencias. Este enfoque pretendería romper con la política dentro de la política y afrontar el estudio de las normas y las instituciones, para llegar a un acuerdo sobre la estructura institucional-constitucional que limita el funcionamiento de la política⁷.

Hasta aquí hemos establecido algunas de las principales formulaciones que creemos conveniente destacar, lo cual no descarta otras formulaciones distintas de las aquí mencionadas. Además advertimos que pueden coexistir y de hecho lo hacen complementándose.

7 Sobre este enfoque de la Economía ver Buchanan, J. M. 1993; pp. 47-70.

UADRO 2
FORMULACIONES DE COOPERACIÓN FISCAL



Fuente: elaboración propia.

4. LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS: LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS

En este apartado hacemos un repaso por la política de cooperación fiscal que la Unión Europea ha promovido en materia de fiscalidad de las empresas. Para ello, comenzamos exponiendo el fundamento jurídico de tal política; tras lo cual, pasamos a analizar las distintas etapas por las que ha atravesado, deteniéndonos especialmente en los últimos acontecimientos. Finalmente observaremos cuáles son las principales causas en las que se apoya esta política y cuáles pueden constituir sus principales debilidades.

4.a. Fundamento jurídico

El fundamento jurídico de la política de cooperación fiscal lo encontramos en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Concretamente en la Tercera Parte: Políticas de la Comunidad, Título VI: Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones, Capítulo 2: Disposiciones fiscales.

En tal Capítulo, el artículo 90 (antiguo artículo 95) establece los requisitos para la libre circulación de bienes, mercancías y servicios. Los artículos 91 y 92 (antiguos artículos 96 y 98) ahondan en tales requisitos y remarcan la necesidad de un alto grado de consenso en el seno de la Comunidad en lo que respecta a la fiscalidad.

Por último, debemos detenernos en el artículo 93 (antiguo artículo 99), el cual concede al Consejo las facultades de armonización de las legislaciones fiscales, que han de ser aprobadas por unanimidad.

Este artículo será fundamental para entender la evolución de la acción comunitaria, ya que es en el órgano donde más pueden dejarse sentir las visiones nacionales de la integración europea donde residen las facultades armonizadoras; teniendo que ser aprobadas por unanimidad, lo que convierte en más importantes todavía esos puntos de vista nacionales a la hora de evolucionar hacia una aproximación fiscal. Con esto, una política de cooperación tendría muchas menos probabilidades de llevarse a cabo que una política de competencia fiscal. Se otorgaba al método del mercado la resolución de las posibles distorsiones fiscales. En favor de la unanimidad, hemos de decir que es el procedimiento de decisión que asegura una postura sin fricciones de cara al futuro. Pero, ¿sería viable mantenerlo ante una ampliación como la que esperamos los ciudadanos europeos?

De este modo, a raíz de este artículo 93 encontramos una serie de obstáculos a la aproximación de los sistemas tributarios:

Al residir en el Consejo esta facultad de decisión por unanimidad, las reacciones a una pérdida de soberanía por parte de los Estados miembros pueden ser el primer obstáculo a salvar.

Por otra parte, las diferentes concepciones sobre el papel del sistema tributario en el esquema de la política económica que se observan en los Estados miembros pueden ser otro impedimento.

4.b. La acción comunitaria

Aunque los progresos de la política económica de cooperación fiscal en el territorio comunitario han sido bastante escasos en lo que respecta a los impuestos directos, no lo ha sido tanto la literatura que ha suscitado en las instituciones comunitarias. Numerosas propuestas de la Comisión, así como diversos informes de expertos han jalonado la historia de la cooperación en los impuestos directos. En este apartado haremos un repaso a tales iniciativas, deteniéndonos especialmente en la última propuesta comunitaria.

Podemos distinguir varias etapas en el proceso de cooperación en materia de fiscalidad de las empresas⁸.

Primera etapa: desde los primeros años del proceso integrador hasta 1988

En esta fase, el primer hito que encontramos será el Informe Neumark (1962), que recomendaba una armonización progresiva en pos de una tributación neutral respecto de la libre competencia del mercado.

⁸ Para la exposición de las tres primeras etapas, de las cuatro en que hemos dividido el proceso de cooperación, hemos seguido el valioso trabajo realizado por Rubio Guerrero, J. J. y Barruso Castillo, B. 2002.

En 1969 la Comisión propició dos Propuestas de Directiva, sobre el régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales residentes en distintos Estados miembros y sobre operaciones de reestructuración empresarial en el seno de la CEE. Tales Propuestas se han visto paralizadas hasta 1990, cuando fueron aprobadas.

El Informe Werner, en 1970, iría a poner en liza la posibilidad de converger tanto en base imponible, como en tipos impositivos en el Impuesto de Sociedades. El Informe Van Den Tempel afrontaría el problema de la doble imposición internacional de los beneficios societarios. En 1975 la Comisión presentó una Propuesta de Directiva sobre la armonización del Impuesto de Sociedades y de los regímenes de retención en la fuente de los dividendos, que no fructificaría, siendo retirada en 1990.

En 1980, el Informe Burke planteó de nuevo la necesidad de una aproximación en lo que respecta a la normativa sobre determinación de la base imponible y los tipos impositivos del Impuesto de Sociedades.

En 1984, ve la luz una Propuesta de Directiva sobre armonización del régimen fiscal de compensación de pérdidas, que observaba la posibilidad de compensación con los beneficios de ejercicios posteriores y de los dos años anteriores, mediante devolución por parte de la Administración. Un año después, el Libro Blanco para la realización del Mercado Interior dio relevancia a los obstáculos fiscales para la cooperación empresarial en el territorio comunitario.

En 1988, nace otra Propuesta de Directiva que planteaba la armonización de la base imponible del Impuesto de Sociedades, la cual no llegaría a más.

Como vemos, en esta etapa los logros reales serán casi por completo nulos. Encontramos dos líneas importantes en materia de cooperación, complementándose las pretensiones de armonización de los conceptos más importantes del Impuesto de Sociedades y los intentos de avance en aspectos más concretos determinantes de la competitividad empresarial. Todavía no existe un mercado único para el capital, lo que explica, aunque tan sólo en parte, el corto avance que se dio. Quizás haya que basar más esta situación de estancamiento en la postura de algunos Estados miembros, reacios a una armonización profunda de la figura impositiva.

Segunda etapa: desde la Directiva 88/361/CEE origen de la libre circulación de capitales en la CEE hasta 1997

Con la instauración de la libre circulación de capitales (Directiva 88/361/CEE), comienzan las preocupaciones en torno a los efectos sobre la localización del ahorro de las divergencias fiscales existentes entre los Estados miembros. Así nacen en 1989 dos Propuestas de Directiva, sobre retenciones mínimas en origen sobre los intereses y sobre ampliación de las obligaciones de información y asistencia mutua entre las Administraciones fiscales de los Estados miembros. Éstas no serían aprobadas.

En 1990 se aprobarían dos Directivas: sobre el régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales residentes en diversos Estados miembros y sobre facciones, escisiones, aportaciones de ramas y canje de valores en el seno de la CEE. También vería la luz el Convenio de Arbitraje, para evitar la doble imposición. Este mismo año se plantearían dos nuevas Propuestas de Directiva: sobre posibilidad de compensación de pérdidas de filiales y establecimientos permanentes para sociedades europeas y sobre eliminación de retenciones en origen sobre pagos de intereses y cánones entre empresas matrices y filiales residentes en diferentes Estados miembros.

Como balance de esta segunda etapa, podemos decir que los intentos de cooperación se centran menos en una armonización algo más global del Impuesto de Sociedades. Las Propuestas que la Comisión presentó fueron más encaminadas a los aspectos concretos determinantes de la competitividad de las empresas, en concreto de las que operan en el nivel europeo, adecuándose al nuevo marco de mercado único. Con todo, la falta de unanimidad en cuanto a una armonización en lo que respecta a la fiscalidad de las empresas, impidió casi todos los intentos de adecuarse al entorno de mercado único.

A tenor de lo expuesto, podemos decir que en esta fase comienzan a tomar cuerpo las notas más características del proceso integrador:

- Por un lado, la falta de concordancia entre las pretensiones de las instituciones comunitarias y las posturas nacionales; con el requisito de la unanimidad de por medio.
- Por otro, la preponderancia de los avances puntuales en torno a aspectos (obstáculos) concretos determinantes de la competitividad de las empresas transnacionales sobre los progresos en lo que respecta a una armonización del Impuesto de Sociedades.

Sin embargo, en 1992 la Comisión creó un Comité de expertos para dilucidar si era o no necesaria una aproximación decidida en materia de fiscalidad de las empresas. Este Comité originó el Informe Ruding que apostaba ya por una armonización activa y decidida del Impuesto de Sociedades desde las instituciones comunitarias y proponía medidas concretas para eliminar la doble imposición internacional y armonizar la estructura del impuesto, tanto por la base imponible, como por los tipos impositivos. Como podremos apreciar más adelante, este informe constituirá un pilar básico para las nuevas líneas que hoy pretenden las instituciones comunitarias.

Por otra parte, en 1994 se realizan varias recomendaciones no vinculantes sobre el régimen fiscal aplicable a pequeñas y medianas empresas: sobre gravamen de los beneficios reinvertidos y sobre tratamiento fiscal de la transmisión de la empresa.

Con esto podemos argüir que nos encontramos ante una etapa de coordinación fiscal con un amplio margen para la competencia fiscal, en la que existe una marcada confianza para la resolución de las distorsiones fiscales. Tal coordinación se establece en elementos muy concretos de la figura impositiva en cuestión (el Impuesto de Sociedades) y en torno a la competitividad de las empresas que operan en el nivel europeo. Además, aparecen reticencias

respecto al refuerzo de una formulación de cooperación en intercambio de información y asistencia mutua de las Administraciones fiscales de los Estados miembros.

Tercera etapa: desde la aparición del Paquete Fiscal hasta 2001

Esta tercera etapa que ahora nos ocupa comienza en 1997, cuando aparece el denominado Paquete Monti (COM (97) 564 final), y se puede decir que constituye un cambio en las pretensiones de la Comunidad; pues constituye el principio de un enfoque más global de la política fiscal.

Este cambio de enfoque comenzó en el Consejo ECOFIN en Verona, en abril de 1996, cuando se pone de relieve la necesidad de una actuación coordinada en el plano europeo para:

- Reducir las distorsiones en el mercado único.
- Impedir las importantes pérdidas de ingresos fiscales causadas por la competencia fiscal perniciosa.
- Impulsar el desarrollo de estructuras fiscales más favorables a la creación de empleo, en particular anulando la tendencia de los últimos años de, ante la imposibilidad de gravar los factores más móviles, aumentar la presión fiscal que soporta el factor trabajo.

Por ello se creó un Grupo de Alto Nivel, presidido por el Comisario de Fiscalidad Mario Monti, para el análisis de la situación y éste preparó un acuerdo sobre las medidas perjudiciales que existían en el plano comunitario y sobre mejoras en cuanto a colaboración entre las Administraciones tributarias nacionales para luchar contra el fraude fiscal: el Paquete Fiscal (COM (97) 564 final), formado por:

- El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.
- La Propuesta de Directiva sobre la fiscalidad del ahorro.
- La Propuesta de Directiva sobre el pago de intereses y cánones entre empresas asociadas situadas en distintos Estados miembros.

La Directiva sobre la fiscalidad del ahorro ha sido una materia en la que los miembros de la Unión han mostrado bastante interés. Aún con esto, la Comisión, en su Propuesta de Directiva de 1998, buscó una solución mínima, pues eran evidentes las diferencias a la hora de llegar a un acuerdo. La Directiva se aplicaría únicamente a los intereses recibidos en un Estado miembro por un sujeto no residente en ese Estado.

En el modelo previsto, se daba opción a los Estados miembros de aplicar una retención en origen del 20%, evitándose la doble imposición internacional aplicando el método de

imputación ordinaria del Estado de residencia; o intercambiar información con la Administración Tributaria del país de residencia del perceptor de los intereses, de forma automática y en un plazo de tiempo determinado. La retención en origen no sería aplicada si quien recibe los intereses presenta al pagador de éstos un certificado de la Administración Tributaria de su país de residencia donde conste que ha sido informada de la existencia de tales intereses.

Tras diversas objeciones por parte de algunos Estados miembros, el Consejo ECOFIN de noviembre de 2000 detalló el contenido de la Propuesta de Directiva sobre fiscalidad del ahorro, inclinándose por el intercambio de información frente a la retención en origen⁹, siendo tal intercambio de información automático, sin que requiera reciprocidad. En 2001, la Comisión presentó una nueva Propuesta de Directiva que recogía los nuevos planteamientos.

La Propuesta de Directiva aplicable al pago de intereses y cánones entre empresas asociadas situadas en distintos Estados miembros propone la exención de la retención en origen para dichas operaciones, contemplando períodos transitorios para Grecia, Portugal y España; a este último, sólo en lo que se refiere a cánones. El contenido de esta Directiva, según el Consejo ECOFIN, debe ser concretado.

El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas establece, sin perjuicio de la aplicación de la legislación comunitaria, las medidas fiscales potencialmente perniciosas y constituye un marco general para la aplicación por parte de los Estados miembros de los principios de una competencia fiscal leal.

Con este Código se reconocen los efectos distorsionadores de la competencia fiscal desleal y se propone un marco para una competencia leal limitada: una coordinación fiscal.¹⁰ De hecho, tal Código parte del respeto al principio de subsidiariedad y no pretende afectar a las competencias de los Estados miembros y de la Comisión. Así, implica un compromiso por parte de las naciones para eliminar las medidas que se consideren perjudiciales; es decir, que los Estados miembros se comprometen a no adoptar nuevas medidas fiscales que pudieran ser lesivas para los intereses de la Comunidad, en concreto, para el mercado único.

Además, contiene también una preocupación especial por el funcionamiento de las empresas financieras y de servicios que operan en el plano internacional.

Pero, ¿sobre qué medidas se centra? El Código de Conducta se refiere a aquellas medidas sobre fiscalidad de las empresas, ya sean disposiciones legislativas, reglamentos o prácticas administrativas; que puedan influir en la localización de las actividades empresariales, incluyendo todas las actividades desarrolladas dentro de un grupo de empresas, en la

9 Aunque a Bélgica, Luxemburgo y Austria se le permite que apliquen transitoriamente una retención liberatoria en origen del 15% durante los tres primeros años, hasta 2005, y del 20% hasta 2009.

10 Aunque las instituciones comunitarias hablan de competencia fiscal leal, según las categorías que hemos definido en nuestro trabajo, debemos hablar de coordinación fiscal.

Comunidad. Pretende afectar también a los regímenes especiales aplicables a los trabajadores con efecto en la radicación de tales actividades empresariales.

De esta forma se consideran medidas fiscales potencialmente perniciosas aquellas que implican un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior (incluido el tipo cero) al nivel general aplicado en el Estado miembro considerado. Tales prácticas pueden ser llevadas a cabo mediante tipos impositivos nominales, bases fiscales u otros medios. Para determinar si una medida concreta ha de considerarse perjudicial, tenemos los siguientes criterios:

1. Que las ventajas especiales se otorguen sólo a no residentes en el Estado miembro considerado, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes.
2. Que las ventajas queden aisladas de la economía nacional del Estado miembro, no afectando a la base fiscal nacional.
3. Que se otorguen las ventajas sin que exista actividad económica real.
4. Que la base para determinar los beneficios de los grupos de empresas multinacionales no se ajuste a la normativa internacional o de la OCDE.
5. Que las medidas fiscales carezcan de transparencia; en concreto, cuando las ventajas se otorguen a través de una flexibilización de las normas legales, desde el plano administrativo y sin transparencia.

Los Estados miembros se comprometieron a enviar a la Comisión un listado de medidas que consideraban debían incluirse en dicha lista y fueron convocados para comunicar las medidas de otros miembros que estimaban debían analizarse. El Informe Primarolo, presentado al Consejo ECOFIN de noviembre de 1999, recogería tales medidas, dándose de plazo hasta 31 de Diciembre de 2002 para que fueran eliminadas las finalmente calificadas como perjudiciales.

Como resumen a esta etapa, podemos decir que a la vez que se continúa operando en aspectos muy concretos que determinan la competitividad de las empresas transnacionales y que atañen al factor capital; las instituciones europeas han propiciado un paso decisivo en la aproximación de los sistemas fiscales en cuanto a fiscalidad de las empresas. Este paso importante consiste en el reconocimiento de las posibles consecuencias negativas de una competencia fiscal desleal en el entorno europeo y la propuesta de iniciar una relación clara de coordinación fiscal. No podemos hablar de armonización fiscal al referirnos a estas medidas, ya que desde las propias instituciones europeas se deja claro que no se pretenden alterar las competencias nacionales en materia de fiscalidad, sino operar a través de las legislaciones internas de los Estados miembros.

Además, la coordinación se formula a través de la prohibición de ciertas prácticas que se consideran perjudiciales: a través de la prohibición del uso de ciertos instrumentos fiscales (ventajas fiscales). Pero también se pretende profundizar en una coordinación a través del intercambio de información.

Con todo, debemos advertir que la puesta en marcha del Paquete Fiscal, que habrá de aprobarse en su conjunto, se ha supeditado a una seria traba, pues se ha condicionado a la adopción de sus contenidos por terceros países (Suiza, Mónaco, Liechtenstein, Andorra, San

Marino,...) y por territorios asociados y dependientes de los Estados miembros para evitar una salida masiva de capitales de la Unión hacia otros mercados internacionales.

Cuarta etapa: desde 2001 hasta hoy

En el Consejo ECOFIN de julio de 2001, se acordó un programa de trabajo que habría de acabar a finales de 2002, cuando se aprobase el Paquete Fiscal.

Por otra parte, la Comisión realizó, ese mismo año, una Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social: "Política fiscal en la Unión Europea – Prioridades para los próximos años" (COM (2001) 260 final) que resulta una muestra clara del nuevo enfoque más global en materia de fiscalidad y que realiza un repaso a la situación de esta materia en la Unión Europea.

Con respecto a los objetivos generales de la política fiscal, plantea, a tenor del Consejo ECOFIN de abril de 1996, los tres grandes ejes:

La estabilización de los ingresos tributarios de los Estados miembros, haciendo referencia a los logros obtenidos en los criterios del déficit y de la deuda.¹¹

El correcto funcionamiento del mercado interior y la competitividad de las empresas, especialmente las que operan en el nivel internacional. En este eje, se contempla la necesidad de adecuar la política fiscal a la inminente ampliación que se prepara.

El objetivo de reforzar las políticas de la Unión; en concreto, el fomento del empleo y la modernización del modelo social europeo; aunque también el incremento de la investigación, el desarrollo y la innovación (I+D+i) y la relación con el medio ambiente.

Además se propone hacer frente a la erosión de bases imponibles nacionales, en lo que respecta a la imposición directa, y plantea la posibilidad de luchar contra la competencia perniciosa de una manera más activa (contra los países que no cooperen) y progresar en la eliminación de la doble imposición internacional, así como progresar en la fiscalidad del comercio electrónico.

Estos objetivos que la Comisión expone, pueden parecernos una novedad, sin embargo, aparecen ya en otras propuestas. Además, no debemos olvidar que las competencias en materia fiscal continúan residiendo en los Gobiernos nacionales, por lo que, para hablar de una verdadera aproximación en los objetivos de la política fiscal en la Unión, tendríamos que hacer el ejercicio de revisar qué objetivos se persiguen realmente a través de las prácticas fiscales, en concreto, en lo que atañe a la fiscalidad de las empresas.

11 No hemos hecho hincapié, en esta relación de etapas, en las restricciones del déficit y la deuda, pues es conocida la evolución de éstas, aunque quede claro que condicionan los sistemas fiscales y la política de cooperación fiscal.

Con todo, esta comunicación contiene ideas interesantes que pueden propiciar avances; mas provienen de los mecanismos para lograr los objetivos antes mencionados. ¿Qué mecanismos son?

Ante la reciente evolución de la ampliación-profundización del proceso integrador en Europa y la necesidad de adaptar la legislación, la Comisión ha mostrado su idea de que los procedimientos de directiva y reglamento, seguros desde el punto de vista jurídico, resultan desalentadores por el lento ritmo que imprimen al proceso de aproximación de las legislaciones fiscales, en general, y de la fiscalidad de las empresas, en particular. De esta forma, se piensa que es indispensable transgredir el requisito de la unanimidad; ya que, en un contexto de rápidos avances económicos y de inminente ampliación del mercado común, puede estancar la consecución real del mercado interior, al reducir las probabilidades de adoptar una decisión para hacer frente a las distorsiones fiscales que existen, así como las que puedan crearse.

Al margen del tema de la unanimidad, la Comisión pretende hacer un uso mayor de las facultades de ejecución conferidas por el Consejo, a tenor de lo que prevén los Tratados; y hacer un mayor uso de los procedimientos de infracción. También expone la pretensión de profundizar en los enfoques de legislación blanda o no legislativos, como el Código de Conducta, las recomendaciones, directrices o notas interpretativas; con una mayor participación del Parlamento en ellos.

Con respecto a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en el ámbito de los impuestos directos, la Comisión ha advertido que no es posible dejar que ésta sea la base para el progreso de la política de cooperación fiscal.

Por último, la Comisión ha expuesto la posibilidad de usar la Cooperación Reforzada entre subgrupos de Estados miembros que compartan una misma posición. Esta posibilidad fue introducida por el Tratado de Niza, el cual ya dejó claro que no debía significar el desconocimiento del mercado interior ni de las condiciones de la competencia. Con este instrumento de decisión, la Comisión ha dejado claro que se pretende crear unos beneficios para los países cooperantes que empujen al resto a involucrarse en la cooperación.

En resumen, en esta Comunicación la Comisión ha mostrado su apuesta por avanzar en materia fiscal, en concreto, en la fiscalidad de las empresas. Esta apuesta, contiene nuevas fórmulas que ahora se permiten en virtud de lo dispuesto en los Tratados, como la Cooperación Reforzada. Mas una cooperación que no incluya a todos los miembros puede no ser factible si no prospera la línea de evitar las prácticas de competencia desleal. Por otro lado, esta cooperación no ha de impedir el mercado común.

A continuación, entramos en la última gran apuesta de la Comisión: la Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social: "hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria" (COM (2001) 582 final).

En esta comunicación, así como en el estudio que la acompaña, se han analizado las consecuencias de las diferencias en el nivel efectivo de los Impuestos de Sociedades en los Estados miembros sobre la localización de la actividad económica y de la inversión, pero también cómo obstaculizan las disposiciones fiscales la actividad económica transfronteriza. De este modo, se pretende dilucidar un plan de acción para adaptar los Impuestos de Sociedades al nuevo marco económico y lograr un mercado único más eficaz y mejorar la competitividad empresarial.

Advirtiendo el limitado alcance que ha tenido el Informe Ruding, en la primera parte de esta comunicación se plantea la evolución del marco económico global desde comienzos de los noventa, caracterizada por:

- Numerosas fusiones y adquisiciones internacionales.
- Aparición del comercio electrónico e incremento de la movilidad de los factores económicos.
- Mayor integración económica en el mercado interior y en la Unión Económica y Monetaria.
- Consideración de un mercado interior comunitario por parte de las grandes empresas de la Unión Europea, que reorganizan y centralizan sus actividades a escala comunitaria.
- Mayor atención a las preocupaciones de los contribuyentes, con rentas más móviles.
- Nueva perspectiva, más real, de la eliminación de regímenes fiscales preferenciales nocivos en el mercado interior; por causa del Código de Conducta en la fiscalidad de las empresas.
- Perspectiva de que estos cambios se aceleren tras la ampliación.

Partiendo de estas consideraciones, la importancia de las características de los sistemas de tributación de las empresas se ve reforzada, en la medida en que los países del mercado común compiten fiscalmente. A tenor de lo que expone la comunicación, la fiscalidad de las empresas en la Unión ha de contribuir a la competitividad internacional de las empresas europeas y no perjudicar la actividad económica transfronteriza, ser lo más neutral posible de cara a las decisiones de los agentes económicos, no estorbar un cierto grado de competencia fiscal leal, por causa de prácticas de competencia fiscal perniciosas; y ayudar a la consecución de otros objetivos de la Comunidad.

A continuación se presentan las principales conclusiones a las que ha llegado el estudio realizado para esta comunicación. En primer lugar, se tratan las repercusiones de las diferencias en los niveles efectivos de Impuestos de Sociedades sobre los incentivos a la inversión en el marco del mercado interior común y, en segundo lugar, los principales obstáculos fiscales a las actividades económicas transfronterizas en el mismo entorno.

Con respecto al primer análisis, el estudio muestra una correlación entre la tributación y las decisiones sobre la localización de la inversión, mas deja claro que éste es únicamente uno de los factores que determinan las decisiones de inversión y de financiación.

Según los resultados, existe una amplia variación en la presión fiscal efectiva a la que se enfrentan los inversores residentes en los diferentes Estados miembros y en el modo en que cada país trata las inversiones realizadas en o desde otros países. En todos los Estados miembros se favorece la inversión en bienes intangibles y maquinaria, siendo el endeudamiento la forma de financiación más eficiente desde el punto de vista fiscal. Los diferenciales de tipos efectivos pueden implicar incentivos para la localización de las inversiones y limitar la competitividad de las empresas europeas; si bien se justifica parte de esta dispersión en la posibilidad de corregir posibles fallos del mercado y en los objetivos que se asignan a los sistemas fiscales en los diferentes Estados de la Comunidad.

El tipo impositivo efectivo del Impuesto sobre Sociedades es la variable principal que se usa para el análisis. Los diferenciales en esta variable se pueden explicar en gran parte por las variaciones en los tipos nominales de los impuestos (tipos impositivos legales, recargos e impuestos locales). Además, se realizan simulaciones sobre la repercusión de una armonización y se deduce que:

- La introducción de un tipo impositivo común en la Unión disminuiría la dispersión de los tipos efectivos en todos los Estados miembros.
- La introducción de una base imponible común o un sistema de definición de la base imponible del país de origen aplicado a los beneficios de las multinacionales en toda la Unión Europea parece que incrementaría la dispersión de los tipos efectivos, de mantenerse constantes los tipos nominales globales; aunque es posible que al establecer esta medida un grado de transparencia mayor, los tipos legales converjan, reduciéndose la dispersión de los tipos efectivos.

Con todo, el propio estudio advierte que no se han tenido en cuenta los efectos dinámicos de tales medidas ni las posibles reacciones que pudieran originarse, sino sólo los efectos estáticos.

Con respecto al segundo punto del estudio: los obstáculos fiscales que dificultan las actividades económicas transfronterizas en el mercado común y que limitan la competitividad internacional de las empresas europeas; en él se analizan con detalle las cuestiones clave y los principales obstáculos. En concreto, se destacan los que siguen:

- Los problemas en el tratamiento fiscal de la determinación de los precios de transferencia intragrupos, que implican elevados costes de cumplimiento y doble imposición potencial.
- Los flujos transfronterizos de ingresos entre empresas asociadas, a menudo sujetos a un impuesto adicional. En este punto se observa a la Directiva sobre sociedades matrices y filiales (90/435) como limitada en su ámbito de aplicación y se aprecia que su aplicación por parte de los Estados miembros ha resultado diferente, lo que lesiona su eficacia.
- Las limitaciones a la compensación transfronteriza de pérdidas, que pueden ser causa de doble imposición económica.

- Las cargas fiscales que se originan en las operaciones de reestructuración transfronterizas, donde la Directiva de fusiones (90/434) ha mostrado un alcance limitado y una aplicación desigual en los diferentes Estados miembros.
- Conflictos entre derechos impositivos y problemas concretos que presentan los Convenios de Doble Imposición en el seno de la Unión Europea, posibles causantes de doble imposición.
- Tendencia a favorecer la inversión nacional que existe en algunos sistemas impositivos.
- La paradoja de que empresas que funcionan en un mercado único europeo, se vean obligadas a respetar hasta quince legislaciones diferentes; lo que implica mayores costes de cumplimiento y barreras a la actividad económica transnacional.

Tras el análisis, la Comunicación presenta las soluciones para eliminar las distorsiones fiscales existentes. Las vías para la resolución que se muestran son dos:

Por un lado, medidas específicas que abordan problemas concretos y más urgentes (a corto y medio plazo), que constituyan los primeros pasos para un sistema general y que se basan en la mejora de la normativa actual y en su aplicación, en la denominada legislación blanda y en la colaboración de los Estados miembros. Por otro lado, se propone una solución general a largo plazo, que también parte del consenso, la cual consiste en la adopción de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades para las actividades a escala comunitaria.

Con respecto a las medidas específicas, podemos dar las líneas generales que ofrece la Comunicación:

- Desarrollo de unas directrices sobre el impacto de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que faciliten el cumplimiento de los Tratados y sean útiles para los Estados miembros, las empresas y los tribunales nacionales.
- Ampliación y mejora de las Directivas existentes en materia de impuestos directos, sobre sociedades matrices y filiales y sobre fusiones; de forma que abarquen más impuestos, transacciones y empresas, incluyendo a las que queden sujetas al Estatuto de la Sociedad Europea (Societas Europaeae – SE). Esto incluye la publicación de unas directrices sobre los problemas de aplicación que han surgido, especialmente en lo que se refiere a evasión fiscal.
- Realización de una solución en materia de compensación transfronteriza de pérdidas, partiendo de la retirada de la Propuesta de Directiva vigente (COM (90) 595). En este sentido, se fomentarán los acuerdos previos sobre fijación de precios, así como la coordinación entre Estados miembros y entre éstos y las empresas, inspirándose en las propuestas de la OCDE. Además, se prestará especial atención a los problemas de doble imposición.
- Mejora del Convenio de Arbitraje, que lo convierta en un instrumento válido de la legislación comunitaria.
- Resolución de los problemas que presentan los convenios de doble imposición, facilitando una mayor coordinación con terceros países en esta política y elaborando un Convenio modelo inspirado en el de la OCDE.

- Atención especial a las pequeñas y medianas empresas que operan en el plano internacional, para que se beneficien también de los acuerdos.

Con respecto a la solución global que resuelva los problemas derivados de la existencia de quince sistemas fiscales, la Comisión propone en esta comunicación la solución de una base imponible consolidada del Impuesto de Sociedades para las actividades empresariales a escala comunitaria. Esta solución ha de afrontar los grandes retos de la tributación de las empresas en la Unión Europea, que por lo que entiende la Comisión, son: reducir los costes de cumplimiento, simplificar muchas de las operaciones internacionales de reestructuración, evitar la doble imposición, eliminar los problemas de fijación de precios de transferencia, permitir la compensación y consolidación global de los beneficios y pérdidas a escala comunitaria, anular las situaciones discriminatorias que todavía persisten, acabar con las facilidades a la evasión fiscal y así mejorar el rendimiento de los sistemas fiscales.

En este punto, ¿cuál es la estrategia que se ha de seguir para abordar la solución global? La Comisión ha expuesto que, junto con la aplicación de una base imponible consolidada, ha de establecerse un sistema de reparto, dejando como competencia de los Estados miembros la responsabilidad de fijar los tipos nominales del impuesto, los cuales se han mostrado en el estudio como el elemento más importante entre los determinantes de los ingresos públicos. Junto con esta concesión a la soberanía nacional de los Estados miembros, la Comisión contempla la posibilidad de usar la Cooperación Reforzada para facilitar los progresos y muestra los posibles beneficios para las diferentes Administraciones fiscales nacionales en lo que atañe a evasión y fraude fiscal para propiciar el entendimiento.¹²

Por otro lado, la Comisión confía en que las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) sirvan de apoyo a la iniciativa de una base imponible común y expone que el Estatuto de la Sociedad Europea puede verse muy limitado de no acompañarse de medidas fiscales favorables a la Sociedad Europea.¹³

La Unión Europea ha planteado diversas posibilidades técnicas para llegar a la solución de una base imponible consolidada para las actividades a escala comunitaria. Estas son:¹⁴

- Imposición según el Estado de Origen.
- Base Imponible Común (Consolidada).
- Impuesto Europeo sobre la Renta de Sociedades.
- Base Imponible Única Armonizada en la Unión Europea.

12 Con respecto a la Cooperación Reforzada, en la propia Comunicación se plantean serias dudas sobre su conveniencia por la posibilidad de que se formase más de un grupo de países cooperantes (COM (2001) 582 final; pág. 50).

13 En el curso de 2004 se prevé puedan optar por esta nueva forma jurídica las empresas que cumplan los requisitos.

14 Para más información sobre otras vías para la armonización de los impuestos de sociedades, ver Bond, S., Chennells, L., Deveraux, M.P., Gammie, M.; Troup, E. 2002.

La adopción de cualquiera de estas medidas, supondría la superación en mayor o menor medida de las distorsiones fiscales al funcionamiento de la competencia, en el seno de la Unión Europea, pero nunca fuera de este ámbito. Por otra parte, todas requieren de un explícito acuerdo político fruto del consenso y para ello se prevé un dilatado estudio por parte de todos los agentes implicados que tendrá lugar en los próximos años.

A continuación expondremos los puntos esenciales de estas opciones que la Comisión Europea ha planteado para el abordaje de lo que ha venido denominando como una solución global.

Imposición según el Estado de Origen

Según esta técnica, la base imponible, formada por las rentas obtenidas a escala comunitaria, se calcula con arreglo a la normativa del Estado de residencia de la sociedad. Los tipos de gravamen a aplicar serían los del Impuesto de Sociedades de cada uno de los Estados.¹⁵

Con este método existirían diferentes definiciones de base imponible, aunque a cada sociedad se le aplicaría una de ellas, para ello se requiere el reconocimiento mutuo, por parte de los Estados miembros, de las restantes normativas nacionales. Además, este régimen será opcional para las empresas de los Estados miembros. Por otro lado, los ingresos fiscales se repartirían según una fórmula previamente establecida.

Aunque este enfoque no implica una reducción de los costes administrativos y de cumplimiento tan importante como la que ofrecen otros métodos, hemos de advertir que ofrece una ventaja importante, pues no requiere un acuerdo sobre los elementos que han de constituir la base imponible. Por esto puede considerarse la posibilidad de su aplicación transitoria hasta el entendimiento.

Base Imponible Común Consolidada

Este método consiste en la formulación de una nueva normativa armonizada de la Unión Europea para la determinación de una base imponible a escala europea, recayendo en los Estados miembros las facultades para fijar los tipos impositivos. Este régimen sería opcional para las empresas, de forma que vendría a ser paralelo a las actuales normas nacionales (la otra opción).

Por supuesto, este método reduciría las distorsiones fiscales y propiciaría que las empresas opten por una u otra normativa en función de la eficiencia. Como principal problema, plantea la necesidad de realizar un acuerdo que se refiera, por ejemplo, a la normativa de gastos deducibles, a las deducciones y a las bonificaciones fiscales permitidas. También exigirá un acuerdo sobre las fórmulas de reparto de la recaudación.

¹⁵ Existe otra modalidad dentro de este enfoque que consiste en la aplicación no sólo de la base, sino también de los tipos impositivos del país de residencia (Bond, S., Chennells, L., Deveraux, M.P, Gammie, M.; Troup, E. 2002; pág. 25).

Impuesto Europeo sobre la Renta de Sociedades

Esta vía fue concebida como régimen obligatorio para las empresas multinacionales, mas posteriormente se ha contemplado la posibilidad de que coexistan una base imponible común y las normas nacionales, siendo opcional.

En su planteamiento más radical, supondría afectar no sólo a la base imponible, sino también a los tipos impositivos, que podrían quedar como tipo único o, lo que es más probable, dentro de unas bandas. Esto repercutiría enormemente en las soberanías nacionales en materia fiscal. Además, supondría una Administración centralizada del impuesto, quedando para un acuerdo qué hacer con la recaudación. Si ésta tuviera la consideración de recurso propio comunitario, habría que establecer el posible reparto entre las instituciones nacionales y comunitarias, o su destino al Presupuesto comunitario.

Como ventajas principales ofrece la posibilidad de eliminar las distorsiones fiscales en el seno del mercado único, así como la extinción del fraude y la evasión fiscales en el entorno comunitario y la reducción de los costes de cumplimiento. Sin embargo, no resuelve la posibilidad de que se den tales problemas fiscales fuera de la Unión. Además, no sólo sería necesario un acuerdo sobre las características del impuesto y su reparto, sino que implicaría un acuerdo en torno a cómo ha de ser la nueva Administración Fiscal comunitaria.

Además, lo expuesto aquí vale para esa modalidad más radical. No se ha concretado qué modalidad específica se propondría finalmente.¹⁶

Base Imponible Única Armonizada en la Unión Europea

Este enfoque, considerado el más tradicional, consiste en la armonización de las normas nacionales sobre tributación de sociedades, originando una base y un sistema únicos de impuestos sobre las empresas en la Unión que sustituirían a los sistemas nacionales, aunque manteniendo las competencias sobre tipos impositivos en el ámbito nacional.

Con respecto a las diferentes vías aquí tratadas para la armonización de la base imponible, tenemos que advertir que sólo las tres últimas son verdaderamente armonización fiscal,¹⁷ pues en ellas los Estados miembros pierden las facultades de definición de la base imponible. En cambio, la primera: la Imposición según el Estado de Origen, es una vía para la coordinación fiscal. Además, estas vías para la cooperación aparecen, salvo la última, como opcionales en la Comunicación y todas actúan en campo muy concreto, el de las empresas que operan a escala comunitaria.

16 Para un análisis más detallado de diversas modalidades de este enfoque, ver Bond, S., Chennells, L., Deveraux, M.P., Gammie, M.; Troup, E. 2002; pp.23-25.

17 Aunque el Impuesto Europeo sobre la Renta de Sociedades, en su versión más radical, significaría una verdadera unificación fiscal.

Por último, tenemos que detenernos en otra fórmula que la Comisión trata de afianzar: la cooperación en la gestión, la información y la inspección tributarias. Para tal fin ha propuesto el Programa Fiscalis 2007 (COM (2002) 10 final).

Tras los buenos resultados que el Programa Fiscalis ha propiciado en el corto plazo, revelándose como un instrumento de apoyo a la política fiscal muy valioso, la Comisión ha creído oportuna su reforma y mejora.

La difusión de conocimientos y de la informática, el incremento de la experiencia de los agentes participantes, la posibilidad de adopción de nuevas prácticas administrativas en cooperación con otras Administraciones fiscales por parte de los funcionarios, así como la mejora del control y la lucha contra el fraude fiscal en la imposición indirecta; ha provocado que la Comisión plantee la posibilidad de aplicar este programa a la fiscalidad directa mediante el Programa Fiscalis 2007.

Además, al hacerlo accesible a los países candidatos a la adhesión, ha abierto la posibilidad de que los futuros Estados miembros participen en seminarios e intercambios, lo que prepara el camino para la adhesión, a través de la cooperación administrativa.

En la nueva versión del programa, el objetivo es mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior aumentando la cooperación entre los participantes, las Administraciones y sus funcionarios e identificar y mejorar áreas como la legislación y las prácticas administrativas. Se pretende reforzar las medidas de control y antifraude y apoyar la cooperación entre las Administraciones fiscales. Para ello, se aspira a:

- Ampliar el programa a los impuestos directos. En este sentido, se trata de mejorar el funcionamiento de las Administraciones en un ámbito en el que apenas existe coordinación, siendo necesario elaborar mecanismos de cooperación administrativa y asistencia mutua, donde hay problemas de organización. En definitiva, se trata de paliar la carencia de cultura administrativa transnacional reforzando los intercambios (automáticos) de información.
- Satisfacer mejor las necesidades específicas de los candidatos a la ampliación.
- Mejorar los sistemas de comunicación fiscal y de intercambio de información, reforzando el papel de las nuevas tecnologías.
- Vincular más directamente los objetivos del programa a los de la política fiscal y elaborar normas de evaluación más estructuradas.

Como resumen a esta última etapa del proceso de cooperación en tributación de empresas que hemos analizado, podemos decir que se trata de una continuación de la coordinación fiscal, donde las medidas se ejercen desde la legislación interna de los Estados miembros. A pesar del importante esfuerzo de las instituciones comunitarias, que pretenden nuevas formulaciones para la cooperación (abordando los objetivos de las políticas fiscales en la Unión Europea y su relación con los instrumentos), podemos ver que este esfuerzo continúa supeditado, por el requisito de la unanimidad, a los pareceres nacionales.

Ante esta situación la Comisión está trabajando en una doble vía que consiste, a corto y medio plazo, en el perfeccionamiento de la coordinación fiscal mediante medidas específicas, donde podemos incluir el Programa Fiscalis 2007; y a largo plazo, en hacer posible el tránsito hacia una armonización en la fiscalidad de las empresas. Además, la Comisión ha comenzado a promover el cambio de la unanimidad por una mayoría cualificada, a la vez que no descarta el uso de los mecanismos de Cooperación Reforzada, mostrándose mucho más activa en su lucha contra los países no cooperantes tanto de la propia Unión, como de fuera de ésta. Con todo, debemos resaltar que la vía de la cooperación en las competencias no ha sido afrontada.

4.c. Justificación económica de la cooperación fiscal

Completaremos nuestro trabajo realizando una exposición de las principales justificaciones y críticas que se han realizado a la posibilidad de una aproximación en las estructuras tributarias del Impuesto de Sociedades para la eliminación de las distorsiones fiscales¹⁸.

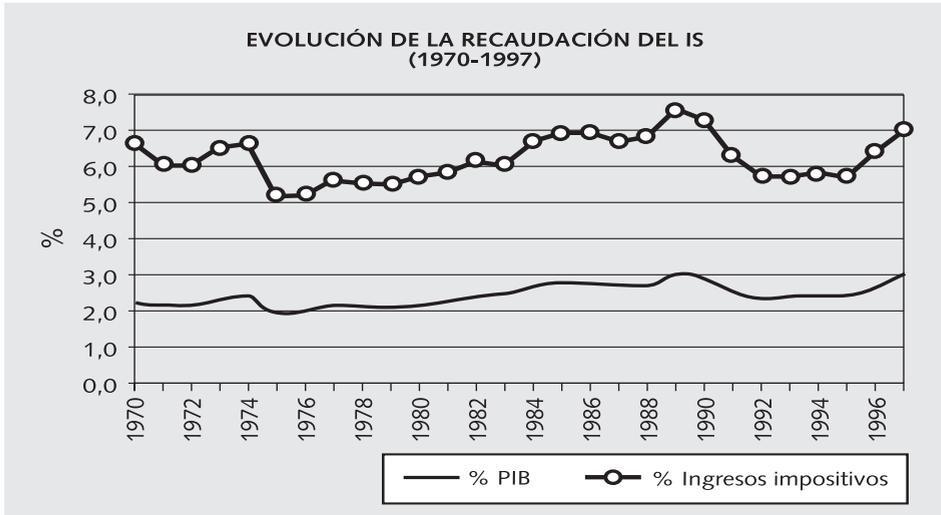
La posibilidad de planificación y localización fiscal de las actividades empresariales, producto de la existencia de quince sistemas tributarios diferentes e independientes. Tal localización fiscal de actividades al margen de la eficiencia del mercado, propicia unos costes elevados a la economía en términos de eficiencia, al no localizarse la actividad buscando únicamente costes de producción menores.

Además implican costes elevados a las Administraciones tributarias nacionales y a los propios contribuyentes. A las Administraciones, les obliga a incurrir en costes administrativos para impedir la elusión y la evasión fiscal. A los contribuyentes les obliga a respetar quince normativas diferentes; de este modo, empresas que operan en un mercado interior europeo tienen que respetar quince normativas, lo que supone un freno para la adquisición de escalas europeas en sus actividades, además de los costes administrativos.

La cooperación fiscal puede evitar la reducción de los ingresos fiscales y la erosión de las bases imponibles de los Estados miembros. Cuando observamos la evolución de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades, no se observa un descenso significativo en los ingresos. Esto parece deberse a que la reducción experimentada por los tipos nominales se ha visto compensada por el incremento en las bases imponibles y la bonanza económica. Pero la base imponible no podrá seguir ampliándose de forma ilimitada y la posibilidad de un estancamiento de la economía podría disminuir los ingresos y poner en peligro el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (Zubiri Oria, I. 2001). (VER GRÁFICO N°1).

18 Volvemos a apoyarnos en el trabajo de Rubio Guerrero, J. J. y Barruso Castillo, B. 2002 para la exposición de tales críticas y justificaciones, así como en los gráficos que ilustran lo expuesto sobre la recaudación del IS y evolución de los tipos efectivos de gravamen en la UE.

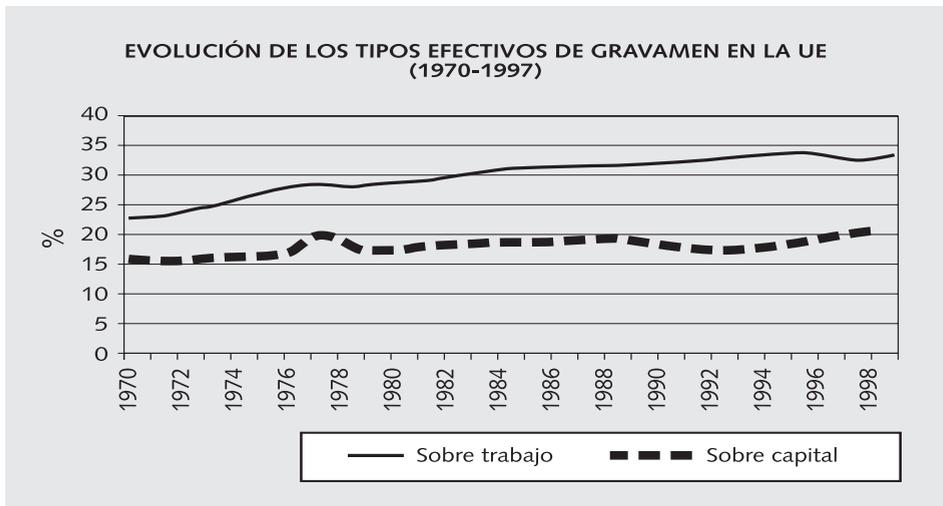
GRÁFICO N°1



Fuente: Rubio Guerrero, J.J. y Barroso Castillo, B. 2002, a partir de EUROSTAT (2000).

Por otro lado, los sistemas tributarios parece han apoyado la fiscalidad del factor trabajo, frente a la del factor capital, más móvil, y de las empresas, con posibilidades de planificación fiscal. Esto es lo que parece desprenderse de la evolución en la brecha de los tipos efectivos sobre el factor trabajo y el capital, que se ha incrementado. Esto hace más difícil el objetivo de creación de empleo. (VER GRÁFICO N°2).

GRÁFICO N°2



Fuente: Rubio Guerrero, J.J. y Barroso Castillo, B. 2002, a partir de EUROSTAT (2000).

Puede darse un desequilibrio entre una política monetaria única y una política fiscal sin coordinación, que impida la efectividad de la política mixta; lo que lleva a la necesidad de que se coordinen las políticas fiscales de los Estados miembros y éstas con la política monetaria comunitaria. Sin embargo, tras la adopción de tal política monetaria única, las políticas fiscales son el único medio para la estabilización en el ámbito nacional para los países de la zona euro.

Mediante la cooperación fiscal se facilita la utilización de los sistemas fiscales para apoyar otras políticas, en concreto, la de creación de empleo y la medioambiental.

Sin embargo, la política de cooperación fiscal reduce la soberanía nacional en materia fiscal. Esto limitará a buen seguro las posibilidades de avanzar en esta política, pues unido al hecho de que existen diversas concepciones del papel y el nivel óptimo de los sistemas fiscales (tantas como Estados miembros); tenemos la circunstancia de que los beneficios de la cooperación no se repartirán por igual en todo el territorio comunitario.

Podemos afirmar que la inminente ampliación de la Unión Europea se presenta hoy como un arma de doble filo para la política que nos ocupa. Por un lado, está suscitando un arduo debate sobre el papel de la unanimidad, que puede acabar con este procedimiento de decisión. Al margen de que es el único procedimiento que asegura el pleno consenso, pasar al procedimiento de mayoría cualificada, al menos en algunos aspectos, facilitaría la toma de decisiones. Por otro lado, a buen seguro la ampliación elevará los diferenciales existentes en cuanto al trato fiscal de las sociedades. Un escenario de ampliación con unanimidad parece que anularía las posibilidades de armonizar, si no también las de coordinar, la fiscalidad de las empresas. Además, ¿hasta qué punto se puede mantener, tras una ampliación, una competencia fiscal elevada sin importantes efectos negativos para las políticas económicas y las economías de la Unión?

Ante todas estas cuestiones, la Unión Europea ha optado por un enfoque de doble vía, como hemos expuesto anteriormente. También hemos podido apreciar que para avanzar hacia una mayor cooperación, las instituciones europeas están encontrando un serio freno en la necesidad de una unanimidad del Consejo para la adopción de las medidas fiscales. Además, la unanimidad es un procedimiento que haría casi imposible avanzar en la cooperación tras la ampliación de la Unión Europea. Todo esto ha hecho que se replantee tal norma de decisión. Sin embargo, no existe un planteamiento de transformación de las competencias en materia fiscal.

Las competencias fiscales sobre imposición de sociedades en los diferentes Estados miembros se hallan distribuidas de forma muy desigual. Además, las competencias fiscales en las instituciones comunitarias se sustentan en la unanimidad del Consejo, lo que otorga importancia a las nacionalidades en una materia que, de avanzar, reduciría sus competencias.

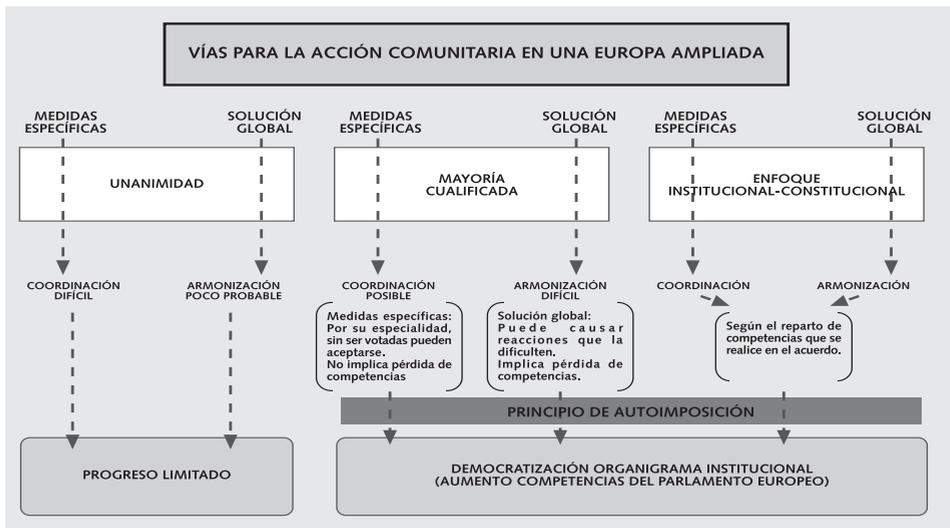
A nuestro juicio, el orden en las competencias fiscales haría mucho más fácil y efectivo el progreso de la política de cooperación fiscal. Tal ordenación puede surgir de un enfoque institucional-constitucional, mediante un acuerdo sobre competencias y normas de decisión asociadas a tales competencias, que delimite el campo de acción de las diferentes instituciones en la política fiscal en general y, en particular, en la política de cooperación en el Impuesto de Sociedades.

Pero, si de tal acuerdo surgen competencias propias de la Unión Europea, ¿cómo se aceptaría que instituciones cuya legitimidad democrática se puede considerar muy indirecta tuvieran competencias fiscales? Este hecho supondría transgredir el principio de autoimposición¹⁹, según el cual son los representantes políticos, elegidos democráticamente por los ciudadanos, los que deciden en materia de impuestos. No transgredir dicho principio implicaría la reformulación y democratización del organigrama institucional de la Unión, que otorgue mayores competencias al Parlamento Europeo.

Fuera de un acuerdo como el mencionado, tales cambios en dicho organigrama, también parece que deberían darse, ya que, de lo contrario, una decisión adoptada fuera de la unanimidad del Consejo transgrediría el mismo principio de autoimposición al aplicarse en aquellos países donde no se vote favorablemente una mayor cooperación. Además, en tal situación estos Estados podrían hacer complicada la adopción de las decisiones y reducir su efectividad.²⁰

Con esto, la democratización del organigrama institucional europeo, previa a futuros intentos armonizadores, se nos revela como fundamental para el progreso de la política de cooperación fiscal en la Unión Europea.

CUADRO N°3
VÍAS PARA LA ACCIÓN COMUNITARIA EN UNA EUROPA AMPLIADA



Fuente: elaboración propia.

19 Con dicho principio de autoimposición nos estamos refiriendo en definitiva a que sea el Legislativo, representante del pueblo, el que impone a éste un tributo. Es decir, nos estamos refiriendo al requisito de legalidad para el establecimiento de tributos (Menéndez Moreno, A.1998; pp. 393-394).

20 Esta posibilidad ha de tenerse especialmente en cuenta en el caso de soluciones de tipo global (que impliquen una verdadera armonización), pues en el caso de las medidas específicas (de coordinación), esa especificidad hace que puedan aceptarse sin haber votado a su favor. Por otro lado, al implicar trasvase de competencias, no es de extrañar que, por deseo de los propios Estados miembros, no se aplicase la norma de la mayoría cualificada a decisiones sobre armonización.

5. RECAPITULACIÓN

En este trabajo hemos presentado las diferentes formas de relación entre jurisdicciones fiscales, así como sus posibles formulaciones. Tras los capítulos segundo y tercero, de contenido teórico, hemos analizado el devenir de la política de cooperación en tributación de sociedades de la Unión Europea para determinar los criterios económicos, pero también políticos, que hacen necesario el progreso en esta política. En este punto, abogamos por la adopción, junto con el actual enfoque de la Comisión, de un enfoque institucional-constitucional que propicie el punto de partida para los necesarios avances. Sin embargo, previa a un acuerdo de este tipo o a una acción de política económica que prescindiera de él, creemos debe ser la democratización de las instituciones europeas.

BIBLIOGRAFÍA

- Albi, E.; González-Páramo, J. M.; Zubiri, I.:
- *Economía Pública I*. Ed. Ariel. Barcelona, 2000a.
- *Economía Pública II*. Ed. Ariel. Barcelona, 2000b.
- Bond, S. Chennells, L. Gammie, M. y Troup, E.: «Armonización de los impuestos de Sociedades en Europa: guía para un debate»; *Noticias de la Unión Europea*, nº.208 de 2002 (año XVIII), CISS, Madrid. Pp. 21-27.
- Buchanan, J. M.: *Economía y Política*, Universidad de Valencia, 1986.
- Buchanan, J. M.: *Economía Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993.
- Calvo Bernardino, A. y Paúl Gutiérrez, J.: «Las políticas económicas nacionales y la globalización» (capítulo 3); en Fernández Díaz, A. (Dir.): *Fundamentos y papel actual de la política económica*. Ed. Pirámide, Madrid, 1999. Pp. 91-112.
- Hitiris, T. y Vallés, J.: *Economía de la Unión Europea*. Ed. Prentice-Hall, 1997.
- Frank, R. H.: *Microeconomía y conducta*. Ed. Mc.Graw-Hill. Madrid, 1995
- Guervós Maillo, M^a. A.: «Perspectivas de futuro de los impuestos ambientales en la Unión Europea»; *Noticias de la Unión Europea*, nº.190 de 2000 (año XVI), CISS, Madrid. Pp. 83-98.
- Maldonado García-Verdugo, A.: «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias», *documentos de Trabajo DOC. Nº.4/01*, IEF. Documento digital, 2001.
- Menéndez Moreno, A.(1998): «Aspectos jurídicos de la armonización fiscal de la Unión Europea» (tema IX); en Vega Mocoroa, I. (coord.): *La integración económica europea: curso básico*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 1998. Pp. 389-407.
- Vega Mocoroa, I.: «La armonización fiscal europea: aspectos económicos» (tema VIII); en Vega Mocoroa, I. (coord.): *La integración económica europea: curso básico*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 1998. Pp. 351-384.
- Rubio Guerrero, J. J. y Barruso Castillo, B.: *El futuro de la imposición directa en la Unión Europea*. Ponencia presentada a los IX Encuentros de Economía Pública. Vigo-Febrero. Documento digital, 2002.
- *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (firmado en Roma el 25 de marzo de 1957) versión consolidada*; en OFICINA DE PUBLICACIONES OFICIALES DE LAS COMUNIDADES

- EUROPEAS (OPOCE): *Unión Europea. Recopilación de los Tratados*. Luxemburgo, 1999. Documento digital (formato PDF). Disponible en: <http://europa.eu.int/eur-lex/>
- Zubiri Oria, I.: «Las reformas fiscales en los países de la Unión Europea: causas y efectos», *Hacienda Pública Española*, monografía 2001. Pp. 13-51.
 - Documentos de la Comisión Europea:
 - COM (97) 564 final: Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: *Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa*.
 - COM (2001) 260 final: Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social: *Política fiscal en la Unión Europea – Prioridades para los próximos años*.
 - COM (2001) 582 final: Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social: *Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria*.
 - COM (2002) 10 final: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: *relativa a la conveniencia de la continuación de un programa de acción destinado a mejorar los sistemas fiscales del mercado interior*. Propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo: *por la que se adopta un programa comunitario destinado a mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior (programa Fiscalis 2007)*.