

Algunas notas sobre la armonización fiscal en la Unión Europea

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. UN RECORRIDO EN TORNO AL CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN FISCAL. 3. LA EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN EUROPA (I): SIGLO XX. 4. LA EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN EUROPEA (II): FINAL DEL SIGLO XX Y PRINCIPIOS DEL SIGLO XXI. 5. LA ARMONIZACIÓN FISCAL A TRAVÉS DE LAS DIRECTIVAS. 6. NOTAS CONCLUSIVAS. BIBLIOGRAFÍA DE REFERENCIA.

***Nota del autor: versión preprint de la publicada por la Editorial Comares en la obra *Cuestiones actuales de la fiscalidad internacional* (2018), que se corresponde íntegramente con el contenido del capítulo I de la misma, pp. 12-43.**

1. INTRODUCCIÓN

La Unión Europea (en adelante, UE) y el proceso de armonización fiscal en los Estados miembros es objeto de profundos debates en la comunidad científica.

A pesar de los múltiples esfuerzos realizados en el seno de la institución en materia de imposición directa e indirecta, aún se sigue debatiendo sobre cómo debe ser la armonización fiscal, y más aún, sobre si debe haber o no una armonización fiscal en la UE.

La cuestión no es baladí, y para su comprensión hay que analizar, por un lado, las diferentes medidas e instrumentos promovidos desde la constitución de la Comunidad Económica Europea (en adelante, CEE) hasta la actual UE, y por otro lado, la evolución

que han experimentado tanto las medidas promovidas como la metodología de su ejecución.

En estos términos, nos encontramos ante dos bloques diferenciados. Un primer bloque, centrado en la armonización del Impuesto sobre Sociedades en la UE, y un segundo bloque, de lucha frente al fraude fiscal internacional. En otras palabras, el primero, desde la publicación del *Informe Tinberguen* en 1953 a raíz del artículo 99 del Tratado de Roma, hasta la publicación del *Informe Bolkestein* en 2001; y el segundo, desde la publicación del Código de Conducta en 1998 de la UE hasta la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, *por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior*.

Por ello, la armonización fiscal en la UE es el objeto de nuestro estudio. No obstante, no podríamos profundizar en la evolución del proceso armonizador comunitario sin analizar el concepto de armonización fiscal desde los inicios de la CEE y, además, hay que reflexionar si la acepción establecida desde los inicios de la andadura europea se puede compartir en plenitud actualmente. Por ello, el término «armonización fiscal» será el preludio del estudio sobre la armonización fiscal en la UE.

2. UN RECORRIDO EN TORNO AL CONCEPTO DE ARMONIZACIÓN FISCAL

Durante la evolución y consolidación de la UE, numerosas han sido las iniciativas que pretendían una armonización de la imposición directa (principalmente del Impuesto sobre Sociedades), con el fin de contrarrestar el fraude fiscal internacional. Si bien, no debemos olvidar que aunque la armonización de la imposición directa presenta hoy día multitud de dificultades para su consecución, no sucede lo mismo en el plano de la imposición indirecta, *v.gr.*, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), ya que éste es uno de los principales recursos financieros de la UE y el mejor ejemplo de armonización tributaria en la UE.

En términos generales, la complejidad de un Ordenamiento jurídico-tributario radica en conseguir que se respeten los principios del Derecho tributario internacional¹ y que, además, reparta conforme a éstos la carga tributaria y ordene los ingresos y gastos públicos. En consecuencia, el grado de complejidad es mayor cuando interactúan los Ordenamientos jurídico-tributarios de varios Estados, por varias razones.

La primera, la configuración histórica del Derecho tributario general y la reticencia a la cesión de soberanía fiscal por parte de los Estados, *v. gr.*, a entes supranacionales que tengan por objetivo lograr una equiparación del tratamiento fiscal en determinados territorios de forma homónima.

La segunda, la configuración del Derecho tributario en particular, puesto que si bien la interacción de los ordenamientos jurídicos de los distintos países puede seguir líneas similares en su configuración, pueden diferir en el modo en que sus sistemas tributarios están configurados, y suponer a su vez un mal mayor que la propia diferencia en cuanto a la concepción dogmática del Derecho en general.

La tercera, la interacción de diversos conceptos tributarios en la normativa interna, ya que, *v. gr.*, el concepto de base imponible puede poseer un significado análogo en las legislaciones comunitarias, pero sin embargo los elementos que componen dicha base imponible pueden no estar configurados de la misma forma².

Y cuarta, que los distintos conceptos de armonización tributaria sólo son una de las opciones que tienen los países para actuar frente a las llamadas <<distorsiones fiscales>>, siendo las otras dos restantes la neutralización fiscal y la integración financiera plena³.

¹ Para más detalle, véase ROSEMBUJ, T., *Principios globales de fiscalidad internacional*, El fisco, Barcelona, 2012, pp. 89-90; RUBIO GUERRERO, J.J., ‘Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional’ en AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2016, pp. 47-74.

² *Cfr.* CORONA J.F., Y VALERA, F., en *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989, p. 135, tratan la necesidad de la configuración de una base imponible consolidada común desde el punto de vista de la armonización de los distintos elementos esenciales de la propia base, como son, a su juicio: las amortizaciones fiscales; la valoración de activos fijos y existencias; los ajustes a la inflación; la compensación de pérdidas; y los incentivos fiscales a la inversión y al empleo.

³ Por distorsión fiscal, siguiendo la tesis de FUENTES QUINTANA, E., *Política Fiscal e Integración Europea: España ante la integración europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1966, pág. 121 es la ‘la existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia en un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones en las corrientes normales del tráfico’. Asimismo, añade CALLE SAIZ, R., ‘La progresiva concreción del Sistema Fiscal de la CEE’ *La Armonización fiscal*

La eliminación de estas distorsiones fiscales supone un mayor problema cuanto más amplio es el objetivo a lograr. Así, MATA SIERRA establece que la creación de un Mercado Único producto de la CEE genera en los diferentes sistemas fiscales de los Estados una serie de distorsiones que constituyen, a priori, un grave obstáculo para la consolidación de dicho Mercado. Así, la <<Teoría de la Integración Fiscal Europea>> argumentada en el *Informe Neumark* de 1967 trata de ordenar sistemáticamente los problemas y tipos de distorsiones que pueden producirse para poder establecer mecanismos de lucha frente a estas⁴.

Así, hay que mencionar los fenómenos que causan estas distorsiones fiscales. El *Informe Neumark*⁵ establecía tres situaciones por las que se producen dichas deficiencias:

1. Diferente carga fiscal global;
2. Desigualdad en la compensación de gastos públicos; y
3. Desigualdad en la estructura de los sistemas fiscales

En la primera causa, las diferencias entre el nivel de ingresos fiscales de los Estados no producían distorsiones significativas, y en la segunda, la cuantía global de los gastos públicos de los diferentes Estados no es sustancialmente distinta, y el Informe se centra fundamentalmente en la tercera de ellas⁶.

Por tanto, la definición de distorsión fiscal tiene una vigencia de más de 50 años, y numerosos han sido los mecanismos para su eliminación. ALONSO GONZÁLEZ⁷ establece tres soluciones frente a las distorsiones que producen la interacción de distintos sistemas fiscales, que son: adoptar mecanismos de compensación o neutralización fiscal, es decir, aquellos que actúan para evitar las consecuencias de las distorsiones sobre las condiciones de competencia pero sin afectar a sus causas; adoptar mecanismos de

europa: un balance actual, Edit. AC, Madrid, 1990, p. 61 que esta diferencia entre los sistemas tributarios de los Estados es una de las principales preocupaciones desde los inicios de la Comunidad Económica Europea, y que actualmente persiste.

⁴ Cfr. MATA SIERRA, M.T., *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1993, p. 35.

⁵ El *Informe Neumark* será objeto de profundo análisis posteriormente, por lo que nos limitamos a mencionar sucintamente las situaciones que éste menciona como detonantes de las distorsiones fiscales.

⁶ Véase al respecto CASADO OLLERO, G., 'Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CCE', *Revista Española de Derecho financiero*, núm. 38, 1983, pp. 34-38 en el que el autor describe que un límite precisamente a la armonización tributaria internacional en relación a los diferentes sistemas fiscales viene determinado por el propio Tratado de la CCE, ya que establece ciertos límites al poder soberano tributario de los Estados miembros sobre el ámbito fiscal.

⁷ Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA ROMÁN, J.F., Y VALERA TABUENA, F., *La Armonización fiscal en la Unión Europea*, McGraw-Hill, Barcelona, 1997, pp. 20-21.

armonización fiscal, consistente en adoptar un conjunto de medidas que contribuyan a eliminar las distorsiones a través de la cesión parcial de la soberanía e integración plena de los Estados en la actividad financiera; y adoptar una integración financiera plena, en la que, por su propia condición, no se producirían distorsiones fiscales.

Establecidos estos parámetros, analizamos el concepto de armonización fiscal. En una primera aproximación, como algún autor ha dicho, nos situaría en ‘‘aquella actividad por la que se intenta conseguir una cierta integración parcial de la actividad financiera de los países miembros a partir de medidas que contribuyan a eliminar las distorsiones existentes’’⁸. Por su parte, DI PIETRO argumenta que la armonización fiscal consiste en ‘‘un proceso de ajuste de los sistemas fiscales nacionales para adaptarlos a los objetivos comunes del mercado único’’⁹. CORONA ROMÁN alude al concepto de armonización contenido en el *Informe Neumark*, ya que tuvo gran trascendencia a la hora de asentar unas bases sobre la armonización fiscal europea. Así, dicho Informe la define como ‘‘la actividad de incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el crecimiento económico de los seis países pueda conseguir de manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico’’¹⁰.

Por otra parte, APARICIO PÉREZ define este fenómeno como ‘‘la homogeneización de los sistemas fiscales nacionales con el objetivo de eliminar las distorsiones tributarias que impiden la consecución del mercado interior común’’¹¹.

⁸ MATA SIERRA, M.T., *La Armonización fiscal... Op. Cit*, p. 39.

⁹ DI PIETRO, A., ‘‘Informe del Relator General sobre el estado de la fiscalidad en la Unión Europea y para el futuro de la Unión Europea’’, en AA.VV. *Armonización y coordinación fiscal en la UE. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Madrid, 2010, pp. 62-63 hace referencia a tres enfoques posibles en el concepto de armonización fiscal, siendo estos: el enfoque igualación, consistente en iguales tipos impuestos y tipos impositivos; el enfoque aproximación, siendo éste proclive a que se tienda a un acercamiento de los impuestos en el tiempo; y el enfoque diferencial, consistente en que los Estados han de ajustar sistemáticamente sus estructuras fiscales para maximizar el bienestar social.

¹⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA ROMÁN, J.F., Y VALERA TABUEÑA, F., *La Armonización fiscal... Op. Cit*, p. 22. Este autor hace referencia al enfoque de la armonización de la UE desde la perspectiva estadounidense empleado por BIRD, R., ‘‘Corporate-personal tax integration and fiscal harmonization in the EEC’’, en CNOSEN, S., (Dir.) *Tax Coordination in the EEC*, Kluwer, Deventer, 1986, pp. 167-189 en el que hace referencia a un modelo de coordinación horizontal de un impuesto distinto en los Estados miembros, en los que deben cohesionar las distintas políticas fiscales de los Estados, en contraposición al modelo de la coordinación vertical que articula las normas federales y las normas estatales.

¹¹ *Cfr.* APARICIO PÉREZ, A., ‘‘La integración fiscal europea’’ en la obra colectiva *Constitución española y Ordenamiento Comunitario Europeo (I)*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1996, p. 36.

En estas definiciones se expone la armonización fiscal desde dos puntos de vista: en primer lugar, como un sistema que no conduce a una armonización unánime de los sistemas fiscales nacionales, sino más bien a un acercamiento o aproximación gradual de los mismos, conservando los países en cuestión una parte de la soberanía tributaria a la hora de establecer unos parámetros básicos en su sistema tributario; y en segundo lugar, constituye un instrumento del propio proceso armonizador, es decir, la armonización fiscal y todas las medidas para llevarlas a cabo son un instrumento para conseguir los objetivos comunes del mercado único.

La Comisión Europea fijó los parámetros por los que debía regirse el proceso armonizador en su Informe de 1991, estableciendo que ‘la armonización fiscal perseguida por las Comunidades debe llevar a la creación de un espacio comunitario sin fronteras interiores, en el que puedan circular libremente personas, mercancías, servicios y capitales. La política fiscal comunitaria no pretende recaudar impuestos comunitarios. Su verdadero objetivo es crear un Mercado interior operativo’¹².

Sin embargo, esta concepción que describe la Comisión sobre la armonización fiscal ralentiza el proceso que se inició en 1957 con la creación de la CEE y que, como afirmaban ARRIZAGA Y ÁLVAREZ, ‘la amplitud y objetivos propuestos por la CEE han estado siempre condicionados precisamente por la consecución de los objetivos planteados, y siempre acordes al proyecto de integración europea que se pretendía conseguir’¹³.

¹² Texto extraído de la redacción dada por la Comisión en el Informe ‘*Armonización fiscal, ¿por qué?*’, Bruselas, 1991, pp. 3-5.

¹³ Cfr. ARRIZAGA JUNQUERA, C., Y ÁLVAREZ GARCÍA, S., ‘La influencia del Derecho Tributario Europeo en la legislación española sobre impuestos especiales’, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 134, 1996, p. 71. Vid. Artículo 99 TCCE en el que se encarga a la Comisión ‘el examen de la mejor forma en que resulte posible armonizar las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos indirectos’. Resulta destacable la referencia expresa a la imposición indirecta puesto que, en esencia y producto de la redacción, parece excluirse del ámbito de aplicación de este artículo la imposición directa, y por ende el Impuesto sobre Sociedades. Resaltan FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., Y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal*, IEF, núm. 17/2002, p. 7 que ‘no es extraño esta referencia expresa a los impuestos indirectos ya que la CEE se limitaba a ser un área de libre comercio y una Unión aduanera, lo que explica que tengan que transcurrir más de 30 años, hasta el Consejo ECOFIN de 23 de julio de 1990, para que se aprueben las primeras directivas sobre armonización de la imposición directa’. Argumenta por otro lado PELECHA ZOZAYA que ‘los tributos directos internos de los Estados miembros sólo serán incompatibles con el Derecho comunitario si se constata que su aplicación comporta o puede comportar la vulneración indirecta de lo establecido en algún artículo del Tratado de Roma de 1957’. Cfr. PELECHA ZOZAYA, *Hacienda pública y Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 1994, p. 81.

Otra posible aproximación al concepto de armonización fiscal, vendría dada por ser un mecanismo de ajuste de los diversos sistemas tributarios nacionales con el fin de alcanzar unos objetivos o fines económicos comunes, siendo finalmente un proceso gradual en el tiempo, pues los sistemas fiscales, por su carácter estructural, tratan de adecuarse a las nuevas realidades económicas que la unión económica y monetaria va generando. Así, la armonización implica un cierto grado de consenso acerca de las reglas del juego fiscal, asegurando un reparto equitativo de las ganancias del mercado único a través de una división justa de los ingresos fiscales y una suavización de los incentivos al arbitraje fiscal¹⁴.

Entrados en materia, esta secuencia de definiciones nos ayuda a comprender qué se conoce por armonización fiscal en la UE. Ahora bien, es necesario analizar cuáles han sido las estrategias para llevar a cabo esa armonización y si los objetivos establecidos en el Tratado de Roma se han cumplido.

Todo ello, entiéndase, porque la teoría sobre la armonización fiscal en Europa carece de sustento sin una estrategia firme para llevarla a cabo. De este modo, dos son los métodos que se plantearon frente a las primeras ideas de armonización propuestas por el *Informe Tinberguen*¹⁵:

- Estrategia competitiva: consistente en que los Estados actúan acordes a las reglas del libre mercado, sin ningún tipo de ente supranacional con carácter jerárquico superior que actúe como cauce para ello; o

- Estrategia institucional: mediante la que la armonización será llevada a cabo por un organismo encargado de ello, pero esta vez con carácter supranacional, previo acuerdo de los Estados miembros, y como sabemos, finalmente la opción elegida

La segunda estrategia resultaba ser una solución de compromiso frente al ambicioso y sin precedentes proyecto de armonización de la CEE, ya que, por un lado, suponía mantener un cierto margen de actuación a los Estados para el diseño de su normativa interna conforme a sus intereses en vista de competir en el mercado abierto, y por otro lado, permitía que se cediese parte de esa soberanía de los Estados a un ente

¹⁴ Definición extraída de DI PIETRO, A., “Informe del Relator General... Op. Cit, p. 65, en la que el autor establece que a pesar de lo descrito, la resistencia de los Estados a perder una parte de su soberanía fiscal marcará el hecho de la armonización de los sistemas fiscales.

¹⁵ Al igual que hacíamos referencia anteriormente, el *Informe Tinberguen* será objeto de análisis a posteriori.

jerárquicamente superior para la gestión de los intereses europeos, con el consentimiento de estos propios Estados, algo sumamente positivo, ya que un beneplácito proveniente de los propios involucrados en el proceso suponía un gran aliciente.

Adentrándonos en los objetivos de la armonización fiscal en la UE, el artículo 3 del Tratado de Roma de 1957¹⁶ hace referencia a un objetivo central y fundamental que es la coordinación o armonización de los sistemas fiscales de los Estados miembros a fin de establecer el tan ansiado mercado único basado en la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales entre los distintos países, así como un régimen común no discriminatorio de la competencia¹⁷. No sólo eso, si no que los objetivos que pretende la armonización fiscal en la UE se verán alterados por la mayor o menor confluencia de las disposiciones en materia de imposición directa de los Estados miembros y de sus legislaciones nacionales.

Visto esto, el soporte normativo del Tratado de Roma ensalzó la idea fundamental sobre los objetivos que planteaba la armonización fiscal en Europa, y que pasamos a mencionar.

El artículo 12 prohíbe expresamente la discriminación por razón de la nacionalidad, es decir, adentrados en el terreno fiscal, cualquier discriminación tanto a un residente por parte de un no residente previsto en una disposición normativa en un Estado miembro de la UE como viceversa se tendrá por prohibida.

El artículo 13 del Acta Única Europea (en adelante, AUE) recoge las libertades básicas en las que se fundamenta la UE, entrando íntimamente en conexión con los artículos 18 del Tratado de Roma (libre circulación de personas); artículo 23 (libre circulación de mercancías); artículo 49 (libre circulación de servicios); y artículo 56 (libre circulación de capitales).

El principio de libertad de establecimiento ocupa un plano fundamental en el Tratado de Roma, ya que es éste el que legitima a cualquier empresa su libre instauración

¹⁶ Como bien es sabido, los Tratados de Roma de 1957 suponen el comienzo de lo que actualmente es la UE, mediante la creación de la CEE y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CECA o Euratom), firmados originariamente por Alemania federal, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos.

¹⁷ *Vid.* Artículo 3 del Tratado de Roma de 1957, apartados a), b), c), d), g), h) y k).

en el territorio comunitario y resulta amparada por la protección de él¹⁸. El artículo 43 prohíbe expresamente “las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro”.

La importancia de estos tres artículos y los principios que establecen es mayor de la que parece. Estos principios han sido repetidos en numerosas ocasiones por el Tribunal de Justicia de la UE hasta el punto de que la jurisprudencia asentada ha contribuido a modificar el contenido normativo de determinadas disposiciones¹⁹.

Al respecto, PAREDES hace referencia expresa al artículo 98 del Tratado de Roma, en el que se alude a la necesidad de la armonización indirecta por exclusión de los impuestos directos. Igualmente, la autora hace referencia al artículo 100, que considera necesaria una “aproximación de las disposiciones nacionales para el establecimiento del mercado común”²⁰.

Por otro lado, en el artículo 67 del Tratado se establece como objetivo la obligación progresiva de las restricciones que pesan sobre los movimientos de capital dentro de las fronteras comunitarias y de las discriminaciones relacionadas con la nacionalidad o residencia de los inversores. Así, el artículo 220 requiere de los Estados miembros el establecimiento de negociaciones para evitar la doble imposición de residentes y empresas, mientras que el 221 lo hace para la concesión de igual trato a los

¹⁸ Consúltense al respecto el trabajo de MONDINI, A., “Movilidad de las sociedades entre competencia fiscal perniciosa, planificación fiscal agresiva y libertad europea: algunas reflexiones desde la experiencia italiana” en RAMOS PRIETO, D., (Dir.) *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Navarra, 2014, pp. 321-323 donde realiza una reflexión sobre la libertad de circulación de las empresas en relación con la lucha frente a las estrategias de planificación fiscal agresiva, tema muy debatido en el seno de los Estados y entes supranacionales (especialmente, UE y OCDE).

¹⁹ Argumentan al respecto CORDÓN EZQUERRO, T., y GUTIÉRREZ LOUSA, M., “La libertad de movimiento en factores productivos en la Unión Europea. Los principios de libre establecimiento y no discriminación”, *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, núm. 5, 2000, pp. 154-156 la existencia de “la falta de normas tendentes directamente a garantizar el desarrollo de una armonización fiscal directa. La labor interpretativa del Tribunal de Luxemburgo, en relación con la fiscalidad directa, ha tenido una función de integración negativa, en el sentido de que no trata de desarrollar un mandato comunitario que obligue a evolucionar en un determinado sentido, sino que trata de reducir progresivamente el crecimiento de las políticas estatales autónomas que puedan influir en cualquier política común y afectar al mismo tiempo a la prohibición de discriminación fiscal”.

²⁰ Como vemos, el arraigo de la idea de aproximación de los sistemas fiscales en lugar de una armonización plena ya estaba descrita desde el inicio de la CEE. Véase la aportación descrita *infra* en CORONA F., Y PAREDES, R., en *La Reforma de la Tributación empresarial en España*, IEF, Madrid, 1996, pp. 234-238.

residentes en la Comunidad con respecto a la participación de capital en empresas de cada país²¹.

Visto esto, resulta ampliamente complicado establecer un sistema de armonización –o aproximación- que emplee el mismo lenguaje en todos los Estados, y más aún cuando interactúan disposiciones fiscales que pueden ser dispares tanto en forma como en fondo entre estos.

El proceso de armonización desde que la CEE se puso en marcha ya partió con la idea de una aproximación inicial entre legislaciones con el futuro puesto en conseguir paulatinamente una mayor similitud entre las disposiciones tributarias de los Estados, y por tanto, podemos afirmar que el proceso de armonización todavía sigue buscando ese nexo de unión que acerque aún más las disposiciones fiscales entre los Estados miembros.

Dicho esto, para la consecución de los objetivos establecidos en la creación de la CCE, y que actualmente perviven en la UE, en opinión de VALERA TABUEÑA²² debían producirse varias circunstancias:

1. Abolición de los aranceles de aduana;
2. Armonización de los Impuestos indirectos;
3. Desaparición de las fronteras fiscales;
4. Aproximación de las cargas fiscales que gravan el uso del capital; y
5. Aproximación a la tributación de las personas físicas

Es obvio que la armonización de los impuestos indirectos, por la propia configuración de los hechos imposables, resultaba más fácilmente armonizable que la imposición directa, y quizás el mejor ejemplo de ello sea el consenso generalizado sobre los ingresos financieros de la UE provenientes de una parte del IVA recaudado por los

²¹ CORONA, J.F., Y VALERA, F., *La Armonización fiscal... Op. Cit*, p. 125. *Vid.* Artículos 67, 220, y 221 del Tratado de Roma de 1957.

²² ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA ROMÁN, J.F., y VALERA TABUEÑA, F., *La Armonización fiscal... Op. Cit*, pp. 25-26. Exponemos la opinión del autor en términos genéricos puesto que, como resulta evidente, el avance en la UE ha afianzado la abolición de fronteras. La abolición de los aranceles de aduana entra en conexión con la idea de la abolición de fronteras y en consecuencia con la libre circulación de mercancías y capitales, produciendo a su vez un incremento de los precios reflejado en una competencia directa entre los entes que participen en el mercado ya que, aboliendo el incremento de valor que constituya el paso de un bien por una frontera –arancel- se favorece la competencia entre empresas y eso repercute en una mejora de los productos finales.

Estados, en contraposición a las dificultades que entraña, si quiera, una mínima armonización del Impuesto sobre Sociedades.

En otro orden de cosas, trayendo a colación lo descrito por LASHERAS, el proceso de armonización fiscal tiene tres efectos económicos fundamentales²³: sobre la eficiencia en el uso de los factores productivos, como consecuencia de la falta de neutralidad en la importación y exportación de capitales; sobre la equidad, concebida como principio rector de la política social que pretende compensar desequilibrios nacionales y regionales y; sobre la incertidumbre de los agentes económicos que provocarán diferentes reacciones en los Estados miembros.

Visto esto, hay que realizar una descripción de las numerosas disposiciones emanadas desde la UE para articular la armonización de la imposición directa, y por ello, nos detendremos en todos aquellos documentos que lo propiciaron, aunque, a modo de adelanto, situamos nuestro punto de partida en el artículo 99 del Tratado de Roma, actualmente artículo 93, en el que se establece que “el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14”²⁴.

3. LA EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN EUROPA (I): SIGLO XX

²³ Cfr. LASHERAS, M.A., “La armonización de la fiscalidad directa en la CEE. Ideas para el diseño de una estrategia española” en la obra colectiva *Reformas recientes y tendencias de reforma del Impuesto sobre sociedades*, IEF, Madrid, 1988, pp. 145-156.

²⁴ Recordemos lo establecido en el artículo 14: “1. La Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992, de conformidad con las disposiciones del presente artículo... 2. El mercado interior cumplirá un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado”.

El primer resultado del artículo 99 del Tratado de Roma fue la publicación del *Informe Tinberguen* en 1953, que analizaba la incidencia de los distintos ordenamientos jurídicos nacionales sobre el Mercado Común²⁵.

Sin embargo, la repercusión de este Informe fue ínfima, ya que su aplicación práctica resultó inexistente. No obstante, los conceptos que el profesor Jan Tinbergen empleó para realizar dicho Informe fueron muy útiles a posteriori y utilizados por grandes economistas, como Iversen y Leontief.

El año 1966 comenzó con la polémica en torno al Impuesto sobre Sociedades y el desarrollo del mercado europeo de capitales. Así, el *Informe Segré*²⁶ incidía en la necesidad de que la imposición societaria en la CEE se fundase en una estructura similar entre los Estados, aunque no fuese idéntica, con el objetivo de no obstaculizar los movimientos del capital.

Ya en el año siguiente, en 1967 el conocido como *Informe Neumark*²⁷ fue publicado por el Comité Fiscal y Financiero de la Comisión de las Comunidades Europeas y supuso, de un lado, el primer gran intento de avanzar hacia la armonización del Impuesto sobre sociedades en la Unión Europea (por entonces, CEE) y, de otro, un hito por el planteamiento de cuestiones que si bien eran cotidianas, no habían sido tratadas por la CEE con la suficiente precisión.

Este Informe es el más ambicioso del siglo XX en cuanto a la reestructuración y postulación de los principios sobre los que debía versar la armonización tributaria en Europa, que se estructuraba en tres etapas²⁸.

La primera etapa pretendía la consecución de una serie de ambiciosos objetivos, como son: la instauración de un IVA sustituyendo a los numerosos impuestos múltiples análogos; la unificación de las normas de desgravación aplicables en los Impuestos sobre Consumos Específicos; la armonización sobre dividendos e intereses; el establecimiento

²⁵ No debemos olvidar que este Informe es inédito, puesto que es el único en el que, por publicarse antes de 1960, no contaba con su elaboración por parte del Comité Fiscal y Financiero de la Comisión de las Comunidades Europeas (posteriormente, Comité Fiscal y Financiero de la UE)

²⁶ *Vid.* Segré Report, “*Le développement d’un marché européen des capitaux*”, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1966.

²⁷ *Vid.* Neumark Report, “*Report of the Fiscal and Financial Committee in the EEC on Tax Harmonisation*”, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963.

²⁸ Las etapas que se describen a continuación han sido extraídas de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., Y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Op. Cit.*, p. 8

de un Convenio Multilateral²⁹ para evitar la doble imposición; preparar la reforma de los Impuestos sobre sociedades nacionales, para adoptar un impuesto general de tipo único; adoptar las medidas necesarias para que los países adopten un gravamen sintético global sobre la renta y; preparar la creación de un fondo de financiación común de la CE alimentado con los recursos procedentes de la tarifa exterior común.

La segunda etapa consistiría en la entrada en vigor, una vez armonizado, del Impuesto sobre Sociedades³⁰; armonización a su vez del Impuesto sobre la Renta (personas físicas); armonización de los Impuestos sobre Consumos Específicos; conclusión del Convenio Multilateral³¹; análisis de la armonización de los impuestos sobre la riqueza; análisis de la necesidad de armonizar los Impuestos sobre sucesiones; y el estudio sobre la necesidad de proceder a la armonización del IVA³².

En la tercera etapa, se adoptarían las medidas armonizadoras pendientes de las etapas anteriores; se crearía un sistema de intercambio de datos para asegurar un control fiscal eficaz; se crearía un sistema de compensación financiera entre países y; se crearía un tribunal especial a nivel comunitario para resolver los litigios que no fuera posible resolver entre países.

Sin embargo, este Informe carecía de un calendario temporal para su puesta en práctica, algo que generó gran incertidumbre.

El *Informe Neumark* se vió implementado en 1963 por el denominado *Informe Deringer* e *Informe Roche*, algo menos conocidos, ya que su principal baza era la iniciativa de establecer un sistema de IVA común en todos los países, y, aunque parece que su utilidad fue escasa, resultó ser el impulso para la consecución posterior de la armonización de la imposición indirecta. Prueba de ello es la publicación el 11 de abril

²⁹ A modo de adelanto, resulta enormemente significativo lo siguiente: los objetivos de la primera etapa recogidos en el *Informe Neumark* siguen siendo los objetivos pretendidos por la Comisión Europea y por la OCDE en la actualidad. Es decir, el Plan de Acción BEPS de la OCDE publicado en 2013 pretendía como objetivo final la instauración de un Convenio Multilateral que solventara las deficiencias existentes en los Convenios de doble imposición bilaterales, y la Comisión Europea en 2011 con la publicación del proyecto CCCTB y posteriormente en 2015 con el Plan de Acción para cohesionar el Impuesto sobre Sociedades en la UE alegaban los mismos objetivos finales, lo que le dota al *Informe Neumark* de una importancia mayúscula, aún 60 años después de su publicación.

³⁰ Para más inri, vemos como la previsión de armonizar el Impuesto sobre sociedades se trataba conseguir en el año 1965, y aun es un tema pendiente.

³¹ El Plan de Acción BEPS de la OCDE prevé su consecución definitiva en diciembre de 2015.

³² Resulta de nuevo enormemente llamativo el hecho de que el último objetivo de la segunda etapa del *Informe Neumark* fuese el primero en conseguirse, ya que la armonización indirecta en materia de IVA constituyó el primer paso para que comenzasen las negociaciones acerca de la imposición directa.

de 1967 de las dos primeras Directivas en las que se establecen las características y el proceso para la implantación del IVA. De igual modo, el 17 de julio de 1969 se aprobó la Directiva relativa a los Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, estableciendo normas comunes para la tributación de las denominadas ‘‘aportaciones a sociedades’’ y cuyo objetivo es eliminar los supuestos de discriminación, doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de capitales³³.

Posterior al *Informe Neumark*, una comisión Específica de la UE trató el problema de la armonización de las estructuras del Impuesto sobre Sociedades y, paralelamente, la imposición de dividendos provenientes de una sociedad de un Estado miembro³⁴. Fue entonces en 1968 cuando dicha comisión, presidida por A. J. Van der Tempel, implementó el *Informe Van der Tempel*³⁵, que versaba sobre la armonización de la estructura de la imposición sobre sociedades. En opinión de ESTEVE, dicho informe constituyó un análisis profundo de las implicaciones internacionales del gravamen de los beneficios de las sociedades y de los métodos posibles para atenuar los efectos de la doble imposición de dividendos, propugnando un gravamen absolutamente autónomo del beneficio obtenido por la sociedad y distribuido por ésta a sus socios³⁶.

En este Informe, se producía la comparación entre el sistema de doble tipo, los sistemas de crédito impositivos y el sistema clásico, llegando a la conclusión de que el sistema clásico implicaba una doble imposición integral de beneficios, en el que se presentaba unos efectos negativos más reducidos.

Sin embargo, como argumenta VALERA TABUEÑA, las críticas a este Informe se centraron en tres aspectos³⁷:

³³ Un exhaustivo análisis sobre la armonización de la imposición directa en Europa lo realizan ÁLVAREZ GARCÍA, S., Y URIOL EGIDO, C., en ‘‘La armonización de la Imposición indirecta en la Unión Europea’’ en la obra colectiva *La Constitución Española en el Ordenamiento Comunitario Europeo*, Ministerio de Justicia, Madrid, 2000, pp. 256-267.

³⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA ROMÁN, J.F., Y VALERA TABUEÑA, F., *La Armonización fiscal... Op. Cit.*, pp. 126-127.

³⁵ *Vid.* Van der Tempel Report ‘‘El impuesto sobre sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la Comunidad Económica Europea’’, recogido en la Sección de Documentos de Hacienda Pública Española, núm. 9, 1971, pp. 78-90.

³⁶ Véase la opinión del autor recogida en ESTEVE, M^a. L., *El Impuesto sobre sociedades en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pp. 50-61.

³⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA ROMÁN, J.F., Y VALERA TABUEÑA, F., *La Armonización fiscal... Op. Cit.*, p. 127.

En primer lugar, la amplia diferencia entre el tipo de gravamen del Impuesto sobre sociedades y el tipo marginal máximo aplicable a la renta personal suponía una fuerte discriminación para los negocios constituidos bajo forma no societaria.

En segundo lugar, que el sistema clásico no tenía en cuenta los objetivos políticos y económicos que se derivan de una ampliación del mercado de capitales.

Y en tercer lugar, la postura que adopta el Informe está basada principalmente en la simplicidad del sistema clásico, que aparentemente considera más importante la neutralidad impositiva.

Durante el año 1970 varias fueron las reuniones de expertos en torno al problema latente de la armonización societaria, con algunas posturas propicias a la consecución de una armonización societaria plena³⁸. Así, el clima de tensión y la falta de consenso entre los Estados propiciaron la imposibilidad de llevar a cabo dichas prácticas. No obstante, se publicó el denominado *Informe Werner*³⁹, llamado así por su precursor, Pierre Werner, primer ministro luxemburgués, que recogía las bases hacia el camino de una armonización plena en la CEE para la definitiva Unión Monetaria. Así, se establece la necesidad, en palabras del propio Werner, de ‘armonizar ciertos tipos de impuestos que son susceptibles de tener una gran influencia directa sobre los movimientos de capitales en el interior de la Comunidad. En especial, del régimen fiscal aplicable a los intereses procedentes de valores mobiliarios de renta fija y a los dividendos. Asimismo, será necesario abordar activamente la armonización de la estructura de los Impuestos sobre sociedades’⁴⁰.

A pesar de los trabajos llevados a cabo por Werner y los trabajos anteriores, los avances en materia de imposición directa no culminaron, y no se llegó a una alternativa posible, ya que, entre otros motivos, se pretendía una integración financiera plena, y no un término medio de aproximación fiscal. Así, durante el año 1973 varios miembros del grupo de trabajo en el seno de la Comisión Europea se mantuvieron proclives a adoptar las

³⁸ La doctrina alemana se mostraba propensa a esta hipótesis, en particular, los profesores alemanes STUTZEL y ENGELS.

³⁹ Vid. Werner Report ‘*Rapport au Conseil et a la Comission concernant la realisation par etapes de L’Union Economique et Monetaire dans la Communauté*’, Comisión Europea, Bruselas, 1970.

⁴⁰ Las conclusiones extraídas por Werner en su Informe fueron literalmente adoptadas por la Resolución del Consejo de 22 de marzo de 1971 sobre la creación de la Unión Económica y Monetaria (DOCE C 28/1 de 27 de marzo).

medidas recogidas en el Informe, aunque durante 1974 esa tendencia cambió de parecer, siendo plasmada oficialmente en 1975.

Fruto de los estudios llevados a cabo durante el lustro 1970-1975 se llegó a proponer una serie de Directivas por parte de la Comisión que, de llegar a buen puerto, habrían significado un enorme avance en la imposición directa e indirecta. Sobre esto, CARBAJO VASCO argumenta que los objetivos de estas propuestas de directivas suponían mejorar la neutralidad en la toma de decisiones de carácter económico, y favorecer la competitividad de las empresas y eliminar las dobles imposiciones⁴¹.

De este modo, las propuestas de Directiva fueron:

- Directiva de 15 de enero de 1969 *relativa al régimen fiscal aplicable a fusiones, escisiones y aportaciones de activos entre sociedades de Estados miembros diferentes*
- Directiva de 16 de enero de 1969 *relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales ubicadas en Estados miembros diferentes*
- Directiva de 1 de agosto de 1975 *relativa a la armonización de los sistemas del Impuesto sobre sociedades y retención en origen*
- Directiva de 29 de noviembre de 1976 *relativa a la eliminación de dobles imposiciones en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas (procedimiento arbitral)*
- Directiva de 2 de agosto de 1978, *relativa a la extensión a los organismos de inversión colectiva de la Directiva de 1975 sobre armonización de los sistemas del impuesto sobre sociedades y los regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos*

Sin embargo, entre estas numerosas propuestas de Directivas que no prosperaron, si llegó a buen puerto la Directiva 77/779/CEE, de 19 de diciembre de 1977, *sobre asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos*, que fue modificada posteriormente por la Directiva 79/1070/CEE, de 27 de diciembre de 1979, que amplió su campo de aplicación incluyendo la imposición indirecta.

⁴¹ Cfr. CARBAJO VASCO, D., "Evolución y perspectivas de la Armonización fiscal de los Impuestos Directos en la Comunidad Económica Europea", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 85, 1992, pp. 39-42.

Tras las mencionadas Directivas, en el año 1980 se presentó un Informe de la Comisión al Consejo sobre las perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la CEE, tildado con el nombre de *Informe Burke*⁴². Este Informe goza de una extraordinaria relevancia, ya que plantea una reformulación y la vuelta al principio de la armonización fiscal como instrumento para la consecución de un mercado común con libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales, así como para garantizar la libre competencia⁴³.

Resulta particularmente significativo en este Informe el hecho de que, a pesar de que las medidas armonizadoras llevadas a cabo habían resultado ser insuficientes, se produjo una cierta aproximación de las legislaciones nacionales en materia fiscal, y además, una vinculación estrecha entre esas nuevas medidas adoptadas por los Estados y los objetivos de armonización fijados por la CEE.

En referencia a la imposición societaria, ÁLVAREZ Y ARIZAGA⁴⁴ aclaran que son dos los aspectos en los que pone más énfasis el *Informe Burke*, que son: primero, en relación a la libre circulación de capitales en el territorio comunitario, la necesidad de armonizar la tributación de intereses y dividendos⁴⁵; y segundo, en relación a la necesidad de garantizar la libre competencia eliminando las distorsiones provocadas por la interrelación de distintas normas para el cálculo de la base imponible del impuesto, aproximando las reglas aplicables al respecto⁴⁶.

Como ya adelantábamos anteriormente, a partir las consideraciones emitidas en el *Informe Burke*, la Comisión adoptó dos iniciativas, sin éxito final. La primera de ellas tuvo su origen en la Comunicación de la Comisión al Consejo de las Comunidades Europeas de 28 de abril de 1982⁴⁷, contemplándose la posibilidad de que las pérdidas de

⁴² Vid. Burke Report, '*Perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad*', Comisión Europea, 1980.

⁴³ Opinión extraída de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., Y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Op. Cit.*, p. 11. En el mismo sentido ESTEVE, M^a.L., *El Impuesto sobre sociedades... Op. Cit.*, pp. 58-60.

⁴⁴ ÁLVAREZ GARCÍA, S., Y ARIZAGA JUNQUERA, C., *Op. Cit.*, pp. 56-59.

⁴⁵ Para la consecución de esto, se propuso la aprobación de la propuesta de Directiva concerniente a la armonización de los sistemas del Impuesto sobre sociedades y de retención en origen, de 1 de agosto de 1975, y la aproximación de los tipos impositivos de los diferentes países.

⁴⁶ Cfr. CORONA ROMÁN, J.F., *Op. Cit.*, pp. 50.52 donde el autor hace referencia a las reglas aplicables, pero estrictamente las relativas a amortizaciones, valoración de activos fijos e inventarios, variaciones patrimoniales y compensación de pérdidas.

⁴⁷ Vid. Comunicación de la Comisión '*Medidas fiscales y financieras de fomento a la inversión*', Bruselas, 1992.

un ejercicio se compensen con los beneficios de ejercicios posteriores o con los ejercicios anteriores mediante la devolución del ingreso pagado⁴⁸. Esta es la propuesta de Directiva de 11 de septiembre de 1984 *referente a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros respecto al régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas*, modificada el 19 de junio de 1985.

La segunda fue el Anteproyecto de Propuesta de Directiva de la Comisión sobre armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponibles, de marzo de 1988, que no llegó a publicarse de forma oficial, y que contenía disposiciones sobre amortizaciones, valoración de existencias y variaciones patrimoniales⁴⁹.

Precisamente, para cumplir los objetivos enunciados de facilitar la cooperación entre las empresas en el ámbito Comunitario, se aprobó el Reglamento 2137/85, de 25 de julio, *relativo al establecimiento de una agrupación europea de interés económico*, en el que se obliga a los Estados miembros a aplicar su derecho fiscal nacional a los beneficios obtenidos por la agrupación, siendo esta la segunda disposición aprobada en materia de fiscalidad directa.

Dicho esto, durante 1990 se publicaron varias Directivas sobre la armonización de la imposición directa, ya que, como hemos hecho referencia anteriormente, las medidas y Directivas anteriores no tenían un carácter armonizador.

El origen de este cambio de tendencia fue iniciado por la Comunicación de la Comisión al Parlamento y al Consejo sobre fiscalidad de las empresas, de abril de 1990⁵⁰. Con base en dicha Comunicación, se aprobaron dos Directivas y un Convenio de vital importancia:⁵¹

⁴⁸ Véase sobre la tesis tratada la opinión de CORONA ROMÁN, J.F., *Op. Cit.*, p. 58 y ROZAS VALDÉS, J.A., “Armonización de la base imponible de los Impuestos sobre Beneficios societarios en la CEE”, *Impuestos*, núm. 1, 1989, pp. 23-24.

⁴⁹ Previamente, conviene mencionar la repercusión del Libro Blanco sobre consecución del mercado interior, aprobado en el Consejo Europeo celebrado en Milán el 28 y 29 de junio de 1985, que señalaba literalmente que “para la consecución de las denominadas cuatro libertades básicas... era necesaria la supresión de tres tipos de barreras en el interior del espacio comunitario: las físicas; las técnicas; y las fiscales”.

⁵⁰ *Vid.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y Consejo “Fiscalidad de las empresas”, Bruselas, 1990, en la que se especifica literalmente que “respetando el principio de subsidiariedad, todas las iniciativas se definirían a través de un proceso consultivo con los Estados miembros”.

⁵¹ Destacamos las Directivas citadas *supra* a través de FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., Y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Op. Cit.*, p. 13 como las que finalmente llegaron a publicarse, sin embargo, otras dos medidas propuestas por la Comisión no llegaron a ser aprobadas en 1990, aunque también tuvieran su

- Directiva 90/434/CEE, *relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros*⁵², que establecía un mecanismo básico consistente en la exención de las plusvalías que se realicen en la operación y el posterior mantenimiento de los valores fiscales históricos a efectos del futuro cómputo de amortizaciones y plusvalías en su enajenación;
- Directiva 90/435/CEE, *relativa al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes*⁵³ aplicable a las distribuciones de beneficios desde las filiales a su matriz y que prohíbe al Estado de residencia de las filiales la aplicación de imposición en la fuente sobre los dividendos que reparta a su matriz comunitaria y;
- Convenio 90/436/CEE, *relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios a las empresas asociadas*, en vigor desde el 1 de enero de 1995 tras ratificación de los Estados miembros, que contempla la utilización de precios de transferencia entre empresas asociadas.

4. LA EVOLUCIÓN DEL PROCESO DE ARMONIZACIÓN FISCAL EN EUROPA (II): FINAL DEL SIGLO XX Y PRINCIPIOS DEL SIGLO XXI

Tras un período en el que parecía asentarse la idea de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades y, aún más importante, la voluntad para llevarla a cabo, la última década del pasado siglo atisbó un hilo de cambio en la metodología de la UE en la implementación de sus directrices.

Así, la Comunicación de la Comisión Europea de 1990 sobre orientaciones en materia de fiscalidad empresarial en el mercado interior trajo consigo la conclusión del

origen en la Comunicación de abril, como son la propuesta de Directiva concerniente a la compensación transfronteriza de pérdidas y la propuesta de Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros diferentes.

⁵² Directiva traspuesta al ordenamiento español por Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas y recogida en los artículos 20 bis y 30 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades.

⁵³ Directiva traspuesta al ordenamiento español por Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas y recogida en los artículos 20 bis y 30 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades, y el artículo 13.g de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no residentes.

llamado *Informe Ruding* en 1992, definido por la propia Comisión como ‘‘un estudio completo de los Impuestos sobre Sociedades en la UE en el que se examina la relación entre los mismos y el funcionamiento del mercado interior’’⁵⁴.

Por ello, hay que valorar la importancia que tiene dicho Informe ya que supuso un gran avance en la promulgación de disposiciones armonizadoras. CORONA ROMÁN establece las tres cuestiones fundamentales que la Comisión Europea encargó al Comité de expertos presidido por Onno Ruding, que son:⁵⁵

1. Las diferencias existentes en la imposición societaria en los países de la CEE que fuesen susceptibles de ocasionar distorsiones importantes en el funcionamiento del mercado interior;
2. La posibilidad de que estas distorsiones fueran eliminadas por las propias fuerzas del mercado a través de la competencia fiscal entre los Estados miembros, sin que fuese necesaria la actuación de la CEE; y
3. Las medidas que tendría que adoptar la CEE para eliminar las distorsiones fiscales.

Sobre la primera cuestión, este Informe consideró que los factores más distorsionantes son los métodos para atenuar la doble imposición de las rentas transfronterizas y las retenciones en la fuente sobre los dividendos.

En relación a la segunda, se constató que la competencia fiscal entre países condujo a una convergencia de los impuestos hacia los niveles más bajos de imposición, aunque subsisten diferencias importantes.

Por último, referente a la tercera cuestión, el Informe consideró que las distorsiones fundamentales no pueden ser eliminadas sin una política armonizadora por parte de la CEE, citando una serie de recomendaciones al respecto sumamente rompedoras, como: la armonización de los tipos impositivos entre el 30 y 40%; adopción de un sistema común de compensación de pérdidas; la homogeneización de los sistemas de amortización y de valoración de inventarios; y la introducción de medidas de atenuación de la doble imposición económica y la aplicación del método de exención para atenuar la doble imposición internacional.

⁵⁴ *Vid.* Ruding Report ‘‘Informe del Comité de Expertos Independientes sobre la imposición sobre Sociedades’’, Comisión Europea, 1992.

⁵⁵ CORONA ROMÁN, J.F., *Op. Cit.*, pp. 59-61.

La repercusión del Informe y las conclusiones extraídas no fueron tomadas íntegramente en conciencia, ya que, como sucedió con sus predecesores, sólo se recogieron algunas de estas recomendaciones, que pasamos a analizar⁵⁶.

Por un lado, la Comisión acogió favorablemente las propuestas sobre la tributación de los intereses así como la extensión y mejora del tratamiento de las matrices y filiales⁵⁷, rechazando la vía de armonizar los tipos impositivos, algo que, aun en nuestros días, sigue siendo un foco de conflicto.

Poco después, en 1994, la Comisión presentó dos Recomendaciones sin carácter vinculante, para el establecimiento de una fiscalidad favorable para las pequeñas y medianas empresas.

La primera de ellas, la Recomendación 94/390/CE, de 25 de mayo, *relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas*, en la que se solicita a los Estados miembros que adopten las medidas necesarias para corregir los efectos de la progresividad del Impuesto sobre la Renta, limitando la carga fiscal aplicable a un tipo comparable al Impuesto sobre Sociedades.

La segunda, la Recomendación 84/1069/CE, de 7 de diciembre, *sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas*. En ella se invita a los Estados miembros a promover su facilitación en la transmisión con el fin de garantizar su pervivencia, mediante la asunción de tres tipos de medidas, ⁵⁸ a saber: reducir, siempre que la actividad de la empresa continúe en un período de tiempo mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión; ofrecer a los herederos la posibilidad de escalonar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosiga la actividad de la empresa, además de conceder exención de intereses; y velar porque en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario.

⁵⁶ *Vid.* Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo "Presentación de conclusiones del Comité de Expertos Independientes sobre orientaciones de fiscalidad empresarial en el marco del perfeccionamiento del mercado interior", Comisión Europea, Bruselas, 1992.

⁵⁷ Cabe destacar que en este punto la Comisión recupera la propuesta de Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros diferentes, además de presentar las propuestas de Directivas 90/434 y 90/435 que finalmente no fueron aprobadas.

⁵⁸ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., Y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Op. Cit.*, pp. 14-17.

En este punto, la Comunicación de la Comisión de 20 de febrero de 1996⁵⁹ reconoce los obstáculos a la coordinación fiscal, argumentando literalmente que “la coordinación fiscal a nivel europeo se ha visto frenada por dos grandes obstáculos: las normas para la adopción de decisiones y la falta de una perspectiva global que permita ver los inconvenientes económicos y sociales que supone la no adopción de decisiones”.

La Comisión se mostraba francamente preocupada sobre la falta de acción por parte los Estados, argumentando que “los repetidos fracasos en materia de coordinación fiscal han contribuido sustancialmente no sólo a mantener distorsiones en el mercado único, sino también, de forma menos visible, a generar desempleo e incluso, a facilitar la erosión de la base imponible”⁶⁰.

Conviene, llegados a este apartado, el análisis de la repercusión del *Informe Ruding* como medida de impulso para futuras actuaciones. Así, precisamente a raíz de su publicación, en la reunión del Consejo ECOFIN⁶¹ celebrada en Verona se decide la creación del Grupo de Política Fiscal, más conocido como Grupo Monti⁶², que culminaría en la aprobación del paquete fiscal o “paquete Monti” de diciembre de 1997, tendente a generar un impulso en el proceso armonizador, y que, como afirman RUBIO GUERRERO y BARRUSO CASTILLO, estaba llamado a tener una gran influencia en el futuro diseño de los impuestos en el ámbito de la Unión Europea⁶³.

En vista a la consecución de estas medidas, tres fueron las Comunicaciones presentadas por la Comisión:

⁵⁹ *Vid.* Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo “La fiscalidad en la Unión Europea”, Comisión Europea, Bruselas, 1996.

⁶⁰ Esta Comunicación constituía la primera vez en que aparecía el término «erosión de la base imponible» y que supone dotarle de una enorme relevancia puesto que entrado el siglo XXI ésta ha sido una de las principales preocupaciones tanto de la Comisión como de la OCDE, publicando numerosas propuestas para erradicar dicha situación que será objeto de estudio con posterioridad.

⁶¹ El ECOFIN es el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea, integrado por los Ministros de Economía y Finanzas de los 28 Estados miembros de la Unión Europea.

⁶² Este Grupo llegó a su creación durante el Consejo de los días 13 y 14 de abril de 1996 presidido por el Comisario de Fiscalidad Mario Monti, que en 2013 se convertiría en Primer Ministro italiano.

⁶³ *Cf.* RUBIO GUERRERO, J.J., Y BARRUSO CASTILLO, B., *El futuro de la imposición directa en la Unión Europea*, recogido en el IX Encuentro de Economía pública, Vigo, 2002, pp. 9-10 donde los autores analizan la evolución del proceso armonizador tras la publicación del “paquete Monti”.

- Comunicación de 22 de octubre de 1996, “La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios”⁶⁴;
- Comunicación de 1 de octubre de 1997, “Hacia la coordinación de la fiscalidad en la Unión Europea: paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa”⁶⁵ y;
- Comunicación de 5 de noviembre de 1997 “Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea”

Una segunda reunión celebrada del Consejo ECOFIN en septiembre de 1997 trajo consigo un mandato expreso a la Comisión para que presentase medidas concretas que debían incluirse en el paquete fiscal, de las que, como dice MARTÍNEZ SERRANO, hay que destacar, por su grado de repercusión, el Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas, que trataba de eliminar las medidas perniciosas con incidencia en la localización de las actividades empresariales⁶⁶.

Este Código de Conducta constituye un acuerdo de carácter político entre los países miembros de la UE, por el que deciden desterrar las medidas fiscales susceptibles de producir competencia desleal. De este modo, dos de las medidas que recoge son la denominada “práctica *standstill*” y la “práctica *rollback*”.

La primera de ellas, hace referencia a un sistema por el que los Estados miembros se comprometen a no introducir nuevas medidas consideradas perjudiciales, y la segunda, hace referencia a que los Estados se comprometen a revisar las legislaciones fiscales de acuerdo con los principios del Código.

⁶⁴ Dicho Informe considera que “el entorno más favorable para las empresas es aquel en que los sistemas tributarios son los más sencillos, justos y eficaces posible”. Para ello considera positiva la tendencia, como aclara FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., Y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Op. Cit.*, p. 17, experimentada en los últimos años de establecer sistemas con una base de imposición amplia y tipos impositivos generalmente bajos, preferible a la concesión generalizada de exenciones o deducciones fiscales. Así, considera prioritario “tanto suprimir las medidas fiscales que desincentiven los flujos transfronterizos de ingresos como adoptar medidas encaminadas a restringir o eliminar la competencia desleal en el ámbito de la fiscalidad empresarial”. Sin embargo, resulta sorprendente que no considerase prioritario el hecho de “establecer, en las circunstancias actuales, tipos o bases mínimos para el IS, aun cuando el objetivo global fuese garantizar un grado mínimo de imposición efectiva dentro de la Unión”, ya que este es una de la principal medida actualmente, la fijación de una base armonizada en el Impuesto sobre Sociedades a nivel europeo, lo que muestra la varianza mostrada desde entonces.

⁶⁵ Es necesario hacer una referencia a dicha Comunicación puesto que se puso en marcha el concepto de “competencia fiscal perniciosa”, lo que a la postre suscitó multitud de reacciones precisamente tendentes a encontrar soluciones frente a ésta.

⁶⁶ Cfr. PATTERSON, B., Y MARTÍNEZ SERRANO, A., “Tax Co-ordination in the European Union”, *Economic Affairs Series*, Documento de trabajo núm. 12, 2000, pp. 9-12.

Sin embargo, la tarea de llevar a cabo las disposiciones recogidas en el Código requería una acción mayor y específica para llegar a una consecución de los objetivos finales. Así, resultó necesaria la creación de un Grupo de trabajo, el 9 de marzo de 1998, integrado por representantes de los Estados miembros y de la Comisión, que concluyó en un Informe conocido como *Informe Primarolo*, en el que se analizaron 271 medidas llevadas a cabo por los países miembros de la UE, concluyendo que 66 de éstas eran perjudiciales.

La segunda de las medidas propuestas por el Consejo ECOFIN fue una Directiva destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la CEE, presentada la propuesta de Directiva por la Comisión el 4 de junio de 1998, siendo sustituida posteriormente por una nueva propuesta denominada ‘‘Propuesta de Directiva del Consejo, de 18 de julio de 2001, destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad’’.

Por último, la tercera de estas medidas fue una Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, para evitar la doble imposición existente en relación con las operaciones efectuadas entre empresas relacionadas, presentada por la Comisión el 6 de marzo de 1998.

Respecto al conjunto de estas tres medidas surgidas a raíz del Consejo ECOFIN, la aportación de RUBIO GUERRERO y BARRUSO CASTILLO es esclarecedora sobre dos aspectos fundamentales del ‘‘paquete Monti’’⁶⁷. La primera de ellas, hace referencia a que este paquete constituye un único cuerpo del que sólo entrará en vigor si se aprueban los tres conjuntamente. La segunda, que la aprobación de las citadas medidas está condicionada a la adopción de su contenido por parte de otros países terceros, para evitar una salida de capital de la UE hacia otros mercados.

No cabe duda de la importancia y repercusión del *Informe Ruding* que, como adelantamos anteriormente, supuso un hito en la armonización de la imposición directa.

⁶⁷ RUBIO GUERRERO, J.J., y BARRUSO CASTILLO, B., *Op. Cit.*, pp. 8-9.

Ya adentrados en el nuevo siglo, se produjo un cambio en la configuración del sistema armonizador societario. En el año 2001 se aprueban dos Comunicaciones con una relevancia mayúscula en el proceso armonizador.

La primera, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social “Política fiscal en la Unión Europea. Prioridades para los próximos años”⁶⁸.

La segunda, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”⁶⁹.

Ambas comparten un patrón común, ya que como argumentó la Comisión: “se considera necesario avanzar hacia un sistema común de imposición sobre sociedades, que permita a las empresas con actividades transfronterizas calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas, y establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales, eliminando de esta manera los posibles efectos fiscales en las transacciones puramente internas dentro del grupo”.

De este modo, CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ aclaran que se planteó la aprobación de soluciones globales ambiciosas, tales como el ofrecimiento a las sociedades de acogerse a un conjunto de normas único sobre las que rija la base imponible de las sociedades que realicen actividades empresariales en el entorno comunitario⁷⁰.

Así, la Comunicación “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales” constituye un alto en el camino. Esta considera que solamente una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades⁷¹ para las actividades empresariales a escala comunitaria podrá lograr reducir los costes de cumplimiento derivados de la coexistencia

⁶⁸ Vid. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social “Política fiscal en la unión Europea. Prioridades para los próximos años”, Comisión Europea, Bruselas, 2001.

⁶⁹ Vid. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”, Comisión Europea, Bruselas, 2001.

⁷⁰ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., Y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., “La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad” en CORDÓN EZQUERRO, T., (Dir.) *Manual de fiscalidad internacional*, IEF, Madrid, 2001, pp. 342-345.

⁷¹ Esta Comunicación sirvió a la postre de inspiración para otro proyecto estrella de la Comisión Europea, el proyecto *Common Consolidate Corporate Tax Base*, conocido en España como proyecto BICIS, en 2011.

de los 15 (actualmente, 28) sistemas fiscales en el mercado comunitario interior, además de acabar en la UE con los problemas de fijación de precios de transferencia.

Además, permitiría la compensación y consolidación global de los beneficios y pérdidas a escala comunitaria, incluso simplificar muchas operaciones internacionales de reestructuración. Cabe resaltar que podría evitar numerosos casos de doble imposición y acabar con muchas situaciones y restricciones discriminatorias⁷².

Estos argumentos esgrimidos por la Comisión fueron acogidos con agrado, dado que no interfería en la soberanía tributaria de los países a la hora de fijar los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades, ya que como establecía la Comisión “estos (Estados) aplicarían su tipo impositivo nacional a la parte de la base imponible global que les corresponda específicamente, calculada por medio de un sistema de reparto aprobado de común acuerdo”.

Estas Comunicaciones fueron el prelude de lo que posteriormente vio la luz como la Directiva Bolkestein⁷³, también conocida como “Directiva de Servicios”, que fue presentada por la Comisión en febrero de 2004 y aprobada en 2006.

Los objetivos de la Directiva, *grosso modo*, eran favorecer la libertad de establecimiento y la libre circulación de servicios entre los Estados miembros de la UE, aunque no estuvo exenta de polémica, ya que su ratificación estuvo paralizada por dos años, coincidiendo con el intento de publicación de la fallida Constitución Europea.

5. LA ARMONIZACIÓN FISCAL A TRAVÉS DE LAS DIRECTIVAS

Los Informes sobre armonización fiscal que venimos analizando dejan patente la preocupación para armonizar la imposición directa, primero en la CEE, y después con la consolidación de la UE.

No obstante, tras la Directiva de Servicios o Bolkestein, producto del *Informe Bolkestein*, la elaboración de los Informes sobre armonización fiscal dejó paso a la tónica dominante que regiría las sucesivas propuestas hasta la actualidad: las Directivas sobre

⁷² Además de las propuestas citadas supra, otras propuestas de la Comisión fueron: formular una serie de directrices sobre las sentencias principales del TJCEE (hoy TJUE); extender y modificar la Directiva sobre sociedades matrices y filiales; elaborar una nueva Directiva sobre compensaciones transfronterizas de pérdidas; convocar un foro conjunto sobre precios de transferencia; entre otras.

⁷³ *Vid.* Directiva 123/2006/CE de 28 de noviembre de 2006.

armonización fiscal, ya sean sobre aspectos generales (lucha contra las prácticas perjudiciales o los paraísos fiscales) o parciales (v. gr., sobre dividendos, intereses y cánones).

Este proceso de consolidación de las Directivas europeas responde, bajo nuestro criterio, a dos factores: primero, las Directivas, como bien es sabido, constituyen un instrumentos de *hard law* jurídicamente vinculantes para los Estados miembros, obligados a trasponer en un plazo establecido su contenido; y segundo, la propia evolución de la actividad económica, la globalización y la introducción de nuevos modelos de negocio, en los que la actividad económica no tiene porqué gravarse exclusivamente en el territorio donde se genera la renta. Por ello, el proceso de armonización fiscal ha seguido, producto del propio desarrollo y evolución de las actividades económicas y empresariales, un hilo argumental lógico; se ha pasado de un enfoque armonizador en los inicios de la CEE y consolidación de la UE a, una vez conseguido –parcialmente- dicho objetivo, la necesidad de armonizar la lucha contra el fraude fiscal internacional.

Para esta tarea, es decir, afianzar en la UE las Directivas como instrumento habitual y aceptado de armonización fiscal, la UE ha contado con un socio nada desdeñable, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que tal es el protagonismo adquirido, que a partir del año 2000 las numerosas medidas articuladas por la UE van al unísono con los planes de acción e iniciativas previamente articulados por la OCDE. Así, la preocupación actual de la comunidad internacional pasa por eliminar la conocida como <<erosión de las bases imponibles>>⁷⁴ un proceso cuya génesis sigue siendo la armonización fiscal, ya que se pretenden articular mecanismos para eliminar las distorsiones fiscales, que como aludía el *Informe Neumark*, dificultan una completa armonización del Impuesto sobre Sociedades en el territorio comunitario.

⁷⁴ Define CARBAJO VASCO, D., “El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su plan de acción” en AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2016, pp. 1708-1709 la erosión de las bases imponibles “como una síntesis de fórmulas modernas de elusión fiscal internacional, practicadas esencialmente por las empresas multinacionales, que conducen a una no imposición o en una menor tributación de sus bases imponibles respecto de la legalmente querida por el legislador”, si bien ni el propio *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* la define. Por nuestra parte, entendemos este fenómeno como la consecuencia de las estrategias de planificación fiscal agresiva de las multinacionales que rompe el equilibrio presupuestario establecido en un conjunto de territorios con sistemas fiscales próximos o con algún vínculo de similitud (v. gr., la UE).

Esta cuestión no es baladí, ya que en los países miembros de la OCDE los ingresos obtenidos por el Impuesto sobre Sociedades representan un tres por ciento del producto interior bruto y el equivalente al diez por ciento de sus ingresos tributarios⁷⁵.

Por ello, como venimos diciendo, desde hace ya algunos años han evolucionado los instrumentos de armonización fiscal comunitaria: de un enfoque armonizador societario en la UE, hacia un enfoque de armonización en lucha contra el fraude fiscal internacional.

En nuestra opinión, nos encontramos ante dos bloques diferenciados debido a las diversas directrices de los organismos líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional (UE y OCDE).

El primer bloque tiene su encaje en los últimos años del pasado siglo, y se caracteriza por una lucha unilateral de la OCDE y la UE frente a los paraísos fiscales. Como muestra de ello, el conocido informe *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* publicado por la OCDE en 1998, que identificó los elementos característicos para considerar a un territorio como paraíso fiscal.

Más adelante, ya en la primera década del siglo XXI se creó la lista de países denominados “sospechosos” de constituir un paraíso fiscal, el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información y el Foro Global en 2002 y 2003, respectivamente. Así entre los años 2006 a 2009 el principal acometido de la OCDE consistió en elaborar una lista negra de paraísos fiscales y en la firma de acuerdos de colaboración con determinadas jurisdicciones, cuyo resultado fue la eliminación de la mencionada lista y su conversión en la denominada “lista gris”⁷⁶.

En el plano de la UE, las directrices iban al unísono con las dictadas por la OCDE: ya hemos mencionado que en el año 1998 se creó el Código de Conducta y, ya en el nuevo siglo, las Directivas de la Unión Europea fueron el instrumento elegido para trasladar a los Estados miembros su preocupación sobre los paraísos fiscales. Ejemplos de ello, entre otras destacables, son la Directiva 2003/47/CE del Consejo, de 3 de junio, *en materia de*

⁷⁵ OCDE, *Lucha contra la erosión... Op. Cit*, pp. 19-20. Si bien no sólo tenemos que tener en cuenta estos factores a la hora de valorar un descenso en la recaudación, ya que hay que valorar la inversión extranjera directa (IED), PIB per cápita del país en cuestión, etc.

⁷⁶ No debemos olvidar el importante papel que desempeñó el G-20 en este asunto, y que contribuyó sobremanera a un cambio en la respuesta internacional frente a las situaciones de fraude fiscal, hasta tal punto que su intervención fue decisiva para adoptar, como se verá más adelante, el Plan de Acción BEPS.

fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; la Directiva 2003/49/CE sobre el régimen fiscal común en materia de intereses y cánones; y la Directiva 2009/133/CE, sobre régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de títulos.

La publicación en septiembre de 2013 del *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (conocido como Plan BEPS) por la OCDE supuso la confirmación definitiva de que el problema de la erosión de las bases imponibles y, en definitiva, el fraude fiscal internacional, debe atajarse globalmente y no de manera unilateral entre los Estados. Tras esto, los informes BEPS publicados en septiembre de 2014 y los *Final Report Action by Action* de octubre de 2015 han implementado las medidas especificadas contenidas en el Plan, y actualmente la comunidad internacional trata la erosión de las bases imponibles como un problema real y se buscan soluciones multilaterales consensuadas entre los Estados.

Es más, algunos autores afirman que se ha producido una auténtica revolución fiscal que ha provocado un cambio en la metodología de actuación de los Estados. Así se expresan MALHERBE, TELLO y GRAU RUÍZ cuando dicen que “el año 2014 aparece como el de una verdadera revolución en el mundo del derecho fiscal” y califican al Plan de Acción BEPS como la iniciativa novedosa que refuerza la idea de cambio en unas normas fiscales a nivel internacional que requerían de una renovación⁷⁷.

En el plano comunitario, numerosas han sido las iniciativas que confirman este cambio de tendencia, como entre otras⁷⁸: la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, *sobre la asistencia mutua en materia de recaudación*; la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, *relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*; la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, *que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el*

⁷⁷ Cfr. MALHERBE, J., TELLO, C., y GRAU RUÍZ, M.A., *La revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP, ICDT*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, pp. 31-32.

⁷⁸ No debemos olvidar mencionar varias iniciativas de la Comisión Europea que, de analizarlas en profundidad, nos dispersaríamos del objetivo de este estudio, pero que sin embargo requieren de atención, como son: el proyecto estrella de la Comisión Europea en 2011 sobre la CCTB, conocido en España como proyecto BICCIS; la conocida Recomendación sobre planificación fiscal agresiva de 6 de diciembre de 2012; y el Plan de Acción contra el Fraude fiscal y la Evasión fiscal, de junio de 2012, también de la Comisión Europea.

ámbito de la fiscalidad; y el “Paquete de medidas contra la elusión fiscal” publicado el 28 de enero de 2016⁷⁹.

Este último supone un nuevo intento por acabar con la elusión fiscal en la zona comunitaria, cuyo estandarte es la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, *por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior*⁸⁰ conocida también como *Anti Avoidance Tax Base* (ATAD, por sus siglas en inglés), como símbolo de que los organismos supranacionales líderes en la lucha contra el fraude fiscal (en este caso concreto, la Unión Europea) se comprometen a ir al unísono con las medidas articuladas por la OCDE, con el matiz de que las recomendaciones de ésta última constituyen un instrumento de *soft law* y las directrices de la UE son fuente de obligaciones jurídicas para los Estados miembros.

En síntesis, entre estos dos bloques se aprecia una diferencia fundamental; en el primero de ellos, la erosión de las bases imponibles es un problema cuya solución fue unilateral, es decir, focalizaba sobre los elementos que caracterizan a un territorio como paraíso fiscal y, por tanto, se intentó atajar el problema poniendo énfasis en el destino de los beneficios obtenidos y su deslocalización a otra jurisdicción distinta de la fuente y de la residencia. Sin embargo, en el segundo bloque se ha puesto el foco de atención en la raíz del problema: la metodología empleada por las empresas y grupos multinacionales mediante las estrategias de planificación fiscal agresiva cuyo fin último es lograr una menor tributación, aprovechando las lagunas y fricciones existentes cuando interactúan Ordenamientos jurídico-tributarios de varios Estados y, por tanto, éstos últimos han abandonado –como sucedía en el primer bloque- la lucha unilateral centrada únicamente en el destino de los beneficios.

Así, la evolución entre ambos bloques es clara; el primero de ellos representa una lucha unilateral frente a los territorios calificados como paraísos fiscales, mientras que en el segundo bloque la lucha es multilateral –mediante un consenso entre los Estados- y se centra, además del destino final de los beneficios (los paraísos fiscales), en erradicar, o al

⁷⁹ Además, cabe destacar, en el plano de la imposición indirecta, la reciente publicación del Plan de Acción del Impuesto sobre el Valor Añadido por la Comisión Europea, de 7 de abril de 2016, en el que, entre otras medidas destacables, se pretende la lucha contra el fraude, el apoyo a las empresas y ayudas a la economía digital y al comercio electrónico.

⁸⁰ Publicado en el DOUE el 19.7.2016. (L 193/1).

menos dificultar la articulación de las estrategias de planificación fiscal agresiva por parte de las empresas y grupos multinacionales. Por ello, en la segunda etapa se focaliza tanto en el destino de los beneficios desviados (los paraísos fiscales), como en la metodología empleada para su deslocalización indebida (las estrategias de planificación fiscal agresiva).

Tras lo expuesto, es evidente que el rol de la UE en la armonización fiscal ha pasado a un plano meramente de ejecución, es decir, para articular los mecanismos que obliguen jurídicamente a los Estados a acatar una serie de medidas que han sido promovidas, en su mayoría, por otro u otros organismos (*v. gr.*, la OCDE; o la ONU). Parafraseando a DI PIETRO, la UE paga con su propia debilidad institucional, con la manifiesta dificultad para ser sujeto político, el impulso para ensanchar los límites del mercado único, donde la fiscalidad, incluso jugando un importante papel económico, no aparece aún en el plano europeo como aquella garantía financiera que le atribuyen los planteamientos tradicionales nacionales⁸¹.

Esta situación responde a una exigencia del actual contexto económico-financiero, ya que como afirma CARBAJO VASCO, “sólo se puede conceptualizar y emprender la lucha contra el fraude fiscal desde una visión internacional del problema, aunque solamente sea porque en el plano internacional son las empresas multinacionales las que aprovechan tales contradicciones (lagunas y fricciones entre los Ordenamientos jurídico-tributarios) para desarrollar políticas sofisticadas de elusión y planificación fiscal agresiva”⁸².

6. NOTAS CONCLUSIVAS

La armonización fiscal en la CEE primero, y después en la UE, ni es ni ha sido un asunto que los gobiernos e instituciones (nacionales o supranacionales) se hayan tomado a la ligera.

No hay más que observar que durante decenios, desde el seno comunitario, partiendo ya desde el artículo 99 del Tratado de Roma se han publicado Informes sobre la armonización fiscal comunitaria, todos ellos con iniciativas e instrumentos para llegar

⁸¹ DI PIETRO, A., ‘Informe del Relator General... *Op. Cit.*, p. 13.

⁸² CARBAJO VASCO, D., ‘Objetivos y medidas... *Op. Cit.*, p. 151.

a tal fin. Desde el *Informe Tinberguen* de 1953, pasando por el *Informe Neumark* de 1967, al *Informe Ruding* de 1992 o el *Informe Bolkestein* de 2001.

Todos estos, en menor o mayor medida, han intentado afianzar a lo largo de los años en los Estados miembros de la UE la importancia de una correcta armonización en la imposición directa, si bien, a tenor de las experiencias en la materia, es la imposición indirecta la que goza del privilegio de una armonización relativamente completa (v. gr., en relación al IVA). Por ello, es evidente que la armonización de la imposición directa sigue siendo, actualmente, tema de debate en el seno de los Estados y organizaciones internacionales, ya que son frecuentes los planes de acción dirigidos a conseguir una armonización del Impuesto sobre Sociedades.

Si bien, producto de la evolución de la actividad económica a lo largo de los años, los objetivos de esa armonización fiscal han ido evolucionando: desde una primera etapa, que podemos enmarcar entre los años 1950 a 1990, en la que el objetivo prioritario era afianzar la unión económica y la armonización fiscal, entendida ésta última como la eliminación de las distorsiones fiscales y el afianzamiento en la aplicación de disposiciones comunes o próximas en los Estados miembros, a una segunda etapa, desde 1990 hasta la actualidad, que se centra del mismo modo en una armonización del Impuesto sobre Sociedades, pero centrados en una lucha coordinada entre los Estados miembros contra el fraude fiscal internacional.

Por ello, la armonización fiscal en la UE sigue hoy día en fase de construcción, y ya no sólo de la imposición directa, en la que evidentemente los avances deben ser mayores, también en la imposición indirecta, para perfeccionar los instrumentos ya en funcionamiento.

Para su consecución, la UE ha contado con un socio en sus trabajos, la OCDE, y se han afianzado como los organismos supranacionales líderes en lucha contra el fraude fiscal internacional, por una serie de factores: primero, la necesidad de una lucha conjunta contra un proceso de globalización económica incontrolable; segundo, el avance de la denominada economía digital⁸³; y tercero, las estrategias de planificación fiscal agresiva de empresas y grupos multinacionales, que conllevan, parafraseando SANZ GADEA, a

⁸³ Pueden verse estudios recientes sobre la economía digital en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “La economía digital y su influencia en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-BEPS”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2016, pp. 59-80; CRUZ PADIAL, I., “La economía digital en BEPS: una síntesis”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2016, pp. 33-65.

que los patrones de tributación heredados del pasado siglo y hoy vigentes no sean los más idóneos para afrontar la realidad de las multinacionales⁸⁴.

BIBLIOGRAFÍA DE REFERENCIA

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA ROMÁN, J.F., Y VALERA TABUENA, F., *La Armonización fiscal en la Unión Europea*, McGraw-Hill, Barcelona, 1997

ÁLVAREZ GARCÍA, S., Y URIOL EGIDO, C., en ‘‘La armonización de la Imposición indirecta en la Unión Europea’’ en la obra colectiva *La Constitución Española en el Ordenamiento Comunitario Europeo*, Ministerio de Justicia, Madrid, 2000

APARICIO PÉREZ, A., ‘‘La integración fiscal europea’’ en la obra colectiva *Constitución española y Ordenamiento Comunitario Europeo (I)*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1996

ARRIZAGA JUNQUERA, C., Y ÁLVAREZ GARCÍA, S., ‘‘La influencia del Derecho Tributario Europeo en la legislación española sobre impuestos especiales’’, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 134, 1996

Burke Report, ‘‘*Perspectivas de convergencia de los sistemas fiscales en la Comunidad*’’, Comisión Europea, 1980.

BIRD, R., ‘‘Corporate-personal tax integration and fiscal harmonization in the EEC’’, en la obra colectiva CNOSEN, S., *Tax Coordination in the EEC*, Kluwer, Deventer, 1986

CALDERÓN CARRERO, J.M., Y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., ‘‘La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación por razón de la nacionalidad’’ en la obra colectiva CORDÓN EZQUERRO, T., *Manual de fiscalidad internacional*, IEF, Madrid, 2001

CALLE SAIZ, R., ‘‘La progresiva concreción del Sistema Fiscal de la CEE’’ *La Armonización fiscal europea: un balance actual*, Edit. AC, Madrid, 1990

CARBAJO VASCO, D., ‘‘Evolución y perspectivas de la Armonización fiscal de los Impuestos Directos en la Comunidad Económica Europea’’, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 85, 1992

⁸⁴ Cfr. SANZ GADEA, E., ‘‘Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional’’, *Revista de Economía Vasca*, núm. 88, 2015, pp. 99-100.

- CARBAJO VASCO, D., ‘‘El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su plan de acción’’ en AA.VV. *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2016

CASADO OLLERO, G., ‘‘Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CCE’’, *Revista Española de Derecho financiero*, núm. 38, 1983

CORONA J.F., Y VALERA, F., en *La Armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989

CORDÓN EZQUERRO, T., y GUTIÉRREZ LOUSA, M., ‘‘La libertad de movimiento en factores productivos en la Unión Europea. Los principios de libre establecimiento y no discriminación’’, *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, núm. 5, 2000

CORONA F., Y PAREDES, R., en *La Reforma de la Tributación empresarial en España*, IEF, Madrid, 1996

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y Consejo ‘‘Fiscalidad de las empresas’’, Bruselas, 1990

- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo ‘‘Medidas fiscales y financieras de fomento a la inversión’’, Bruselas, 1992
- Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo ‘‘Presentación de conclusiones del Comité de Expertos Independientes sobre orientaciones de fiscalidad empresarial en el marco del perfeccionamiento del mercado interior’’, Comisión Europea, Bruselas, 1992.
- Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo ‘‘La fiscalidad en la Unión Europeo’’, Comisión Europea, Bruselas, 1996
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social ‘‘Política fiscal en la unión Europea. Prioridades para los próximos años’’, Comisión Europea, Bruselas, 2001
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social ‘‘Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales’’, Comisión Europea, Bruselas, 2001

CRUZ PADIAL, I., ‘‘La economía digital en BEPS: una síntesis’’, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2016

DI PIETRO, A., ‘‘Informe del Relator General sobre el estado de la fiscalidad en la Uni3n Europea y para el futuro de la Uni3n Europea’’ en AA.VV. *Armonizaci3n y coordinaci3n fiscal en la UE. Situaci3n actual y posibles l3neas de reforma*, CEF, Madrid, 2010

ESTEVE, M^a. L., *El Impuesto sobre sociedades en la Uni3n Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., Y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *Evoluci3n de la armonizaci3n comunitaria del Impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal*, IEF, núm. 17/2002

FUENTES QUINTANA, E., *Política Fiscal e Integraci3n Europea: Espa3a ante la integraci3n europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1966

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., ‘‘El exit tax en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Espa3a’’, *Unisul de Fato e de Direito*, vol. 7, núm. 13, 2016

HINOJOSA TORRALVO, J.J., «Un supuesto de armonizaci3n jurisprudencial de la imposici3n directa: la doctrina del TJUE acerca del gravamen de los beneficios de sociedades extranjeras controladas (SEC) en el impuesto de la sociedad matriz por motivos de lucha contra el fraude», en AA.VV. *El impuesto sobre sociedades en una economía globalizada: el tránsito hacia su armonizaci3n europea*, ICAV, Universidad de Valencia, 2009

LASHERAS, M.A., ‘‘La armonizaci3n de la fiscalidad directa en la CEE. Ideas para el dise3o de una estrategia espa3ola’’ en la obra colectiva *Reformas recientes y tendencias de reforma del Impuesto sobre sociedades*, IEF, Madrid, 1988

MALHERBE, J., TELLO, C., y GRAU RUÍZ, M.A., *La revoluci3n fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP, ICDT*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015

MATA SIERRA, M.T., *La Armonizaci3n fiscal en la Comunidad Econ3mica Europea*, Lex Nova, Valladolid, 1993

MONDINI, A., ‘‘Movilidad de las sociedades entre competencia fiscal perniciosa, planificaci3n fiscal agresiva y libertad europea: algunas reflexiones desde la experiencia italiana’’ en RAMOS PRIETO, D., (Dir.) *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensi3n europea e interna*, Aranzadi, Navarra, 2014

Neumark Report, ‘‘Report of the Fiscal and Financial Committee in the EEC on Tax Harmonisation’’, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1963.

PATTERSON, B., Y MARTÍNEZ SERRANO, A., ‘Tax Co-ordination in the European Union’, *Economic Affairs Series*, Documento de trabajo núm. 12, 2000

PELECHA ZOZAYA, *Hacienda pública y Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 1994

ROSEMBUJ, T., en *Principios globales de fiscalidad internacional*, El fisco, Barcelona, 2012

ROZAS VALDÉS, J.A., ‘Armonización de la base imponible de los Impuestos sobre Beneficios societarios en la CEE’, *Impuestos*, núm. 1, 1989

Ruding Report ‘*Informe del Comité de Expertos Independientes sobre la imposición sobre Sociedades*’, Comisión Europea, 1992.

RUBIO GUERRERO, J.J., Y BARRUSO CASTILLO, B., *El futuro de la imposición directa en la Unión Europea*, recogido en el IX Encuentro de Economía pública, Vigo, 2002

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., ‘La economía digital y su influencia en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-BEPS’, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2016

SANZ GADEA, E., ‘Hacia dónde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional’, *Revista de Economía Vasca*, núm. 88, 2015

Segré Report, ‘*Le développement d’un marché européen des capitaux*’, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1966.

Van der Tempel Report ‘*El impuesto sobre sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la Comunidad Económica Europea*’, recogido en la Sección de Documentos de Hacienda Pública Española, núm. 9, 1971

Werner Report ‘*Rapport au Conseil et a la Commission concernant la realisation par etapes de L’Union Economique et Monetaire dans la Communauté*’, Comisión Europea, Bruselas, 1970.