



ARTÍCULO ORIGINAL

Evaluación del plan de armonización fiscal en la Unión Europea Assessment of the tax harmonisation plan in the European Union

Antonio Avilés-Solana*

Univerisdad Rey Juan Carlos, Madrid, España; ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-3080-1433>

*Autor de correspondencia a email: atoaviles@hotmail.com

(Recibido 25 de abril de 2023; aceptado 30 de julio de 2023)

Resumen

Estudio de Economía Política, Hacienda Pública e Integración Económica Europea sobre el plan de armonización fiscal de la Unión Europea. Se parte de los marcos teóricos y metodológicos del Análisis Económico del Derecho, para realizar un análisis del proceso de armonización fiscal europeo. Además de analizar cuestiones de incentivos, eficiencia y calidad institucional, se presta especial atención a los problemas de atribución competencial en el sistema europeo y de los diversos niveles existentes de presión y esfuerzo fiscal en los Estados miembro. Asimismo, en el presente estudio se analizará la última propuesta de la Comisión Europea en materia de fiscalidad, cuyo objeto es alcanzar la uniformidad tributaria, luchar contra el abuso fiscal y acabar con las prácticas de competencia desleal dentro del marco económico-legislativo europeo. Estas iniciativas generan una acentuada importancia, dado el contexto socioeconómico que nos acompaña, cuando se están estudiando nuevas vías para financiar el fondo de recuperación post-COVID, frenar la inflación latente durante los últimos meses y hacer frente a las externalidades negativas que puede producir el conflicto entre Rusia y Ucrania. Se completa todo ello con una propuesta de viabilidad de federalismo fiscal.

Palabras clave: Unión Europea, convergencia económica, armonización fiscal, fiscalidad, tributación, integración económica, tax mix, esfuerzo fiscal, economía sumergida

Abstract

Study of Political Economy, Public Finance and European Economic Integration on the tax harmonization plan of the European Union. It is based on the theoretical and methodological frameworks of the Economic Analysis of Law, in order to analyze the European tax harmonization process. In addition to analyzing questions of incentives, efficiency and institutional quality, special attention is paid to the problems of attribution of powers in the European system and the different existing levels of tax pressure and effort in the Member States. This study will also analyze the European Commission's latest proposal on taxation, which aims to achieve tax uniformity, combat tax abuse and put an end to unfair competition practices within the European economic-legislative framework. These initiatives are particularly important in the current socio-economic context, when new ways of financing the post-Covid recovery fund, curbing the inflation that has been latent in recent months and dealing with the negative externalities that the conflict between Russia and Ukraine may produce are being studied. All this is completed with a proposal for the feasibility of fiscal federalism.

Keywords: European Union, economic convergence, tax harmonisation, taxation, taxation, economic integration, tax mix, tax effort, black economy, taxation, taxation, shadow economy

1. Introducción

El proceso de armonización fiscal dentro de la Unión Europea (UE), en sintonía con la creciente integración económica internacional (Sánchez-Bayón, 2019 y 2021a-b), motiva el estudio sobre la convergencia del marco impositivo europeo, teniendo en cuenta los diferentes sistemas fiscales por los que se rige cada uno de los Estados miembros, que, en su medida, alteran el libre movimiento de mercancías, capitales y trabajadores (Sánchez-Bayón, 2020a-c y 2022). Dadas estas divergencias fiscales, asociadas con las distintas ideas acerca de la intervención del Sector Público dentro del tejido productivo, y sus funciones clásicas de asignación como órgano corrector de los fallos del mercado, la redistribución de la riqueza y estabilización macroeconómica, desde la UE se pretende establecer un sistema impositivo común. Por tanto, y a través de este estudio se analizará el nivel de viabilidad de un federalismo fiscal europeo, así como una propuesta de éste, a fin de obtener un modelo conjunto dentro del marco europeo, que optimice el nivel de inversión en sintonía con la demanda agregada.

En virtud de los trabajos realizados por Ashworth y Heyndels, comprendidos entre los años 2000 y 2002, se afirma cierta evidencia de armonización en la estructura fiscal de la UE durante el periodo 1965-1995, y sostienen que dicha convergencia se ha producido sobre los seis países que formaron parte de la estructura inicial de la Comunidad Europea. A partir de esta investigación, se incluye nueva información, contrastada con datos de hasta 2021, que permiten una síntesis más concreta, sobre este último periodo, atendiendo a importantes cambios como la entrada de nuevos países que son Austria, Finlandia y Suecia, así como la salida trascendental de Reino Unido; e incluyendo a su vez, los consecutivos efectos que se han desarrollado a raíz del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, en 1997; la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, en 1999; el euro en circulación, en 2002; el Tratado de Lisboa, ratificado en 2007; además de, los efectos provocados tras la crisis sanitaria de COVID-19 (y económica, Bagus et al, 2021; González et al, 2021; Huerta de Soto et al, 2021; Sánchez-Bayón et al, 2022), que ha traído consigo una notable emisión del crédito, y a través de la cual se explica la inflación latente durante estos dos últimos ejercicios económicos (Alonso et al, 2023; Sánchez-Bayón et al, 2022 y 2023).

Por su parte, cabe analizar las cuatro bases que proyectan el proceso de armonización fiscal, que son la modernización del IVA de acuerdo con la coyuntura actual, los impuestos especiales, la imposición sobre las transacciones financieras y una base común que grave el impuesto sobre sociedades; además de, no pasar por alto los niveles de presión y esfuerzo fiscal de cada economía europea, así como los efectos que puede producir sobre los mismos un proceso de convergencia fiscal más profundo.

Si bien el Derecho de la UE (art. 93 TUE) y su arquitectura (Sánchez-Bayón et al, 2018), contempla la armonización fiscal en relación a los impuestos sobre el valor añadido, y en sintonía, abre las puertas a una posible equidad fiscal sobre la imposición directa, este proceso se enfrenta a distintos inconvenientes que se derivan de los principios de unanimidad y subsidiariedad, que vienen ligados a la difícil convivencia entre la UE, como institución supranacional, y la soberanía de los países integrantes, que rechazan perder su margen de maniobra en materia fiscal, pues éste se denota como el único instrumento de estabilización que tienen los países de la zona euro, tras haber cedido su soberanía, tanto en relación a sus competencias monetarias como a las restricciones presupuestarias a las que se encuentran afectos, en virtud del Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Asimismo, el artículo 113 TFUE¹, expresa que la orientación de la política económica europea debe tender hacia la armonización fiscal, aunque realmente es difícil de trasladarse a las políticas comunitarias debido a las discrepancias entre los poderes ejecutivos de los países miembros.

Bajo esta línea, la Comisión Europea presentó en julio de 2020, un plan de reforma fiscal cuyo objeto es dar mayor simetría a la estructura fiscal europea, a la par que luchar contra el abuso fiscal y acabar con las prácticas de competencia desleal dentro de la UE. Asimismo, también se pretende que aquellas propuestas que tengan que ver con la introducción o modificación de impuestos, sean

1. El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, 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, [...]”.

aprobadas por medio de mayoría cualificada, en vez de por unanimidad, aunque se siga exigiendo su correspondiente ratificación por el Parlamento Europeo.

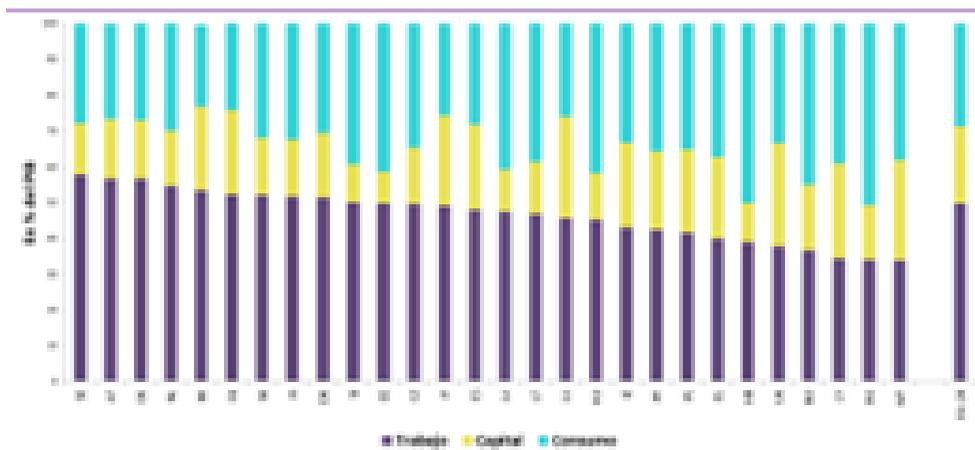
La principal premisa, radica en que la armonización fiscal ha cobrado gran importancia debido a la divergencia entre los países miembros, en relación con determinadas figuras tributarias como el impuesto sobre sociedades; la diferencia impositiva para una sociedad puede ser tan grande que países como Irlanda, con un tipo del 12,5%, se podrían considerar prácticamente un paraíso fiscal, frente a países como Francia, donde una empresa paga un impuesto sobre sociedades del 38%. Además, la convivencia entre 28 sistemas fiscales distintos lleva consigo que las empresas que operan en diferentes estados miembros tengan que lidiar con el impuesto sobre sociedades vigente en cada uno ellos, así como con cada correspondiente administración tributaria, sin que exista ninguna normativa europea que sea de aplicación para todos los países.

Por tanto, a través de esta propuesta, la Comisión Europea (CE) pretende, simplificar el sistema impositivo de la UE y hacerlo más justo, al tiempo que se asegura una mayor recaudación para financiar las medidas de estímulo diseñadas por la organización, con el fin de asegurar la recuperación de las economías en el corto plazo y sostener el crecimiento a largo plazo. De hecho, la propia institución estima que, bajo el marco fiscal actual, la UE pierde casi 35.000 millones de euros al año en la recaudación por el impuesto de sociedades.

2. Análisis de la estructura, presión y esfuerzo fiscal

De acuerdo con la metodología de la Comisión Europea, los tipos impositivos implícitos se definen como el cociente de los ingresos tributarios totales de cada categoría (consumo, trabajo y capital) respecto a una aproximación de sus respectivas bases imponibles potenciales, obtenidas a partir de agregados de consumo y rentas de la Contabilidad Nacional. Este método ofrece una visión comparativa de la fiscalidad en los estados miembros:

Figura 1. Estructura de la imposición por función económica de la base imponible, 2021



Fuente: Comisión Europea (2021). Fichas temáticas del Semestre Europeo: Fiscalidad.

A raíz de los datos referenciados, se puede distinguir cómo países como Suecia, Austria, Dinamarca, Bélgica u Holanda mantienen una estructura asimétrica respecto a sus tendencias fiscales, mientras que países como Francia, Italia o Portugal, sin llegar a reflejar una distribución simétrica, obtienen una mayor parte de ingresos sobre el capital con respecto a los modelos mencionados anteriormente. Por su parte, Luxemburgo, Chipre y Malta reparten sus tipos impositivos en proporción al capital, trabajo y consumo.

En la misma línea, el estudio de la armonización tributaria requiere la construcción de indicadores de dispersión que sintetizan el nivel de variabilidad de las cestas tributarias nacionales. A través del trabajo realizado por Ashworth y Heyndels, es posible la elaboración de medidas similares a la σ -convergencia empleadas en el estudio de la convergencia en función del nivel de renta. Por medio de éstas, se elaborarán dos medidas de dispersión denominadas σ_1 y σ_2 , que se denotan como la desviación absoluta media y la desviación estándar respectivamente. El primer indicador de heterogeneidad fiscal, σ_1 , para un conjunto m de países se puede determinar como la media de los índices de distancia fiscal de cada país. Para un país i , refiriéndose j a los impuestos y t al año correspondiente, la distancia fiscal respecto a la media (sin el país i) será la agregación de las diferencias sobre los porcentajes que representan cada uno de los impuestos sobre el total de ingresos tributarios (r_j).

$$\sigma_{1t} = \frac{1}{m} \sum_i d_i^t = \frac{1}{m} \sum_i \sum_j |r_{jt}^i - r_{jt}^{UE}| \quad (1)$$

$$d_i^t = \sum_j |r_{jt}^i - r_{jt}^{UE}| \quad 0 \leq d_j^t \leq 2 \quad (2)$$

Este indicador se mide en función de valores comprendidos entre 0 y 2, siendo 0 cuando exista equidad fiscal plena entre el país y la media europea, mientras que 2 en el caso de una manifiesta divergencia tributaria. En base a ello, se propone una medida de heterogeneidad fiscal complementaria, σ_2 , basada en las desviaciones estándar de las participaciones de cada figura tributaria:

$$\sigma_{2t} = \sum_j \sqrt{\frac{\sum_i (r_{jt}^i - r_{jt}^{UE})^2}{m}} \quad (3)$$

3. Metodología y hechos estilizados

3.1 Análisis de la estructura, presión y esfuerzo fiscal dentro del marco europeo

Para analizar la actual coyuntura económica en la UE, se ha acudido a los datos más recientes que permiten analizar el tax mix (Eurostat, 2021) sobre la estructura tributaria de los estados miembros, a partir de la información contenida para el periodo 2000–2021. Dado el objeto del trabajo y a fin de no abusar de cuadros numéricos, se opta por seleccionar únicamente el último dato disponible, del ejercicio 2021, con el objeto de centrar el contenido sobre el presente de la fiscalidad de los Estados Miembros.

Atendiendo a los datos expresados en el anterior apartado, cabe analizar la evolución fiscal de los países de la UE, así como realizar una síntesis sobre la estructura tributaria de los mismos. En virtud del cuadro 2, que expone el índice de distancia fiscal entre los países miembros, se aprecia cierta convergencia entre Finlandia, Francia, Grecia, Países Bajos, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Reino Unido y Suecia, con respecto a la media. Sin embargo, la diferencia impositiva se ha incrementado en Alemania, Austria, Dinamarca y Portugal; asimismo, la distancia fiscal ha resultado constante en Bélgica y en España.

El análisis convencional sobre la armonización nace de los trabajos de Baumol (1986), Barro y Sala-i-Martin (1992) y Mankiw et ál. (1992), donde se estudian los procesos de aproximación en renta de países o regiones. En base a esta línea, y conforme a este trabajo previo, se aborda la convergencia desde la perspectiva del grupo o conjunto de países, mientras que en el enfoque de series temporales se analizan los países de modo individual respecto a alguna referencia.

Atendiendo a la técnica de la β -convergencia, que estima la relación entre el crecimiento de la magnitud en un periodo y el valor de dicha magnitud en el origen. Este proceso se denomina convergencia incondicional o absoluta y se aceptará su contraste si dicha relación es inferior a cero. En

términos de crecimiento económico, en virtud de esta hipótesis, los países que tienen menores rentas per cápita experimentan tasas de crecimiento más elevadas.²

Considerando, entonces, y : presión fiscal; 0: año inicial; T: año final.

$$\ln\left(\frac{y_t}{y_0}\right) = \alpha + \beta \ln(y_0) + \varepsilon \quad (4)$$

A partir de la misma, se estima la denominada velocidad de beta-convergencia (r_β):

$$r_\beta = \frac{\ln(\beta + 1)}{-T} \quad (5)$$

A través de este contraste, se sintetiza la evolución de la dispersión observada en la variable de referencia durante el período objeto de estudio. Como método empírico, se han utilizado dos medidas de dispersión: la desviación típica de los logaritmos ($SD\ln$) y el coeficiente de variación (CV). Considerando, entonces, para el año t , siendo i el país, n el número de países, e \bar{y}_t , la media del año y .

$$SD\ln_t = \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (\ln y_{it} - \overline{\ln y_t})^2 \right)^{1/2} \quad (6)$$

$$CV_t = \frac{\left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (\ln y_{it} - \bar{y}_t)^2 \right)^{1/2}}{\bar{y}_t} \quad (7)$$

Para un seguimiento más concreto de la sigma convergencia, se puede calcular la tasa anual de σ -convergencia, como el cambio porcentual en el indicador (O'Leary, 2001). Asimismo, se puede contrastar la existencia de sigma convergencia mediante la regresión de la medida de dispersión sobre el tiempo, de modo que el parámetro beta indique la existencia de sigma convergencia, siendo menor, mayor o igual que cero.

$$CV_t = \alpha' + \beta' t + \varepsilon \quad (8)$$

Dado que la convergencia sigma es condición suficiente pero no necesaria para la beta convergencia, Boyle y McCarthy (1997 y 1999) pusieron sobre la mesa una nueva interpretación de convergencia, para instrumentalizarse junto a la sigma con el fin de contrastar la existencia de la beta, denominada gamma-convergencia. La idea de convergencia se suscribe en que la armonización tiene un significado más amplio que las definiciones anteriores, de forma que no sólo debe ceñirse en que la dispersión disminuya – es decir, sigma – o que las menores observaciones – es decir, beta – crezcan más, sino que también se produzcan movimientos en la distribución que influyan en el ranking a lo largo del tiempo.

Esta observación, se obtiene por medio del siguiente indicador:

$$RC_t = \frac{\text{var}[R(y)_{it} + R(y)_{i0}]}{\text{var}[2R(y)_{y0}]} \quad (9)$$

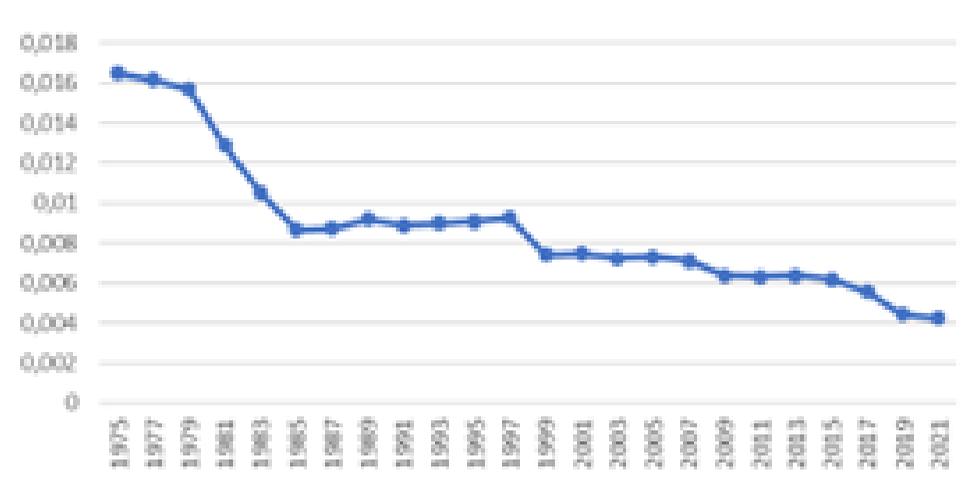
Siendo $\text{var}[2R(y)_{y0}]$ el máximo valor que puede alcanzar la suma de rangos en el caso de que no exista variación en el período. Por tanto, RC se coloca entre los valores de 0 y 1; denotando un valor próximo a 0 como una mayor convergencia; y por tanto, el valor 1 se describe como la ausencia total de variaciones.

Por consiguiente, conforme al criterio expuesto, el análisis de la sigma convergencia expresa un descenso sobre la dispersión de las presiones fiscales entre los países de la eurozona para el conjunto del período 1965–2005. En el gráfico 3 se recoge dicha evolución medida a través del coeficiente de

2. Esta idea se interpreta desde la armonización tributaria, en un contexto casi generalizado de creciente presión fiscal, si bien consideramos que no es el enfoque más apropiado ni la interpretación es tan válida como en el contexto del crecimiento económico.

variación, resultado similar al obtenido con la medida alternativa, desviación estándar de los logaritmos. También se recoge una medida habitual en los estudios de desigualdad, el índice de Theil, con una trayectoria casi idéntica. La estimación de la ecuación de la sigma convergencia, recogida de forma sintética bajo el gráfico, revela la significatividad del proceso.

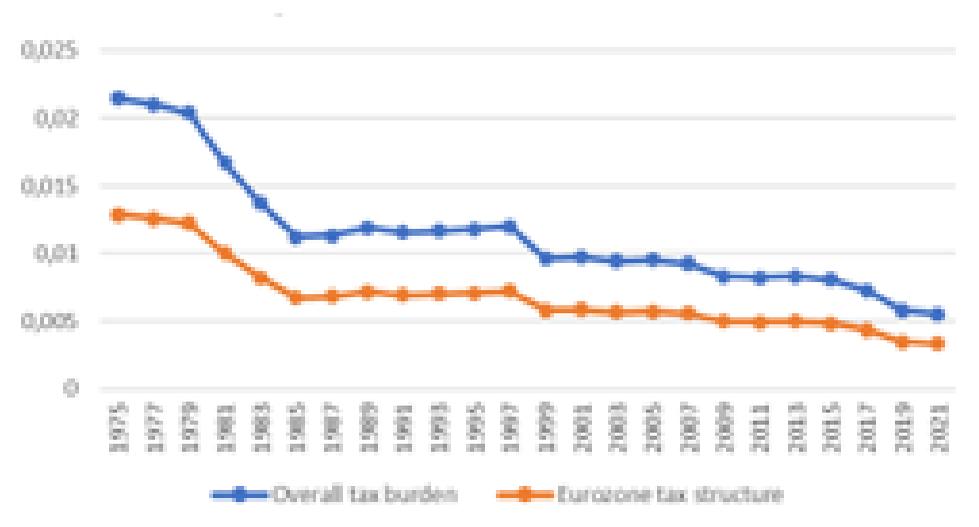
Figura 2. Convergencia de la presión fiscal global en la eurozona



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos disponibles y conforme a la teoría de Ashworth, J. Y Heyndels

Cabe añadir, que estos resultados se asemejan a los que fueron estimados por Delgado y Fernández en 2007, en el estudio sobre la convergencia de la estructura fiscal en la UE, reforzando de esta manera la conclusión de la existencia de una aproximación fiscal más intensa en los períodos señalados. Concretamente, se aprecia una correlación de 0,935 en ambos indicadores, en relación con el nivel y estructura, para el mismo período (1965-2005).

Figura 3. Convergencia de la presión fiscal global vs convergencia de la estructura tributaria de la eurozona



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos disponibles y conforme a la teoría de Ashworth, J. Y Heyndels

Bajo esta premisa, y en base al cuadro 2 y a la gráfica 3, podemos distinguir acentuadamente

cinco etapas; la primera durante el período comprendido entre 1974 y 1979, donde la dispersión disminuye ligeramente; por su parte, entre 1979 y 1984, produce verdaderamente la convergencia de la presión fiscal con una caída intensa de la dispersión en un pequeño intervalo temporal, cifrada en un 23,92%. Así, la tasa anual de σ -convergencia alcanza el -4,78%; asimismo, durante los años siguientes la dispersión continúa su senda bajista hasta el período comprendido entre 1992-2005, donde se produce un estancamiento de la inversión, con pequeñas oscilaciones entre el inicio y el fin del período, así como una tendencia fiscal muy estable. Por último, y desde 2005 hasta 2021, la convergencia ha sido conducida por una pendiente ligeramente negativa que minimiza la distancia entre ambos índices, así como se acercan moderadamente a 0.³

No obstante, para ajustar el marco planteado de armonización fiscal, cabe analizar el nivel de esfuerzo impositivo de los países, conforme a su presión fiscal con respecto al PIB, tal como se analizará en el siguiente apartado. Una vez expuesto el proceso de integración europeo en el plano fiscal, pasaremos a explicar cuáles son los recursos y las condiciones a las que se encuentran sometidas las economías de la UE. Tanto es así, debido a la disparidad impositiva que define a cada país, y que por ello el proceso de armonización fiscal puede distorsionar en términos negativos ciertas variables intrínsecas para el correcto funcionamiento de una economía, como son la demanda agregada, el nivel de ahorro e inversión, y los índices de precios.

Previamente a comparar los diferentes sistemas fiscales europeos debemos de esclarecer los términos sobre los que se basa el correspondiente análisis, debiendo en primer lugar, diferenciar entre ambos índices. La presión fiscal se denota como la relación existente entre la recaudación tributaria en términos reales de un país – a pesar de que la legislación tributaria exige su expresión en términos nominales – y el PIB del mismo, quedando la siguiente fórmula:

$$PF = \frac{\text{Recaudación tributaria total}}{\text{PIB}} \times 100 \quad (10)$$

Por su parte, el esfuerzo fiscal es un término económico que introduce la variable poblacional a la fórmula anterior. De esta manera se obtiene un indicador económico que mide la incidencia de la fiscalidad en la producción de los habitantes, por lo que establece el esfuerzo de la población de un territorio para poder estar al corriente de sus obligaciones tributarias. A fin de cumplir con su expresión, se desarrolla la siguiente fórmula:

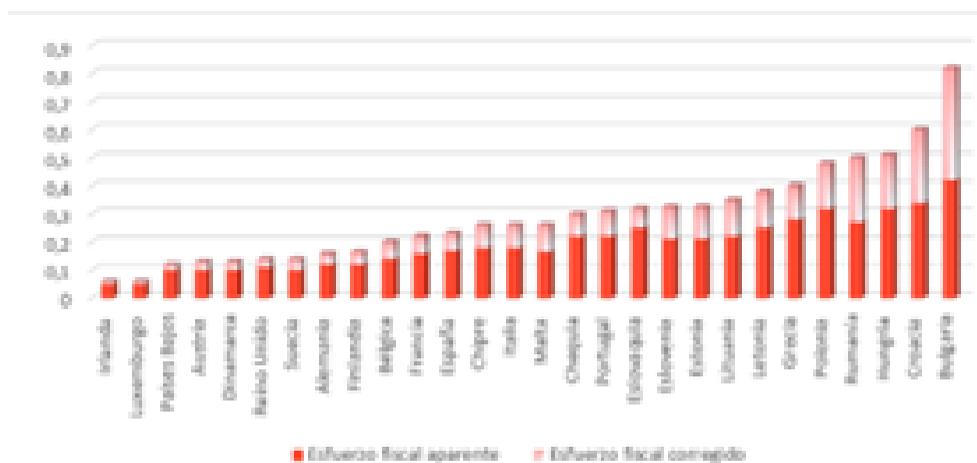
$$\text{Esfuerzo Fiscal} = \frac{\text{Presión Fiscal}}{\text{PIB per cápita}} \times 1000 \quad (11)$$

En este análisis se interpretarán los datos desde dos vertientes diferentes, por un lado, desde el escenario previo a 2020, a fin de interpretar datos que no estén distorsionados por la pandemia del COVID-19, y finalmente se establecerá un nexo con la coyuntura actual, para entender el desarrollo económico a corto plazo y aplicarlo al modelo planteado.

Entrando a sintetizar los resultados, se observa que, en ambas proyecciones, España se sitúa por debajo de la media, y destaca por un lado que los países con menor esfuerzo fiscal – tanto aparente como corregido – son Irlanda y Luxemburgo. Mientras que, en el lado contrario, los países de la zona Este de Europa como Bulgaria, Croacia, Hungría, Polonia o Rumanía presentan los niveles más altos de esfuerzo fiscal de Europa, ídem tanto en el índice aparente, como en el corregido. Estas diferencias se manifiestan en función del tamaño de la economía sumergida y del volumen del PIB per cápita, es decir, países con un mayor PIB per cápita como Irlanda y Luxemburgo, tienen un índice minúsculo de economía sumergida, mientras que países con un notable volumen de economía sumergida, se colocan como las economías con menor PIB per cápita del entorno.

3. Apreciablemente, existe cierta correlación entre los períodos de convergencia con los de recesión económica, principalmente su explicación puede resultar del ajuste presupuestario al que tienen que hacer frente las economías, de acuerdo con el escenario recesivo y el pago de la deuda.

Figura 6. Esfuerzo fiscal aparente y corregido en la UE



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de CUNEF, Banco Mundial y Eurostat 2021.

la diferencia, en términos de renta per cápita, entre Suecia y Bulgaria, se dista en casi 40.000 euros.

Como consecuencia de lo dispuesto anteriormente, cabe afirmar que existe evidencia empírica sobre la influencia de la economía sumergida en el indicador de esfuerzo fiscal, que incluso, se denota como una expresión que se adecúa más a la verdadera carga fiscal soportada por los contribuyentes.

Esta correlación positiva, viene dada por la falta de contribución de los operadores del sector no regulado, que además de no contribuir a financiar las arcas públicas, se benefician de las prestaciones ofrecidas por el estado (fenómeno free-rider). Por tanto, aun habiendo igualdad en los niveles de presión fiscal, cabe considerar el espacio que ocupa la economía sumergida en cada país, pues cuanto mayor sea ésta, menor será el número de individuos sobre los que se reparte la carga tributaria.

Sin embargo, tampoco se debe deducir que de una baja presión fiscal se deriva una reducida economía sumergida, pues países como Francia, Austria o Dinamarca (48,31%, 42,39%, 46,91%, respectivamente) presentan un volumen de economía sumergida significativamente inferior a la media europea (12,8%, 7,1%, 10,9%, respectivamente). Al igual en caso contrario, en países como Reino Unido e Irlanda, cuya presión fiscal se sitúa en 35,03% y 23,15%, respectivamente, cuando en sintonía, su economía no declarada se estima en un 9,4% y un 10,4% respectivamente.

En el caso de España, se caracteriza por una presión fiscal entorno al 37,30%, con una reconocida subida importante de sus tipos impositivos para estos dos últimos ejercicios económicos, y que resulta ser sensiblemente inferior a Reino Unido, pero que, sin embargo, se estima que su nivel de economía sumergida se sitúa en el doble que la del país británico.

Considerándolo todo, resulta complejo establecer una relación positiva entre el nivel de presión fiscal y el tamaño de la economía oculta, sino que existen, otras variables que no vienen recogidas en los modelos planteados, como son la rigidez del mercado laboral, la moral fiscal, o las transferencias sociales entre otros. Sin embargo, esas variables si parecen poder comprimirse al introducir el PIB per cápita en la estimación del esfuerzo fiscal, pues valorando los resultados expuestos, se puede indicar que existe cierta relación de proporcionalidad entre el volumen de economía sumergida y el nivel de esfuerzo impositivo.

4. Resultados y discusión

4.1 El desarrollo del IVA comunitario y de los Impuestos Especiales

Inicialmente, la UE centró el foco en la imposición indirecta, pues es la que más incide sobre el comercio internacional: En 1967, la entonces CEE concertó que la imposición sobre el consumo debía

implementarse sobre un tipo que grave el valor añadido frente a otras modalidades como los impuestos plurifásicos en cascada o monofásicos, es decir los derivados de la fabricación y del comercio mayorista y minorista. Por tanto, el objeto de establecer un impuesto tipo IVA nace del interés de gravar el valor a medida que el mismo se incrementa en las diferentes etapas de producción y distribución de bienes y servicios, mediante el cual se puede conocer con precisión el valor del bien gravado y su tipo impositivo. Por medio de esta premisa, en las operaciones de comercio internacional se aplica el principio de tributación en destino, de manera que los bienes salgan del país de origen sin el impuesto aplicado y por tanto se grave dicho consumo en el país de destino de acuerdo con su tipo impositivo. La tributación de destino pretende que el precio relativo de los productos no quede adulterado por diferencias impositivas entre los países y se garantice a su vez la neutralidad de los impuestos indirectos.

Por su parte, la elección del IVA se vincula al objetivo de crear un mercado común, donde las diferencias respecto al nivel impositivo sobre el consumo no distorsionen los precios relativos a los productos, evitando con ello competencia entre países dentro del mercado internacional.

En consecuencia, el IVA comunitario ha experimentado pocas variaciones, principalmente por el requisito de unanimidad por el que se rige el ámbito tributario. La legislación relativa al IVA tiene numerosas exenciones, tipos reducidos y tratamientos especiales, que no solamente adulteran al conjunto de la economía, sino que complican el impuesto e incrementan los costes del cumplimiento, tanto para las administraciones fiscales como las empresas.

A continuación, se procede a analizar el comportamiento recaudatorio del IVA a través de un indicador que mide si el impuesto consigue gravar la totalidad del consumo final:

$$\frac{RIVA}{BP \cdot X_t} = IRIVA \quad (12)$$

Traduciendo la fórmula, el Índice de Recaudación del IVA (IRIVA) es la relación entre recaudación real, que se obtiene a partir de datos fiscales y recaudación potencial ($BP \cdot X_t$), siendo BP la base potencial, obtenida con la contabilidad nacional, y “t”, el tipo impositivo general.

Figura 7. Índice de recaudación del IVA y comparativa de los tipos aplicados en los diferentes países por categorías.

ÍNDICE DE RECAUDACIÓN DEL IVA						
	2013	2015	2017	2018	2019	Media
UE-15	0,55	0,57	0,57	0,55	0,49	0,55

Fuente: El Economista (2019). ¿Por qué España recauda menos que la media europea?

En base a los datos referenciados en la tabla, la recaudación real del IVA comunitario es aproximadamente la mitad de la recaudación potencial, valor muy reducido que indica que la mitad del consumo no se hace y si se hace no es de manera efectiva.⁴

4. El IVA pone de manifiesto su complejidad al tener que identificar las operaciones exentas, ya que siempre concurren circunstancias en el mercado que provocan indecisiones acerca de si se encuentran dentro del ámbito de la exención. Además de que, las exenciones complican el cumplimiento del impuesto por parte de mercantiles que realizan operaciones que son objeto

Respecto a los tratamientos especiales, la directiva fija diversos bienes y servicios que pueden ser objeto de exención. En primer lugar, aquellos que se deriven de operaciones relacionadas con la sanidad, educación y servicios sociales se prevén exentos para compensar la supuesta regresiva del IVA. El objeto de esta política es beneficiar a los consumidores finales con el propósito de que el precio de los bienes y servicios sea inferior. Por su parte, por motivos técnicos, se fija la exención de la mayoría de los servicios financieros y de seguros, a la par que determinadas operaciones relacionadas con el sector inmobiliario y del juego. No obstante, de acuerdo con la evidencia científica, las exenciones ocasionan grandes problemas, como es que las empresas no puedan deducirse el IVA que soportan en sus compras, y por tanto, éstas acaban pagando un precio superior, mientras que los precios son inferiores para los consumidores finales. Asimismo, el IVA deja de ser neutral en las transacciones del comercio internacional, puesto que las empresas que operan en el mercado exterior incorporan a sus precios el IVA soportado que no se han podido deducir.

Los tipos reducidos se aplican a bienes y servicios expresamente contemplados por la directiva, y su determinación viene derivada por motivos sociales, a fin de atenuar el impacto regresivo del IVA, pues siendo un impuesto general, grava todos los bienes y servicios, ídem con aquellos que son de primera necesidad. No obstante, la evidencia empírica afirma que el ahorro mayor en términos absolutos es obtenido por las familias más adineradas:

El proceso de armonización del IVA encuentra su origen en la Directiva 92/77/CEE⁵, que estableció un tipo mínimo común del 15 %, sometido a una revisión periódica de dos años. Posteriormente, el Consejo amplió el período de validez del tipo mínimo hasta finales de 2017, así como los Estados miembros podían establecer uno o dos tipos reducidos de un mínimo del 5 % a determinados bienes y servicios. En la misma línea, en 2009 se adoptó la Directiva 47/2009, en relación, a los tipos reducidos del IVA para los servicios de gran intensidad de mano de obra prestados a escala local.

Por consiguiente, en diciembre de 2011, la Comisión Europea aprobó una comunicación que establece los principios básicos que debe seguir el futuro del IVA comunitario, y que fueron asumidas por el Consejo de la UE, que son establecer un análisis entre los motivos económicos, sociales o técnicos que motivaron las exenciones en el IVA cuando se aplicaron, y si son válidas conforme a la realidad actual; revisar el uso de los tipos reducidos y limitarlo cuando existan alternativas más eficientes; centrar los esfuerzos en mejorar el funcionamiento del IVA bajo el principio de tributación en destino; establecer una “ventanilla única” para aquellas empresas que operan en varios Estados miembros, particularmente PYMES; digitalizar el funcionamiento del IVA, así como regular un modelo estándar de autoliquidación para toda la UE.

Por su parte, en junio de 2018, el Consejo Europeo adoptó una Directiva por la que se establece un tipo mínimo normalizado del IVA permanente del 15 %, y en diciembre del mismo año, se aprobaron actos legislativos relativos a establecer un sistema de funcionamiento mejorado sobre la estructura actual del IVA, así como en sus publicaciones digitales; además de garantizar la transparencia sobre la cooperación administrativa en las operaciones transfronterizas. Así, en 2019 también el consejo instauró una nueva estructura legal para la declaración y liquidación del IVA, en relación con el comercio electrónico.

En lo que respecta a los impuestos especiales, la directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003 fue la nueva base normativa encargada de regular el impuesto especial sobre hidrocarburos, cuyo propósito es extender el ámbito de aplicación del impuesto a todos los productos de los sectores energético y

de exención, y simultáneamente que no lo son; pues bajo esta circunstancia, en virtud de la normativa estatal, están sometidas a determinar la parte deducible de sus actividades. En España, se aplica la regla de la prorrata, en su doble variante general o especial, o en su caso, la tributación de sectores diferenciados por actividad.

5. El Libro Blanco sobre el mercado interior, publicado por la Comisión Europea, abogaba por suprimir las barreras fiscales, y ya en 1987, y propuso regir las transacciones comerciales entre los países miembros, en base al «principio del lugar de origen». Sin embargo, los Estados miembros rechazaron estas propuestas, y como alternativa, decidieron dinamizar el mercado mediante el principio del país de destino para las transacciones entre sujetos pasivos del IVA. Asimismo, en 2005, la Comisión Europea acordó dar mayor uniformidad al sistema de imposición indirecta, a través del Reglamento de Ejecución 282/2011, de manera que existiera cierta cohesión administrativa de cara a combatir contra el fraude fiscal derivado de las operaciones intracomunitarias, en relación con el Impuesto sobre el Valor añadido.

eléctrico. Asimismo, como los tipos impositivos son específicos, esto es, una cuantía fija que se aplica sobre unidades físicas del producto gravado (por ejemplo, litros de gasolina) la nueva directiva intentó también actualizar el nivel mínimo de imposición exigible, cuyo valor real se deprecia con la inflación.

En mayo de 1995, la Comisión presentó una nueva propuesta de impuesto sobre las emisiones de CO₂ y el consumo de energía que, manteniendo el objeto imponible de la propuesta primera, establecía unos criterios de introducción y regulación más flexibles. No obstante, tampoco fue posible alcanzar un acuerdo sobre esta segunda propuesta, circunstancia que provocó el abandono de la idea de gravar comunitariamente las emisiones de CO₂ y, posteriormente, llevó a una importante reorientación de la propuesta comunitaria. En concreto, el 12 de marzo de 1997, la Comisión presentó una propuesta de imposición sobre los productos energéticos que pretendía ampliar el ámbito de aplicación de la imposición sobre hidrocarburos extendiéndola a todos los productos energéticos. Esta propuesta constituye el origen de la directiva finalmente aprobada en octubre de 2003. El periodo necesario para alcanzar el acuerdo, en ese momento ya entre 15 Estados miembros, fue de más de seis años. Y para ello, nuevamente, se tuvieron que establecer numerosos tratamientos especiales o transitorios que permitieran su ratificación por parte de todos los Estados miembros. Más recientemente, el 13 de abril de 2011, la Comisión Europea presentó una propuesta para introducir una profunda reforma en la imposición sobre los productos europeos, cuya filosofía es similar a la de la infructuosa propuesta de 1992. El objetivo es gravar todos los productos energéticos de acuerdo con su contenido energético y su contenido de carbono, ponderando a partes iguales cada variable. De esta manera se persigue fomentar, por un lado, la eficiencia energética y, por otro, el consumo de los productos más favorables con el medio ambiente. Asimismo, una vez más, la Comisión pretende eliminar distorsiones existentes en el correcto funcionamiento del mercado único. Y con el objetivo de proteger la competitividad de las empresas europeas, se prevén tratamientos especiales, además de una implementación gradual.

4.2 *El impuesto sobre las transacciones financieras*

En lo que respecta al gravamen sobre las transacciones financieras, en 1972, el economista keynesiano James Tobin propuso un impuesto internacional para todas las operaciones al contado entre una divisa y otra, cuyo tipo sería proporcional a la cuantía de la transacción. Este tema se ha puesto de manifiesto como consecuencia del papel que han jugado las entidades financieras durante el transcurso de la crisis financiera, así como el mayúsculo gasto público que se ha destinado para rescatarlas.

En el caso del IVA, éste grava el valor añadido en cada fase del proceso de producción, por tanto, en cada contraprestación de bienes y servicios, las empresas se encuentran afectas a repercutir un IVA sobre la operación realizada, que como se ha explicado anteriormente, en la posterior liquidación del impuesto, las empresas pueden deducirse el importe de IVA que han soportado en sus compras. Por tanto, a fin de cumplir con el funcionamiento habitual del IVA, es imprescindible conocer el valor de cada operación gravada, lo que resulta imposible con determinados servicios financieros que no tienen un precio cierto como el cobro de una nómina en la cuenta corriente, los recibos domiciliarios, la concesión de un préstamo o retirar dinero con una tarjeta de crédito. Según la Comisión Europea, aproximadamente dos tercios de los servicios financieros no tienen un precio determinado.

En numerosas ocasiones los servicios financieros están exentos, lo que genera distorsiones, pues las entidades financieras no pueden deducirse el IVA que soportan en sus compras, lo cual produce que se genere un coste mayor para éstas. Precisamente en esta realidad económica, uno de los síntomas que padece el sistema financiero es que el crédito ha resultado demasiado sencillo y barato para los particulares, mientras que ha sido todo lo contrario para las empresas, así como la exención del IVA ha estimulado de forma negativa ambos sentidos, según The Institute for Fiscal Studies. Lo ideal sería que las entidades financieras pudieran aplicar el IVA para deducírselo en la forma que lo soportan en sus compras, de esta manera se incentiva la integración vertical del máximo número de actividades frente a la posible externalización de servicios importantes para el sector financiero como la seguridad, limpieza y los servicios informáticos.

A tenor de un estudio realizado por el Institute for Fiscal Studies se evalúa que las cuotas del IVA no

deducibles por el sector financiero español se corresponden con un coste adicional del 6,05%, y además, es una realidad que las distintas entidades financieras compiten entre sí de forma desigual, puesto que se ven discriminadas aquellas que están afectas a mayores tipos impositivos con respecto a las que tienen tipos más reducidos.

En septiembre de 2011, la Comisión Europea puso en marcha una directiva con el fin de fijar un sistema común de impuesto sobre las transacciones financieras, COM (2011) 594 final, cuyo marco de propósitos se desglosa en armonizar de forma definitiva la imposición indirecta sobre las transacciones financieras para garantizar el pleno funcionamiento del mercado único; garantizar que las entidades financieras coadyuven sustancial y justamente a la financiación de los costes provocados por la crisis económica, y establecer desincentivos para aquellas transacciones que no refuerzan la eficiencia de los mercados financieros.

La propuesta tiene por objeto la armonización de los elementos inherentes al Impuesto sobre las Transacciones Financieras – en adelante, ITF –, con el propósito de consolidar el pleno funcionamiento del mercado único, así como evitar prácticas de arbitraje fiscal. Asimismo, se ofrece cierta soberanía propia para los Estados participantes, de acuerdo con el principio de subsidiariedad y proporcionalidad contemplado por el TFUE.

En relación con la aplicación del impuesto, éste gravaría todas las transacciones relativas a cualquier instrumento financiero, pues son potencialmente sustitutivos. Por ejemplo, aquellos que son negociables en el mercado de divisas, participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva y contratos de derivados.

Estas operaciones deben llevarse a cabo por entidades financieras de los Estados miembros, para lo que se fija como principio general la residencia a la par que el principio del lugar de emisión de los instrumentos, con el fin de evitar posibles relocalizaciones. Por tanto, las transacciones se gravan exclusivamente cuando hay un vínculo coherente entre la transacción y el territorio de aplicación del ITF. Asimismo, esta propuesta fija unos tipos mínimos en función de la procedencia de las transacciones, pues se entiende que el impacto sobre los mercados es distinto dependiendo de si su origen es un derivado u otro producto financiero. Por esta parte, la propuesta de directiva ofrece un 0,01% en las transacciones sobre derivados, así como un 0,1% para las demás, lo que supone la consecución por partida doble de los objetivos marcados, por un lado, deja margen de maniobra a cada país para reducirlos o no según lo que a su derecho convenga, y por otro lado que los tipos sean sensiblemente bajos para evitar, de la mejor manera posible, el riesgo de deslocalizaciones.

Sin embargo, este propósito no es nada fácil, y en caso de su consecución, cabe fijarse en la reacción de los mercados ante el nuevo impuesto. El ITF es un impuesto en cascada que recae sobre instrumentos financieros que pueden ser transmitidos a lo largo de su vida. A medida que aumenta el número de operaciones de transmisión, mayor será la carga fiscal de las mismas. Precisamente, esa es la finalidad, gravar las externalidades negativas provocadas por transacciones muy frecuentes y que son indicativas de especulación y capaces de desestabilizar los mercados.

No obstante, a tenor del Informe Mirrlees (2021), el verdadero efecto puede ser que el impuesto se traslade especialmente sobre los ahorradores, traduciéndose en menores rendimientos. Por esta línea, podría justificarse desear que las entidades financieras asuman el coste en el que han incurrido como consecuencia de la crisis económica, pero sin embargo, existen dudas acerca de si el ITF es el instrumento más eficiente, y en virtud de este informe, se aboga por un tratamiento favorable al sector financiero con respecto al IVA, en lugar de introducir un ITF.

4.3 La base común consolidada sobre el Impuesto sobre Sociedades

En lo que respecta al ámbito de la imposición directa, se trata de competencias exclusivas que pertenecen a los Estados miembros y por las que se han mostrado reacios a ceder su soberanía, pues por medio de estas prerrogativas, los países ostentan cierto margen de maniobra para atraer inversión.

Las empresas que operan en más de un Estado miembro son reguladas por la legislación fiscal de cada país donde reside su sede social, lo supone un coste técnico y económico en conocer las distintas

normativas de estos Estados, así como lidiar con autoridades tributarias diferentes. Este esfuerzo sigue una proporcionalidad directa, es decir, cuantos mayores sean los Estados miembros y aquellos en donde se opera, mayor será el coste de estas empresas, por lo que obstaculiza el correcto funcionamiento del mercado común. En 2001 la Comisión Europea lanzó un plan de actuación en base a dos grandes propuestas, la primera, establecer un sistema de tributación en virtud del principio del país de origen, y la segunda, fijar una base de tributación consolidada común sobre el impuesto de sociedades. La primera propuesta (COM/05/702) centraba el foco, principalmente, en las PYMES que operan en más de un Estado miembro, y ofrecía, entre otras cosas, utilizar el principio del país de origen para determinar la base imponible aplicable, de manera de que no se encuentren sometidos a conocer las distintas estructuras fiscales de los países donde operan. Esta propuesta, tiene su origen en un estudio de Lodin y Gammie (2001), que como se expresa anteriormente, está centrado únicamente en las pymes, pues los costes derivados de cumplir con varias normativas son en proporción más elevados para éstas que para las grandes empresas. Este sistema, fue previsto para que se realizara con carácter voluntario, tanto para las entidades empresariales, como para los países que se acogieran al mismo, prefijando un periodo de prueba de cinco años. Sin embargo, de igual manera que otras propuestas, en este sentido no se ha avanzado con suficiencia y actualmente la Comisión está centrada en la segunda de las propuestas que fueron sometidas en el plan de 2001.

En concreto, en virtud de un acuerdo formalizado con fecha 16 de marzo de 2011 (COM/2011/121) la Comisión propone establecer una base imponible común consolidada para el IS, de manera que las empresas que operen en más de un Estado miembro gocen de una prerrogativa especial, si así lo solicitan de manera voluntaria, que es determinar una única base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades válida para todos los países comunitarios. La propuesta de directiva propone solamente el cálculo de una base común, de manera que cada país podría seguir aplicando el tipo impositivo en virtud de sus condiciones y consideraciones particulares. Por tanto, cada país tendría libertad para establecer su propio Impuesto sobre sociedades, como en la actualidad, pero añadiendo una base imponible común, a fin de acomodar a las empresas que operen en más de un Estado.

Ahora bien, debe fijarse una operativa objetiva de reparto territorial del beneficio para que cada Estado miembro grave la parte del beneficio total que le corresponde. Por razón de esto, tal como ocurre en Estados Unidos o Canadá, la propuesta de directiva prevé una fórmula de reparto que distribuya el beneficio total entre los Estados miembros donde las empresas operen. Esencialmente, se vale de tres factores que indican el origen de dicho beneficio: las ventas, los trabajadores y los activos. La primera, tiene en cuenta el interés del país destinatario de la operación, mientras que los factores que ponderan a trabajadores y activos permiten contrastar el beneficio en relación con el interés del país de origen. La propuesta de directiva estudia con detalle cada uno de estos factores, así como a qué país le corresponde.

Esta propuesta tiene por objeto mermar la carga administrativa, los costes de cumplimiento, así como la incertidumbre burocrática que produce tener que lidiar con 28 sistemas fiscales distintos a la hora de determinar los beneficios que son susceptibles de tributación. Esta base común proporciona, no solamente conocer una única estructura común, sino simplificar el cumplimiento de la misma. Además, se ofrece un sistema de «ventanilla única», donde las sociedades presenten una única declaración en el país de residencia de la sociedad o donde estuviera la matriz en el caso de grupos. La Comisión también se postula a eliminar los incentivos que distorsionan las transferencias en las operaciones intragrupo, puesto que la base común consolidada sería la misma para toda la UE.

Asimismo, permite la compensación de pérdidas entre sociedades de un mismo grupo situadas en Estados miembros diferentes. Sin embargo, también se producen dudas acerca de sus posibles efectos negativos. Sin ir más lejos, podrían concurrir comportamientos oportunistas que se aprovechen esta flexibilidad, para que la normativa permita asignar el beneficio a los países con menores tipos impositivos. Por lo que los grupos societarios establecerán nuevas prácticas de planificación fiscal, con el objetivo de reducir el grosor de su factura fiscal.

Para la consecución de esta propuesta, resulta esencial la correcta sincronización y cooperación entre cada una de las administraciones tributarias de los Estados miembros, además de fijar unos criterios

comunes a fin de interpretar la normativa por parte de éstas. En caso contrario, los Estados miembros tendrían cierto margen, por medio de su política con respecto a la aplicación de la normativa, para atraer empresas. En suma, el anuncio reciente de que la Comisión Europea abría por primera vez una investigación oficial sobre posibles acuerdos ilegales sobre precios de transferencia entre las administraciones tributarias de tres países, Irlanda, Holanda y Luxemburgo, y tres grandes multinacionales, Apple, Starbucks y Fiat, respectivamente, se nutre como un ejemplo latente de que tan importante es una normativa como su correcta aplicación y control. Igualmente, la base común coexistiría con los impuestos sobre sociedades de cada Estado miembro, lo que produce que las distintas administraciones tributarias garanticen el cumplimiento efectivo de dos sistemas distintos, lo que sin duda representa un mayor coste. Al ser optativo, quedaría en manos de la libre elección de las empresas, determinar previamente qué sistema requiere para ellas un menor gasto.

Por otro lado, la definición de una misma base tiene otros efectos empíricos a la par que reseñables, en palabras de Auerbach et al. (2010), la base común incrementa la competencia fiscal sobre los tipos impositivos, cuyos márgenes serían mucho más característicos si están sometidos a una base imponible común. Asimismo, su propia definición puede contener determinados incentivos, como sucede por ejemplo con las actividades para la Investigación y Desarrollo, lo que significa establecer una política común sobre estos otros objetivos extrafiscales. En este sentido, se ha destacado (Fuest, 2008) el efecto que puede tener en la competencia con terceros países, por las dificultades bien conocidas de modificar una directiva comunitaria una vez aprobada. Finalmente, deberá realizarse un estudio sobre el efecto que tiene la base común sobre el resto de las bases de los impuestos sobre sociedades de cada Estado miembro, puesto que puede suceder que éstos adapten progresivamente sus bases a la común, como ha ido sucediendo con el IVA y se ha expuesto anteriormente en el presente estudio.

A pesar de que lleva estudiándose su implantación desde 2004, la divergencia existente, tanto en IRPF como por Impuesto de Sociedades, se ha puesto de manifiesto debido a que en los últimos años se han modelizado las estructuras fiscales, vía impuestos directos, por medio de una tendencia generalizada a la baja, influenciada con la entrada de nuevos países con niveles de tributación sensiblemente inferiores.

A través de la reforma fiscal que ha traído a debate la Comisión Europea, se pretende poner fin a estas controversias, intensificando la lucha contra la evasión fiscal y los abusos de poder de mercado, dando un impulso a la equidad tributaria y frenando las prácticas de competencia desleal.

Este paquete se compone de tres preceptos básicos, en primer lugar, un Plan de acción Fiscal, que recoge 25 medidas para simplificar el marco tributario de los países miembros, así como ajustarlo a la actual coyuntura socioeconómica; por otro lado, propone modificar la Directiva sobre cooperación administrativa expresada anteriormente, a través de la cual, se pretende ampliar las normas de transparencia fiscal impulsadas por la UE a plataformas digitales, con el propósito de que los beneficios obtenidos vía online tributen por la parte que les corresponda. De esta forma, las autoridades nacionales determinan el hecho imponible, así como reducen la burocracia derivada de la carga administrativa que se produce sobre las websites, que exigen que se presenten diferentes informes, en función de los requisitos nacionales.

Asimismo, la Comisión Europea propone reformar el Código de Conducta sobre fiscalidad a empresas, que pretende garantizar que el funcionamiento por el que los Estados miembros examinan entre sí los regímenes fiscales de los demás países, coincide con los principios de competencia fiscal leal y evita prácticas fiscales contrarias a derecho. Este punto, es notablemente sensible para países como Irlanda, Bélgica, Holanda o Malta, dada su notable flexibilidad para las empresas.

En esta línea, la UE quiere establecer la equidad fiscal, a través de un marco coadyuvado con los países que no son miembros, por el que ambos se adhieran a normas de buena gobernanza fiscal, y así ampliar la cobertura geográfica.

5. Conclusiones

La creciente integración europea, englobada bajo medidas como el Tratado de Schengen, la unión monetaria y la armonización del IVA, ha traído consigo cierta convergencia fiscal entre las economías

de la UE, especialmente acentuada en los países que más tiempo llevan ligados al proceso de integración. Por su parte, la UE, durante los últimos años, ha ido asumiendo crecientes competencias en materia fiscal sobre los Estados miembros, que, si bien esta prerrogativa no estaba contemplada en el TFUE, es una situación que se ha ido produciendo como consecuencia de la necesidad de incrementar el nivel de recaudación y corregir las externalidades negativas que han afectado al mercado único. Por tanto, se puede decir que las competencias fiscales de la UE no se derivan de una norma positivizada, sino que se está consolidando como parte del derecho consuetudinario.

Por su parte, la respuesta a esta cuestión coincide en que los impuestos que consolidan el proceso de armonización fiscal se nutren de las mismas ideas, que son establecer una ventanilla única, simplificar la aplicación del tributo, y fomentar la cooperación entre los países miembros en la misma medida en que se reduce su afán competitivo. Conforme a esta medida, se puede mermar el nivel de economía sumergida, así como incrementar la propensión marginal de los contribuyentes a declarar lo que ingresan durante un ejercicio, y reducir sus costes burocráticos.

Por tanto, y dadas las diferencias que aún existen dentro del marco fiscal europeo, cabe en primera instancia, armonizar el entorno económico, a través de un sistema común con el propósito de que las empresas se vuelvan indiferentes para operar en un país u en otro, y, por tanto, realmente se garantice la libre circulación de personas, empresas y bienes. En suma, el nivel de economía no declarada en los países miembros es superior al déficit presupuestario que se instrumentaliza para emitir deuda pública, por lo que, un menor volumen de economía sumergida se puede traducir en un menor nivel de endeudamiento.

Por tanto, a pesar de la distancia existente entre algunas de las economías europeas, es posible flexibilizar sus tipos impositivos, y facilitar la aplicación de los mismos de manera que se optimicen los índices de recaudación, así como se reduzca el esfuerzo fiscal

Referencias

- Albi, E. (2001). *Armonización fiscal europea: balance de situación*. Papeles de Economía Española, 87: 33-43.
- Alonso MA, Sánchez-Bayón A, Castro-Oliva M (2023). *Teoría austriaca del ciclo económico aplicada al caso español: del inicio del euro a la gran recesión y su recuperación*. Revista De Métodos Cuantitativos Para La Economía Y La Empresa, 35, 280-310. <https://doi.org/10.46661/revmetodoscuanteconempresa.6837>
- Álvarez, S., Fernández De Soto, M.L. Y González, A.I. (2003). *La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: ¿armonización o competencia?*. Crónica Tributaria, 109, pp. 9-36.
- Ashworth, J. Y., Heyndels, B (2000). *The evolution of national tax structures in the European Union*, en H.Ooghe; F. Heylen; R. Vander Venet y J.Vermaut (eds.): *The Economic and Business Consequences of the EMU. A Challenge for Governments, Financial Institutions and Firms*, Boston: Kluwer Academic Publishers, pp. 155-180.
- Ashworth, J. Y., Heyndels, B. (2002). *The impact of EU-membership on revenue structures*, en W. Meeusen y J. Villaverde (eds.): *Convergence issues in the European Union*. Cheltenham: Edward Elgar, pp. 103-129.
- Auerbach, A., Devereux, M.P., Y Simpson, H. (2010). *Taxing Corporate Income*, en J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles Y J. Poterba (Eds.), *Dimensions of tax design: the mirrlees review*, oxford university press.
- Bagus, P., Peña-Ramos, J.A., Sánchez-Bayón, A. (2021). *Covid-19 and the Political Economy of Mass Hysteria*. International Journal of Environmental Research and Public Health, 18(4):1376. <https://doi.org/10.3390/ijerph18041376>.
- Blundell, R. (2013). *Diseñando un sistema fiscal para el siglo XXI*, en A. ESTELLER MORÉ y J.M. DURÁN CABRÉ (Dir.), *Por una verdadera reforma fiscal*, Ariel Economía, Barcelona.
- Boscá, J.E., J.R. García Y D. Taguas (2005). Tipos efectivos de gravamen y convergencia fiscal en la OCDE: 1965-2001, Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública, nº174, pp. 119-141
- Cnossen, S. (2004). Reform and coordination of corporation taxes in the European Union: an alternative agenda, Bulletin for International Fiscal Documentation, nº 58(4), pp. 134-150.
- Durán Cabré, J.M. (2010). La reforma del IVA: ¿es suficiente con aumentar el tipo?, REVISTA 3CONOMI4, 4: 71-79.
- Durán Cabré, J.M. (2014). La armonización fiscal en la Unión Europea: evolución y prioridades actuales.
- European Commission (2011). Focus on the Crisis: The main impacts on eu tax systems. taxation trends in the european unión, brussels.
- Eurostat (2008). Structures of the taxation systems in the European Union, Unión Europea.
- Faíña Medín, J.A. (1983). Presión fiscal, capacidad imponible y carga tributaria”, en Instituto de Estudios Fiscales, Hacienda Pública Española, 80.
- GEMMELL, N. y KNELLER, R. (2003). Fiscal Policy, Growth and Convergence in Europe», New Zealand Treasury, Working Paper 03/14.
- González E, Sánchez-Bayón A (2021). Rescate y transformación del sector turístico español vía fondos europeos Next Gen EU. Encuentros multidisciplinares, 23(69): 1-15

- González-Páramo, J.M. (2000). Armonización y competencia fiscal en Europa. Situación actual, perspectivas e implicaciones para España», en García-Milà (ed.): *Nuevas fronteras de la política económica*, Barcelona Centre de Recerca en Economia Internacional, Universitat Pompeu Fabra, pp. 89-137.
- Huerta De Soto J, Sánchez-Bayón A, Bagus P. (2021). Principles of Monetary & Financial Sustainability and Wellbeing in a Post-COVID-19 World: The Crisis and Its Management. *Sustainability*, 13(9):4655. <https://doi.org/10.3390/su13094655>
- Pérez De Ayala, J.L. (1972). Reflexiones y sugerencias sobre los estudios en torno al «esfuerzo fiscal», en *Revista de Economía Política*, 60.
- Pizarro Santos, M Y Trigo Portela, J. (1999). España en Europa. Un esfuerzo fiscal desproporcionado, Círculo de Empresarios, Monografía 6, Madrid, Grupo Mundi-Prensa.
- Reinhard, N., Hofreither, M., Y Schneider, F. (1989). The Consequences of Progressive Income Taxation for the Shadow Economy: Some Theoretical Considerations”, en D. Bös y B. Felderer, *The Political Economy of Progressive Taxation*, Editorial Springer Nature.
- Sánchez-Bayón A (2019). Problemas convergentes de derecho, economía y sociología en la posglobalización. *Derecho y Cambio Social*, 57: 12-41.
- Sánchez-Bayón, A. (2020a). Medidas de economía de bienestar que destruyen empleo en la economía digital. *Semestre Económico*, 23(55), 87-112. DOI: <https://doi.org/10.22395/seec.v23n55a4>
- Sánchez-Bayón A (2020b) Renovación del pensamiento económico-empresarial tras la globalización. *Bajo Palabra*, 24, 293-318. DOI: <https://doi.org/10.15366/bp.2020.24.015>
- Sánchez-Bayón A (2020c) Una Historia de RR.HH. y su transformación digital: Del fordismo al talentismo y la gestión de la felicidad, *Rev. Asociación Española de Especialistas de Medicina del Trabajo* 29(3): 198-214.
- Sánchez-Bayón A (2021a) Balance de la economía digital ante la singularidad tecnológica: cambios en el bienestar laboral y la cultura empresarial. *Sociología y Tecnociencia*, 11(2). 53-80. DOI: https://doi.org/10.24197/st.Extra_2.2021.53-80
- Sánchez-Bayón, A. (2021b). Urgencia de una filosofía económica para la transición digital, *Miscelánea Comillas. Rev. Ciencias Humanas y Sociales*, 79(155): 521-551. DOI: <https://doi.org/10.14422/mis.v79.i155.y2021.004>
- Sánchez-Bayón, A. (2022). Lectura heterodoxa de la transformación digital europea del turismo: paradojas y fallos por el cambio de modelo. *Atlantic Review of Economics-AROE*, 5(2), 1-18
- Sánchez-Bayón A, Campos G, Fuente C (2018). Evolución y evaluación de la construcción europea y sus relaciones institucionales (1946-2011): claves sobre el papel de la sociedad civil y estudio de caso del Movimiento Europeo. *Derecho y Cambio Social*, 52: 1-69.
- Sánchez-Bayón A, González-Arnedo E, Andreu-Escario Á (2022). Spanish Healthcare Sector Management in the COVID-19 Crisis Under the Perspective of Austrian Economics and New-Institutional Economics. *Frontiers in Public Health* 10:801525 (1-15). doi: 10.3389/fpubh.2022.801525
- Sánchez-Bayón A, Castro-Oliva M (2022). Historia de la reciente deflación del capital y los salarios en España: Revisión de los desarrollos de la teoría de ciclos económicos. *Iberian Journal of the History of Economic Thought*, 9(2), 111-131. <https://doi.org/10.5209/ijhe.82760>

- Sánchez-Bayón A, Castro-Oliva M (2023). Gestión heterodoxa de crisis económicas periódicas: Desarrollos de la teoría austriaca del ciclo y del capital. *Economía & Negocios*, 5(1), 31–03. <https://doi.org/10.33326/27086062.2023.1.1594>
- Sánchez, J. Y J.S. Gómez (1999). Algunas consideraciones sobre la armonización de la imposición directa en la UE, *Economistas*, 80.
- Sanz, J.F; Romero, D.; Álvarez, S; Chocarro, G. Y Ubago, Y. (2005). El impuesto sobre sociedades en la Europa de los Veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
- Schneider, F., Buehn, A. Y Montenegro, C.E. (2011). Shadow economies all over the world: new estimates for 162 countries from 1999 to 2007, en F. Schneider, *Handbook of the Shadow Economy*, Cheltenham (UK), Editorial Edward Elgar.
- Schneider, F. Y Enste, D. (2000). Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences, *Journal of Economic Literature*, American Economic Association, 38.

Anexos

Anexo 1. Distancia fiscal de cada país (d_i) heterogeneidad fiscal (σ_1) en la UE-15.

	2007 (a)	2008 (a)	2009 (a)	2010 (a)	2011 (a)	2012 (a)	2013 (a)	2014 (a)	2015 (a)	2016 (a)
Beléxico	0,2 22,1	0,2 22,1 7	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 7	0,2 22,2 7	0,2 22,2 7	0,2 22,2 7	0,2 22,2 7
Dinamarca	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
Francia	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
Alemania	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
Países Bajos	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
Irlanda	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
Italia	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
Portugal	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
Eslovenia	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
Esuecia	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
Reino Unido	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2
UE-15 (a)	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2	0,2 22,2 2

Fuente: Elaboración propia a partir de los cálculos expuestos y utilizando los datos aportados por Datosmacro.