

Jesús Ruiz-Huerta Carbonell*

TENDENCIAS DE LA FISCALIDAD EN EUROPA: LA ARMONIZACIÓN FISCAL Y EL FUTURO DE LA UNIÓN

Los sistemas fiscales europeos, caracterizados por un elevado nivel de presión fiscal, se han visto sometidos en los últimos años a diversas dificultades para poder financiar los gastos sociales propios del Estado de bienestar. Estas dificultades se han intensificado desde el comienzo de la crisis económica, dando lugar a importantes caídas recaudatorias. En el artículo se ofrecen algunas reflexiones sobre la evolución de dichos sistemas, las vías de reforma abiertas, y el proceso de armonización que se produce en el contexto de la Unión Europea. Asimismo, se incluyen algunas consideraciones sobre las necesidades de coordinación fiscal que incentiva el escenario de crisis y las razones que justificarían la reforma del sistema de recursos propios del presupuesto de la Unión Europea.

Palabras clave: fiscalidad, reformas fiscales, financiación de la Unión Europea.

Clasificación JEL: H2, H3, H6.

1. Introducción

La última crisis de la deuda soberana ha puesto de manifiesto cómo los llamados países periféricos se han visto especialmente afectados, ante la dificultad para poder reaccionar con medidas convencionales frente a los ataques de una deuda emitida en una moneda sobre la que no tenían margen de actuación. Como ha señalado P. De Grauwe, la fragilidad de los países del sur de Europa deriva de la limitación que implica emitir deuda pública en una moneda sobre la que no se dispone de

capacidad autónoma de actuación. En realidad, los países que integran la Unión Monetaria Europea solo mantienen atribuciones sobre la política de rentas y, aunque con limitaciones, la política fiscal. No hay que olvidar que, desde la firma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, los países del euro deben mantener una serie de reglas de disciplina fiscal y que, por otra parte, la armonización implica también algunas restricciones a la hora de tomar medidas de política fiscal.

En este artículo, se comentan algunos datos recientes sobre la evolución de los sistemas fiscales en la Unión Europea, una serie de consideraciones sobre el proceso de armonización en marcha, así como unas breves reflexiones sobre el futuro de la financiación de la UE, todo ello enmarcado en la actual situación de crisis económica, especialmente agravada en España por

* Universidad Rey Juan Carlos.

El artículo se ha elaborado a partir del trabajo realizado para la Fundación Alternativas por un grupo de profesores y especialistas sobre estas materias; ver, RUIZ-HUERTA *et al.* (2011).

el crecimiento del paro, la intensa caída de la recaudación impositiva, y los recortes de gasto en salarios públicos, pensiones, sanidad, educación y otras políticas sociales, destinados a limitar el déficit y el endeudamiento del sector público.

2. Tendencias de los sistemas fiscales en Europa

Los datos disponibles sobre fiscalidad europea muestran una apreciable estabilidad de los indicadores de presión fiscal, aunque con una suave tendencia a disminuir desde el final del siglo pasado, que se intensificó a raíz del inicio de la crisis económica hasta situarse en el entorno del 39 por 100 del PIB, según los datos de la Comisión Europea¹. Como es natural, las diferencias de presión fiscal son muy pronunciadas entre los Estados miembros, que pueden alcanzar hasta 20 puntos ante la heterogeneidad que se produce entre los países integrantes de la Unión. No obstante, los niveles de presión fiscal son más homogéneos entre los 15 países miembros más antiguos de la Unión.

Con todo, como es bien conocido, el nivel de presión fiscal en Europa es el más alto del mundo si lo comparamos con otras regiones, lo que se explica por la permanencia en esta área del mundo de un amplio modelo de protección social que cubre las necesidades de los ciudadanos en términos de pensiones, sanidad, educación y políticas sociales. Las críticas, anteriores a la crisis, sobre los excesivos gastos del Estado de bienestar y sus efectos negativos sobre los incentivos, junto a las dificultades para obtener recursos de algunas de las fuentes tradicionales, acrecentadas en los años de crisis, ponen en cuestión la pervivencia de este modelo en el futuro, tal como fue concebido en la segunda mitad del siglo pasado.

Desde el punto de vista de la estructura de los sistemas fiscales existentes en Europa, la tradicional división entre impuestos directos, indirectos y cotizaciones so-

ciales, parece mantenerse en términos generales, aunque con diferencias importantes entre grupos de países. Así, entre los nuevos países miembros se observa un cierto predominio de la imposición indirecta. En cambio, en la llamada Europa de los 15, en algunos casos, especialmente entre los países nórdicos y anglosajones, se da un claro predominio de los impuestos directos, particularmente del impuesto personal sobre la renta, en tanto que los países continentales muestran un peso especial de las contribuciones sociales.

Por lo que respecta a las tendencias observables, de nuevo con las cautelas exigidas por la heterogeneidad de los países, los datos parecen poner de manifiesto una tendencia a la disminución de los impuestos directos, más claramente del impuesto sobre la renta personal, si los medimos entre el comienzo de los años noventa del siglo pasado y los últimos años de la primera década del actual.

Dichas tendencias recogen, por un lado, la disminución de tipos nominales, tanto en renta personal como en el impuesto de sociedades, así como la introducción de nuevas modalidades de imposición sobre la renta que implican menores cargas tributarias, especialmente en relación con las rentas de capital (modelos lineales o duales de impuestos sobre la renta de las personas físicas), la existencia de importantes desgravaciones en el seno de los dos impuestos principales, o la extensión de los comportamientos de elusión y de evasión al calor del proceso de globalización. En relación con los impuestos sobre la renta de sociedades, Europa, en promedio, muestra tipos inferiores a los existentes en Japón, Estados Unidos o los llamados países emergentes.

Por el contrario, tanto los impuestos indirectos como las cotizaciones sociales parecen mantenerse o incluso crecer levemente en términos relativos, incluso durante los años de crisis. Aunque la caída de la recaudación del IVA ha sido importante², ante la caída del consumo y

¹ COMISIÓN EUROPEA (2011).

² La caída se ha producido especialmente en los países del Sur de Europa, de forma especial en España.

el desplazamiento del mismo hacia bienes y servicios gravados a tipos inferiores, entre el año 2000 y 2011 se ha generalizado el aumento de los tipos aplicados, como vía para mantener la recaudación en las estrategias de consolidación fiscal aplicadas. En todo caso, conviene reiterar la prudencia en el análisis de estos datos, al tratarse de comportamientos medios que ocultan importantes desviaciones.

Las cotizaciones sociales, como se ha dicho, representan un volumen significativo, que ha variado poco en los años de crisis³, y en ese sentido la cuña fiscal sigue siendo elevada, con diferencias entre países. Aunque eso implica un coste en términos de competitividad, hay que recordar, sin embargo, el carácter finalista y la importancia que para el modelo social europeo tienen estos ingresos, como elemento esencial de cohesión y estabilidad social, de especial relevancia en períodos de crisis.

Si, como señala la Comisión Europea, adoptamos la perspectiva de la presión fiscal según funciones económicas, el modelo europeo se caracteriza por un peso muy importante de los impuestos sobre el trabajo (alrededor del 50 por 100) y menor sobre el consumo (en torno al 30 por 100) y el capital (20 por 100). Este rasgo de los sistemas fiscales europeos obliga a pensar en procesos de reforma que, en la medida de lo posible, minoren la tributación de las rentas del trabajo y estimulen el crecimiento económico, como señala un trabajo reciente de la Comisión Europea, aunque habría que advertir sobre la necesidad de evitar un sesgo excesivo hacia sistemas fundamentados en impuestos indirectos⁴.

3. Convergencia de los sistemas fiscales y procesos de armonización

Los procesos de globalización y de intensa competencia fiscal internacional han conducido a un pronun-

ciado proceso de convergencia de los sistemas fiscales. En más de 140 países existe el IVA y en el caso de los países europeos se observa un proceso de convergencia de tipos impositivos hacia el entorno del 20 por 100. Por otro lado, en la mayoría de los países, también los impuestos sobre la renta personal y societaria tienden a una cierta convergencia, en buena medida como consecuencia de la competencia fiscal, aunque puedan variar las modalidades concretas que adopten. Asimismo, se ha producido un proceso de selección y equiparación de los impuestos sobre consumos específicos que, en cierta medida, se están transformando en una parte significativa de la imposición medioambiental.

En Europa, el proceso de armonización ha servido para intensificar las dinámicas de convergencia señaladas, ante la preocupación por garantizar el cumplimiento de los principios y libertades defendidos desde el comienzo del proceso de integración⁵.

En ese sentido, la armonización ha avanzado mucho en el campo de la imposición indirecta (IVA y especiales), medida imprescindible para hacer efectivo el proceso de integración de los mercados de los países miembros. No obstante, como pone de manifiesto el Libro Verde de la Comisión Europea, además de los problemas generales que acompañan a este tributo (efectos negativos sobre el consumo y el crecimiento, sensibilidad de la recaudación ante caídas de la demanda, como ha ocurrido en la crisis actual, y efectos regresivos en su aplicación), el IVA europeo presenta algunos problemas técnicos importantes.

Por un lado, subsisten serias dificultades en relación con las transacciones intracomunitarias, al no haberse podido aplicar el principio de tributación en origen y existir aún una amplia variedad de tipos impositivos entre los miembros de la Unión, lo que ha dado lugar a una gran complejidad en la aplicación del régimen existente

³ Su aumento relativo tiene más que ver con las caídas recaudatorias de otros tributos.

⁴ COMISIÓN EUROPEA (2011c).

⁵ En ese sentido, como recordaba D. Carbajo, el Tribunal de Justicia de la Unión ha permitido generar un cierto proceso de armonización «negativa» en Europa.

de tributación en destino, y al crecimiento del fraude en este ámbito que, según algunas estimaciones, podría situarse en el entorno de los 4.000 millones de euros. Sin embargo, el paso al principio de tributación en origen parece poco viable en la actual situación de recesión económica, dada la utilización del gravamen, por parte de los Gobiernos, a efectos de consolidación fiscal y expresión de su soberanía fiscal, y su desconfianza respecto a los sistemas de reparto de la recaudación que exigiría la aplicación del principio señalado. En consecuencia, el Libro Verde propone una serie de posibles alternativas para poner coto a los problemas mencionados.

Otros problemas importantes son los relacionados con la localización de los servicios internacionales vinculados a las nuevas tecnologías (comercio electrónico, telecomunicaciones,...) y el mantenimiento de tipos diferenciados en el impuesto. En el primer caso, no parece que existan soluciones sencillas, más allá de la intensificación de la coordinación de las administraciones tributarias; por lo que respecta a los tipos impositivos, los procesos de simplificación y unificación chocan con los elevados costes que se producen en el campo de la equidad⁶.

Respecto a los impuestos especiales, desde 1992 hasta 2011, diversas Directivas han promovido la armonización de los impuestos que afectan a los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco o los productos energéticos y la electricidad. A pesar de que aún existen diferencias, debe reconocerse el avance producido en este ámbito, así como los esfuerzos llevados a cabo desde este ámbito para reforzar la presencia de la tributación medioambiental.

En el campo de los impuestos directos los avances han sido mucho más modestos, a pesar de los esfuerzos y de las nuevas iniciativas. Hay que recordar que la

armonización de los impuestos directos no está contemplada expresamente en el Tratado de la Unión, aunque en reiteradas ocasiones la Comisión ha insistido en la necesidad de evitar la doble imposición entre los impuestos sobre la renta personal y societaria, así como en la importancia de hacer frente a los problemas de evasión fiscal en este ámbito.

En gran parte como consecuencia de las preocupaciones mencionadas, se han ido produciendo una serie de Directivas de armonización que afectan a campos diversos de la imposición directa: así debe mencionarse la Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, que promueve una imposición mínima de estos rendimientos a través de una retención en origen y un mecanismo de intercambio de informaciones⁷.

En el campo del impuesto de sociedades, las primeras propuestas de armonización proceden de los años sesenta y setenta del siglo pasado (Informe Neumark, Informe Temple), aunque nunca acabaron concretándose en una norma de armonización expresa. Solo recientemente parece haberse abierto camino una propuesta de armonización de la base común consolidada del Impuesto de Sociedades en el marco de un amplio debate político y técnico. Otros pasos dados en materia de impuesto de sociedades son las Directivas sobre fusiones y escisiones, para evitar los obstáculos fiscales a empresas establecidas en distintos Estados miembros; las que afectan a sociedades matrices y filiales, para evitar la doble imposición de beneficios distribuidos entre sociedades de un Estado miembro y sus filiales; o las Directivas sobre intereses y cánones dirigidas a eliminar las retenciones en origen asociadas a los pagos de intereses y cánones entre empresas del mismo grupo.

El proceso de armonización europeo, pues, debe entenderse como un proceso abierto y en marcha, que se

⁶ En el marco del Instituto de Estudios Fiscales se han llevado a cabo distintos trabajos de simulación destinados a analizar las consecuencias derivadas de la simplificación de los tipos aplicados en el IVA, que confirman el coste en equidad mencionado en el texto.

⁷ La Directiva es de 2003. En el año 2008, la Comisión propuso una nueva Directiva en este ámbito para limitar algunas de las principales deficiencias de la norma anterior.

ha visto acompañado por un buen número de iniciativas destinadas a favorecer la administración de los tributos, mejorar el cumplimiento fiscal voluntario y profundizar las estrategias de lucha contra el fraude fiscal. Tal sería el caso del Código de Conducta, aprobado en 1997 por el ECOFIN, orientado a eliminar las medidas fiscales que implicaran supuestos de competencia fiscal perjudicial; o la creación, en 2002, del Foro Conjunto de Precios de Transferencia, destinado a estudiar y proponer vías para evitar los problemas de doble imposición en operaciones transfronterizas intragrupo y detectar las vías de evasión a partir de la utilización de este tipo de precios internos. En la misma dirección deben entenderse los desarrollos producidos en el campo de la coordinación de las administraciones tributarias con la nueva Directiva de asistencia mutua e intercambio de información, publicada a comienzos del año actual⁸.

4. Gobierno económico y aumento de la integración

En paralelo al proceso de armonización y a la firma del pacto por el Europlus, en los últimos años, en el marco de la crisis económica, asistimos a todo un conjunto de propuestas e iniciativas tendentes a fortalecer el gobierno económico de la Unión a través de medidas como la ampliación del fondo monetario de intervención, o las destinadas a incrementar el presupuesto de la Unión, cuestión muy controvertida entre los países miembros, pero que se plantea con mayor intensidad a lo largo de las últimas semanas, en gran medida por las razones apuntadas al comienzo de este artículo y las dificultades para ver una salida clara a la crisis económica actual.

Fortalecer el gobierno económico de la Unión, como ha señalado recientemente el excanciller G. Schroeder en relación con la eurozona, implica una mayor coordi-

nación de las políticas económicas, por tanto las fiscales, la promoción de la convergencia de las circunstancias económicas de los países, la creación de un mercado europeo único de bonos, o la elaboración de un nuevo programa de crecimiento y empleo para los miembros de la UME.

Asimismo, a pesar de las resistencias de algunos Estados miembros, cada vez parece más necesario fortalecer el presupuesto de la Unión para disponer de más recursos con los que poder afrontar situaciones de dificultad, como las que viven algunos países europeos en la actualidad, además de proceder a la reforma de la estructura de financiación de dicho presupuesto, como hace algunas semanas proponía la Comisión Europea⁹.

Se trataría de buscar nuevos recursos, efectivamente propios, que permitan acabar con la actual aportación basada en el IVA y disminuir la importancia que en el modelo actual tienen las contribuciones de los países en función de su nivel de renta, además de simplificar el extraordinariamente complicado mecanismo actual de compensaciones a favor de aquellos países que se ven perjudicados en el modelo de financiación actual. En esa dirección, la Comisión propone diversas alternativas, desde un impuesto sobre transacciones financieras a una nueva modalidad de aportación en función del IVA, pasando por el empleo de posibles tributos vinculados con la preservación del medio ambiente.

En todo caso, la reforma de la financiación de las instituciones de la Unión se vería muy favorecida en la medida en que avanzara el proceso de armonización fiscal. Obviamente no se trata de cuestiones que puedan producirse en un plazo corto, pero sí es importante orientar los procesos de cambio en la dirección adecuada para asegurar que Europa pueda convertirse en un actor importante en el escenario mundial. En ese sentido, la crisis actual podría estar jugando un cierto papel de estímulo del proceso de integración europeo, también en el ámbito de la fiscalidad.

⁸ La información sobre el alcance de la nueva Directiva puede consultarse en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm.

⁹ Ver COMISIÓN EUROPEA (2011a).

Referencias bibliográficas

- [1] CARBAJO, D. (2011): «Situación actual de la armonización europea». Ponencia presentada en el curso, «La fiscalidad europea y el Estado de bienestar en la era de la globalización», celebrado en Santander, 27-29 de julio.
- [2] COMISIÓN EUROPEA (2010): *Green Paper on the Future of VAT. Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System* {COM(2010) 695 final}
- [3] COMISIÓN EUROPEA (2011a): *Proposal for a Council Decision on the System of Own Resources of the European Union* (//EC, Euratom) {SEC(2011) 876 final}
- [4] COMISIÓN EUROPEA (2011b): *Taxation Trends*.
- [5] COMISIÓN EUROPEA (2011c): *Tax Reforms in EU Member States 2011*.
- [6] DE GRAUWE, P. (2011): *The Governance of a Fragile Eurozone*, University of Leuven and CEPS.
- [7] RUIZ-HUERTA, J.; AGÚNDEZ, A.; GARCIMARTIN, C.; LÓPEZ, J. y RODRÍGUEZ, J. (2011): «Tendencias de reforma fiscal: hacia una fiscalidad europea», *Documento de Trabajo*, Fundación Alternativas.
- [8] SCHRÖDER, G. (2011): «Una visión de Europa para el Siglo XXI», *El País*, 14 de octubre.