

«La fiscalidad en la Unión Europea»

En el presente trabajo se analiza la situación actual de la fiscalidad en la Unión Europea, a partir de la consideración de las causas sociales y económicas que han motivado las recientes reformas fiscales en la mayoría de países. El estudio de las principales características de los sistemas fiscales de la U.E. se centra en la composición global del sistema tributario, con especial atención a los impuestos sobre la renta y sociedades. Se completa el análisis con una referencia obligada al proceso de armonización fiscal europea, para concluir con una breve consideración sobre las previsibles tendencias de futuro, apoyadas en la evolución de las tendencias internacionales y el devenir del proceso de armonización fiscal.

Idazlan honetan Europa Batasuneko zerga sistemaren gaur eguneko egoera aztertzen da. Herrialde gehienetan berriki egin diren zerga erreformak eragin dituzten arrazoi sozial eta ekonomikoak izango da lanaren abiapuntua. EBko zerga sistemen ezaugarri nagusien ikerketa sistema beraren osaketan zentratzen da, errentaren eta elkarteen gaineko zergek arreta berezia edukiko dutelarik. Analisia osatzeko, ezinbestekoa den Europako zergen harmonizatzeko prozesuari buruzko aipamena egiten da eta, bukaeran, etorkizunerako aurreikusten diren joerei buruz, iruzkin laburra ematen da, nazioarteko joeren bilakaeran eta zergak harmonizatzeko etorkizuneko prozesuan oinarrituz.

This study analyses the current fiscal situation in the European Union on the basis of a consideration of the social and economic causes which have motivated recent tax reforms in most countries. The study of the main features of EU tax systems centers on the overall composition of the fiscal system, with particular attention to personal and corporate income taxes. The analysis is completed with a reference to the process of European fiscal harmonization and concludes with a brief consideration of foreseeable future trends, based on the evolution of International trends and the development of the process of fiscal harmonization.

1. Introducción
 2. Las reformas fiscales en la Unión Europea: sus causas
 3. Características principales de los sistemas fiscales en la Unión Europea
 4. La armonización fiscal en la Unión Europea
 5. Tendencias de futuro
- Bibliografía**

Palabras clave: Reformas fiscales, sistema fiscal europeo, armonización fiscal.
Nº de clasificación JEL: E62, E63, H87, K34, O23.

1. INTRODUCCIÓN

Los sistemas tributarios son indudablemente uno de los factores más dinámicos en el cambiante entorno económico de nuestros días. En este sentido, el análisis del sistema fiscal de un país o grupo de países en un momento dado del tiempo, debe realizarse con un enfoque más dinámico que estático, puesto que la situación puntual puede verse como un tránsito desde los antiguos modelos a los nuevos.

Por este motivo, un examen global sobre la fiscalidad en los países de la Unión Europea debe comenzar con una revisión sobre las causas o motivos de las reformas fiscales (aún inacabadas) que han realizado la práctica totalidad de los países europeos en los últimos años, ya que explican no sólo la situación actual, sino también la previsible evolución futura.

Con los argumentos esenciales en la mano, la consideración de las principales características de los sistemas fiscales en

la U.E., sugiere (por cuestiones de espacio) concentrarnos en los tres factores más significativos de los mismos: la composición general del sistema, y los dos impuestos principales que presentan mayores peculiaridades, dado el elevado grado de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido (el tercer "grande").

Conectando precisamente con la cuestión del IVA, se introduce un apartado centrado en el proceso de armonización fiscal en curso en el ámbito de la Unión, incidiendo en dos ideas clave: los problemas derivados de la propia concepción y diseño de dicho proceso, y la paradoja político-económica que puede explicar el escaso grado de éxito en dicha política (con la excepción parcial de los impuestos indirectos).

Por último, se realiza una breve aproximación a las tendencias de futuro, considerando la previsible evolución de los criterios internacionales de reforma fiscal, y planteando un dilema estratégico

sobre el alcance del proyecto de armonización fiscal, con el fin de valorar adecuadamente las ventajas e inconvenientes inherentes al mismo.

2. LAS REFORMAS FISCALES EN LA UNIÓN EUROPEA: SUS CAUSAS

La reforma fiscal es un tema de actualidad en muchos países europeos. Las modificaciones parciales, más o menos importantes, de las Leyes de los distintos impuestos a través de las Leyes de Presupuestos anuales de cada país, o de otros instrumentos legislativos han sido frecuentes en los últimos tiempos. Más frecuentes aún han sido sucesivos borradores de reformas fiscales elaborados desde ámbitos académicos o desde la propia Administración Pública.

¿Cuáles son las causas de estos deseos de reforma? Podríamos identificar fundamentalmente tres. La primera está relacionada con los crecientes déficits del Sector Público en muchos países occidentales y su inevitable consecuencia de generar crecientes necesidades financieras para cubrir los incrementos de partidas de gasto público. En definitiva, el problema de los déficits públicos ha planteado nuevamente la pregunta sobre si la presión fiscal en estos países ha alcanzado el techo a partir del cual se hace insostenible. Los motivos de recaudación han estado, y siguen estando, detrás de ciertos proyectos de reforma fiscal.

La segunda apunta hacia una estructura ineficiente de algunos impuestos. Su diseño actual no parece tan bueno como cuando fueron aprobados por el poder legislativo. La razón de ello radica en un conjunto de efectos negativos que de ellos se derivan —muchos de ellos indirectos— sobre el ahorro, la inversión o la oferta de trabajo.

Probablemente, el caso más significativo es el del impuesto sobre la renta, con su configuración de bases imponibles poco amplias, numerosas exenciones y tarifas altamente progresivas (al menos, aparentemente).

La tercera razón, más de orden teórico, tiene que ver con los recientes desarrollos alcanzados en la Teoría de la Hacienda Pública. En efecto, la aplicación de modelos de equilibrio general o de métodos matemáticos de optimización ha permitido un análisis más riguroso de cuáles son las variables determinantes en la configuración de un impuesto y cuáles son sus consecuencias sobre el comportamiento de los diferentes agentes económicos.

En el Cuadro n.º 1 se recoge la evolución de los ingresos fiscales totales en porcentaje del P.I.B. Frente a la tendencia explosiva de los años sesenta y setenta, a partir de 1980 se aprecia una notable ralentización en el crecimiento de dicho ratio, como se refleja en la media no ponderada de los quince países, e incluso una disminución, como en el caso del Reino Unido.

Aparentemente, los gobiernos de los estados europeos han detectado que el nivel de presión fiscal excesivamente elevado genera una serie de desincentivos importantes sobre la economía productiva, y tratan de detener el crecimiento de la misma, fenómeno que probablemente se verá reforzado en los próximos años.

La generalización de los procesos de reforma fiscal durante la última década no es una casualidad, sino que obedece a una serie de causas relativamente fáciles de identificar, que pueden agruparse en dos grandes bloques: sociales y económicas.

2.1. Causas sociales

El origen de los procesos de reforma hay que situarlo en la valoración negativa

Cuadro n.º 1. Ingresos fiscales totales en porcentaje del P.I.B.

PAÍS	1980	1985	1990	1994
Alemania	38,2	38,1	36,7	39,3
Austria	41,2	43,1	41,3	42,8
Bélgica	44,4	47,7	44,8	46,6
Dinamarca	45,5	49,0	48,7	51,6
España	24,1	28,8	34,4	35,8
Finlandia	36,9	40,8	45,4	47,3
Francia	41,7	44,5	43,7	44,1
Grecia	29,4	35,1	37,5	42,5
Holanda	45,0	44,1	44,6	45,9
Irlanda	33,8	36,4	35,2	37,5
Italia	30,2	34,5	39,1	41,7
Luxemburgo	46,3	46,7	43,6	45,0
Portugal	25,2	27,8	31,0	33,0
Reino Unido	35,3	37,9	36,4	34,1
Suecia	48,8	50,0	55,6	51,0
U.E. (media no ponderada)	37,7	40,3	41,2	42,5

Fuente: Revenue Statistics 1965-1995, O.C.D.E. París, 1996

de los sistemas fiscales por parte de los contribuyentes, que se plasma en principio en un elevado grado de descontento con las legislaciones tributarias por considerar que la complejidad y exigencia de las normas incentivan claramente prácticas de elusión y evasión fiscal.

La elusión fiscal se produce cuando los contribuyentes aprovechan vacíos legislativos y economías de opción, con el fin de minorar o eludir el pago de los impuestos, mientras que la evasión fiscal se produce cuando se utilizan tácticas fraudulentas con el fin de evitar el cumplimiento de la normativa tributaria.

Evidentemente la cuantificación de

dichas prácticas es muy difícil (en especial de la evasión fiscal), pero a tales efectos lo verdaderamente relevante consiste en la creencia mayoritaria por parte de los contribuyentes, en la existencia de un volumen importante de dichas prácticas que, cómo es lógico, benefician en especial a los sujetos pasivos de mayor capacidad económica.

Un argumento muy relacionado con el anterior consiste en la creencia, ampliamente extendida, del escaso éxito de los sistemas fiscales en la consecución de los objetivos sociales y económicos, para los que han sido diseñados.

En este sentido, hay que destacar el hecho, cada vez más reconocido, de la

nula operatividad de los tipos marginales muy elevados para reducir las desigualdades de renta y riqueza, objetivo que justificó su aparición en el marco de los impuestos personales. Este efecto se plasma en la existencia de divergencias importantes entre el grado de progresividad formal o nominal de los sistemas tributarios. Hay que destacar que los estudios estadísticos disponibles demuestran que impuestos con tarifas muy progresivas (como el de la renta de las personas físicas) presentan en la práctica resultados muy cercanos a la proporcionalidad.

En la misma dirección, puede argumentarse que, en estas circunstancias, la reducción o supresión de buena parte de las deducciones y desgravaciones fiscales, permitirían conseguir un grado idéntico de progresividad efectiva, con la ventaja de introducir mejoras en la equidad horizontal (suprimiendo diferencias), y minorando los incentivos a la elusión y evasión fiscal (a través de una sustancial disminución de los tipos marginales).

Un escepticismo similar se plantea en el caso de los incentivos fiscales con respecto a su utilidad para alcanzar los objetivos económicos previstos. La evidencia empírica disponible, procedente de diversos países, señala que su contribución a incrementar la inversión es de escasa calidad y a un coste muy elevado (para la Hacienda Pública), y paralelamente la realidad de estar subvencionando determinadas inversiones que se hubieran llevado a cabo, aun en ausencia de incentivos fiscales.

Puede afirmarse que la eficacia de los citados incentivos es muy reducida, al tiempo que sus costes económicos, en términos de ineficiencia en la asignación de recursos, y de reducción de los ingresos públicos son significativos. Este efecto se convierte en especialmente relevante en la medida en que el sistema

fiscal se caracteriza por la proliferación de incentivos.

Conviene detenerse algo más sobre esta cuestión, debido a sus efectos colaterales. En particular es preciso hacer referencia a una consecuencia directa de la abundancia de incentivos fiscales: el estrechamiento de las bases imponibles.

Frente a un escenario caracterizado por exigencias estrictas en materia de recaudación tributaria, el estrechamiento de las bases sólo deja una opción si se quieren mantener los objetivos recaudatorios: el establecimiento de tipos impositivos muy elevados para compensar la disminución de las bases.

Esto nos lleva a otro efecto cada vez más asumido por parte de los contribuyentes, la existencia de distorsiones importantes provocadas por la aplicación de tipos impositivos marginales muy elevados. Esta conciencia general se ve corroborada por numerosos estudios econométricos que demuestran que las pérdidas económicas y de bienestar derivadas de las distorsiones fiscales (conocidas por la doctrina como "exceso de gravamen") son incluso superiores a las que predecía la teoría económica.

Ello no debería sorprendernos, pues resulta bastante claro que los tipos marginales elevados afectan notablemente a la asignación internacional del capital y de las actividades económicas, generando incentivos de gran magnitud para el desarrollo de estrategias de planificación fiscal internacional (es decir, de prácticas de elusión fiscal que se plasman en reducciones de la recaudación).

Al mismo tiempo, se potencia la falta de neutralidad en el sistema que conduce irremediablemente a que el sector productivo de la economía oriente buena parte de sus actividades en función de

estrategias de minimización de impuestos, que por lo general se orientan de forma clara hacia lo improductivo.

Después de todo lo cual es bastante sensato concluir que los costes de los incentivos suelen superar a sus beneficios, y que además contribuyen a una asignación ineficiente de los recursos. Como conclusión general puede decirse que la experiencia de unas cuantas décadas con modelos fiscales orientados formalmente hacia la redistribución, ha convencido a los contribuyentes de las escasas ventajas obtenidas de cara a este objetivo, frente a los importantes costes en que se incurre, llevándolos a un rechazo mayoritario de sistemas fiscales de estas características.

2.2. Causas económicas

La experiencia de las últimas décadas ha conducido a cuestionar algunos de los principios económicos sobre los cuales se han construido los sistemas fiscales de los países occidentales a partir de la década de los cuarenta.

Ante todo es preciso centrar la atención en los cambios del marco económico general que han afectado a la mayoría de países desarrollados (en términos globales, los miembros de la O.C.D.E.). Así, desde los años sesenta a los ochenta se ha producido una tendencia importante de crecimiento del gasto público, en términos del Producto Interior Bruto, que al margen de presionar al alza sobre la inflación, el déficit presupuestario y la deuda pública, ha supuesto un aumento muy importante en la presión fiscal, derivado de las crecientes necesidades de financiación del sector público.

Además, hay que recordar que el incremento de las cargas fiscales se ha visto reforzado por la evolución de las

condiciones económicas en todo el mundo. En particular, conviene hacer hincapié en un factor extremadamente importante y desgraciadamente poco considerado: la evolución de los índices de precios. Las últimas décadas, y sobre todo los setenta y parte de los ochenta se han caracterizado por la existencia de elevadas tasas de inflación, que han coexistido (salvo honrosas excepciones) con sistemas tributarios no indicados. El impacto de la llamada "progresividad en frío" se ha hecho notar en tres elementos fundamentalmente:

- los mínimos exentos (en concreto, en el impuesto personal sobre la renta) no se han modificado, por lo que su valor en términos reales se ha ido reduciendo, lo que ha introducido en el marco de las obligaciones tributarias a una serie de contribuyentes de escasa capacidad económica.
- las deducciones de suma fija que afectan a los contribuyentes de menor capacidad de pago (matrimonio, hijos...), también han experimentado la correspondiente merma en su valor real.
- en los impuestos con tarifas progresivas (como el de la renta personal), el incremento nominal en las bases imponibles, ha forzado a los contribuyentes a escalones superiores, con lo que se les han aplicado tipos marginales más elevados, incrementado su esfuerzo fiscal, pese a que su capacidad económica en términos reales se haya mantenido constante, o incluso haya disminuido.

La acumulación de todos estos efectos ha generado un incremento de las desigualdades, acentuando el grado de descontento con los sistemas fiscales. Si bien es cierto que la recesión acompañada de estanflación, típica de los años ochenta ha dificultado mucho los

intentos de acometer reformas fiscales, también lo es que, precisamente dichas características, han convertido a las reformas fiscales en un objetivo del todo inaplazable.

Otro elemento de gran incidencia en este ámbito viene dado por las influencias internacionales. La creciente globalización de la economía mundial ha provocado que ningún país pueda ser indiferente a las estructuras fiscales de sus rivales directos en el escenario económico internacional (sobre todo en lo relativo a la imposición indirecta y societaria).

Este fenómeno presenta una relevancia especial en el ámbito de la Unión Europea, dada la libertad de movimientos de trabajo, capital y mercancías, a través de las fronteras nacionales, que genera un proceso de competencia fiscal, que se ha convertido de hecho, en el mecanismo que puede conducir a medio y largo plazo a una armonización fiscal efectiva en el marco de la Unión.

Fuera de las fronteras europeas, también es importante tener en cuenta la competencia entre sistemas tributarios, ya que la planificación fiscal internacional ofrece cada vez más posibilidades de beneficiarse de los atractivos regímenes fiscales existentes en los "Paraísos fiscales".

En última instancia, puede decirse que la proliferación de reformas fiscales en los países económicamente más avanzados, a lo largo de la última década, obedece a un cambio importante en la filosofía económica.

Dicho cambio se centra principalmente en la consideración de las reformas fiscales como parte de un programa general orientado a una reducción del papel que el sector público representa en el marco de las economías de mercado.

Una desilusión generalizada con

respecto a los resultados de la intervención del Estado en la economía ha provocado una pérdida de confianza en la eficacia del sector público, y un impulso en las creencias acerca de la eficiencia de los mercados.

De esta forma, las reformas fiscales de los últimos años deben verse como un elemento más en un proceso integrado por políticos de desregulación, no intervención sobre los tipos de cambio, privatización, promoción de la competencia, e incremento de la eficiencia en la gestión, tanto en el sector público como en el privado.

Considerando de forma exclusiva la cuestión de las reformas fiscales, los principios que las han inspirado han combinado el mantenimiento de los ya clásicos: equidad y simplificación, junto con un especial énfasis en la idea de eficiencia.

Hay que aclarar que el concepto de eficiencia se entiende en el sentido de garantizar una asignación global eficiente de los recursos económicos. Se parte de la existencia de diversos tipos de distorsiones fiscales. Los impuestos generan distorsiones frente a las elecciones entre: trabajo y ocio, consumo y ahorro (inversión), distintas formas de consumo, distintas formas de inversión. También se generan distorsiones en la selección de la organización formal de la actividad económica y con la estructuración y utilización de los distintos factores de producción.

Todas estas distorsiones generan pérdidas económicas y de bienestar, y si bien es cierto que el mercado también genera distorsiones (algunas de las cuales se corrigen con impuestos: consumos especiales y ecológicos), es preciso reconocer que, con independencia de casos especiales, muchas de las distorsiones causadas por el sistema tributario pueden evitarse a través de un adecuado diseño del mismo.

Por este motivo, es lógico que las reformas fiscales de los noventa hayan puesto énfasis en el principio de neutralidad (ya propuesto por los clásicos), que, en esencia, puede definirse como la exigencia de que el sistema fiscal sea neutral en términos económicos, lo que equivale a exigirle un nivel de interferencia en el libre funcionamiento de los mercados tan pequeño como sea posible.

3. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LOS SISTEMAS FISCALES EN LA UNIÓN EUROPEA

El movimiento de reformas fiscales internacionales que comienza a mediados de los ochenta carece de precedentes en la historia de los sistemas tributarios, no sólo porque ha afectado a la mayoría de países desarrollados del mundo, sino porque lo ha hecho en un período extremadamente corto de tiempo, y además, porque se ha desarrollado en torno a una serie de características y objetivos muy similares en todos los casos. Precisamente la gran coincidencia en la mayoría de medidas de reforma, permite analizarlas como un movimiento ordenado y coherente, especialmente en el ámbito de la Unión Europea.

Como punto de partida es importante señalar que la práctica totalidad de los procesos de reforma se han visto acompañados por un reforzamiento de la administración tributaria, y que, generalizando, es posible clasificar las reformas realizadas en tres grandes bloques: composición del sistema tributario, impuesto sobre la renta personal, e impuesto sobre sociedades.

3.1. Composición del Sistema Tributario

El objeto principal que ha guiado los procesos de reforma ha sido el de

neutralidad recaudatoria, consistente en mantener (o como mucho reducir al mínimo) el volumen de ingresos impositivos alcanzado. Este planteamiento se justifica por los elevados niveles de déficit y endeudamiento público de la mayoría de los países.

Si, como tendremos ocasión de ver, las reformas se han orientado a una reducción de la presión fiscal y de la recaudación, en concepto del impuesto sobre la renta personal, la consecución de la neutralidad recaudatoria exige incrementar los ingresos por otros conceptos tributarios, lo que equivale a modificar la composición del sistema tributario, lo que los anglosajones denominan "tax mix".

A este respecto se han seguido dos modelos, mutuamente compatibles. El primero ha consistido en modificar la composición de la imposición directa. En concreto se ha compensado la reducción en la recaudación de renta a través de un incremento en la recaudación por impuesto sobre sociedades (modelo estadounidense). En términos agregados, los impuestos sobre la renta personal como porcentaje de la recaudación impositiva total, presentan para todos los países de la U.E. una media no ponderada del 26,5 por 100 (últimos datos oficiales disponibles para 1994) frente al 29 por 100 de 1980. Mientras que la participación del impuesto sobre sociedades en dicha magnitud se cifra en un 6,4 por 100 en 1994 frente al 5,8 de 1980.

De estos datos se infiere que, en la práctica, la reducción de recaudación en renta no se ha visto compensada por la recaudación correspondiente a sociedades, lo que conduce directamente al otro modelo de compensación.

En este segundo modelo, la reducción global de recaudación por impuestos directos (en particular sobre la renta

personal y societaria) se compensa con un incremento en la tributación de los impuestos indirectos (sobre el consumo). En la práctica esto se ha conseguido, en los países que carecían de Impuesto sobre el Valor Añadido, con la introducción de un IVA o un impuesto análogo, de base amplia, sobre el consumo (por ejemplo en Japón, Australia y Nueva Zelanda); mientras que en los países que ya disponían de Impuesto sobre el Valor Añadido, como es el caso de los miembros de la Unión Europea, se ha conseguido mediante el incremento de los tipos impositivos existentes.

Este cambio en la composición del

sistema queda demostrado analizando la evolución de las magnitudes significativas en los países de la U.E. (media no ponderada) para el período 1980-1994.

En dicho lapso de tiempo, y considerando los porcentajes con respecto al total de ingresos impositivos, la recaudación por impuestos sobre la renta (personal y societaria) ha descendido del 34 al 33,6 por 100 (Cuadro n.º 2), mientras que la correspondiente a impuestos sobre bienes y servicios se ha incrementado desde el 31 hasta el 31,4 por 100.

Al margen de las cifras en sí, es evidente que dicha tendencia confirme la

Cuadro n.º 2. Impuestos sobre la renta y sociedades en porcentaje de la recaudación total

PAIS	1980	1985	1990	1994
Alemania	35,1	34,8	32,4	29,4
Austria	26,7	26,4	26,5	24,8
Bélgica	41,0	40,7	37,4	37,4
Dinamarca	55,0	56,8	58,3	60,3
España	26,0	26,2	30,6	27,7
Finlandia	42,7	45,2	43,1	40,9
Francia	18,1	17,3	17,2	17,7
Grecia	19,4	17,5	19,6	20,5
Holanda	32,8	26,3	32,2	27,5
Irlanda	36,5	34,5	36,9	40,2
Italia	31,1	36,8	36,5	34,7
Luxemburgo	43,7	43,3	39,4	38,4
Portugal	19,7	25,7	25,7	26,1
Reino Unido	38,2	39,6	39,3	35,7
Suecia	43,5	42,2	41,6	42,7
U.E (media no ponderada)	34,0	34,2	34,4	33,6

Fuente: O.C.D.E, 1996

Cuadro n.º 3. Ingresos por impuestos en porcentaje de la recaudación total

País	Renta y Sociedades	Seguridad Social	Salarios	Patrimonio	Bienes y Servicios	Otros
Alemania	29,4	39,1	—	2,8	28,7	—
Austria	24,8	35,1	6,5	1,6	30,9	1,2
Bélgica	37,4	33,2	—	2,6	26,7	—
Dinamarca	60,3	3,2	0,5	3,7	32,0	0,2
España	27,7	38,6	—	5,3	27,9	0,5
Finlandia	40,9	25,6	—	2,5	30,8	0,2
Francia	17,7	43,4	2,4	5,3	27,1	4,0
Grecia	20,5	34,6	0,7	3,3	41,0	—
Holanda	27,5	42,1	—	4,1	25,8	0,5
Irlanda	40,2	14,5	1,7	4,5	39,1	—
Italia	34,7	31,2	0,3	5,4	28,3	—
Luxemburgo	38,4	26,6	—	7,6	27,4	—
Portugal	26,1	26,3	—	2,4	44,6	0,7
Reino Unido	35,7	18,0	—	10,8	35,3	0,2
Suecia	42,4	27,2	1,3	3,2	25,8	0,1
U.E (media no ponderada)	33,6	29,2	0,9	4,3	31,4	0,5

Fuente: O.C.D.E, 1996. Los datos corresponden a 1994.

existencia de un cambio importante en las ideas fiscales de nuestros días.

Considerando globalmente la aportación de los diferentes impuestos a la recaudación total, se aprecia que ésta descansa en tres bloques de importancia muy similar: renta y sociedades, bienes y servicios, y cuotas sociales. Sin embargo la discrepancia es grande si se consideran individualmente los distintos países, por ejemplo, los impuestos sobre la renta y sociedades explican el 60,3 por 100 de la recaudación en Dinamarca, y solo el 17,7 en Francia; mientras que las cuotas sociales alcanzan un 43,4 por 100 en

Francia, y el 3,2 por 100 en Dinamarca. Las variaciones son menores en lo relativo a la aportación de los impuestos sobre bienes y servicios, aunque también se aprecian diferencias significativas, que oscilan entre el 25,8 por 100 de Suecia y Holanda, y el 44,6 por 100 de Portugal (Cuadro n.º 3).

3.2. Impuesto sobre la Renta Personal

El primer elemento detectable en la tendencia comparada es la reducción de los tipos impositivos en las tarifas de la imposición sobre la renta, con especial énfasis en la reducción de los tipos marginales.

En el Cuadro n.º 4 se recogen los tipos marginales para los países de la U.E. en tres momentos del tiempo: antes de iniciar la era de las reformas modernas (1976), en el momento de inicio de la reforma en los países más representativos (1986), y en el momento actual, reflejando ya las reformas realizadas por la práctica totalidad de países a finales de los ochenta e inicios de los noventa (1996).

De inmediato se aprecia que las reducciones han sido muy espectaculares; en el Reino Unido del 83 al 40, en Irlanda del 77 al 48, en Italia del 72 al 51, etc.

Si bien es cierto que algunos países como Dinamarca o Suecia, tienen impuestos sobre la renta a niveles inferiores de gobierno, la comparación sigue siendo válida. Así, en Suecia el tipo marginal combinado actual se sitúa entre el 31 y el 56, frente al 80 existente hace una década.

En términos generales, y utilizando promedios no ponderados, el tipo marginal para los países de la U.E. ha pasado del 65,6 en 1976 al 60,2 en 1986, hasta alcanzar el 45 en 1996, lo que supone una reducción media de 20,6 puntos marginales, equivalentes

Cuadro n.º 4. Tipos marginales del Impuesto Personal sobre la Renta (Estatal)

PAÍS	1976	1986	1996	1976-1996	TRAMOS
Alemania	56	56	51,5	4,5	10
Austria	62	62	50	12	5
Bélgica	—	—	45,4	—	5
Dinamarca	—	—	32	—	3
España	66	66	56	10	16
Finlandia	51	51	39	12	6
Francia	60	65	57	3	6
Grecia	—	—	45	—	5
Holanda	72	72	60	12	3
Irlanda	77	58	48	29	2
Italia	72	62	51	21	7
Luxemburgo	—	—	35	—	4
Portugal	—	—	40	—	4
Reino Unido	83	60	40	43	3
Suecia	57	50	25	32	2
U.E (media no ponderada)	65,6	60,2	45	20,6	5

Nota: Aunque algunos países tienen establecido un Impuesto personal sobre la Renta a niveles subcentrales de Gobierno, las cifras recogidas se refieren exclusivamente al Gobierno Central. Los tipos se han redondeado al alza. En España el primer tipo corresponde a 1978.

Fuente: O.C.D.E. Revenue Statistics, varios años.

a un 31,4 por 100, a lo largo del período analizado.

España se ha mantenido al margen de las tendencias imperantes, ya que el tipo marginal sólo ha disminuido 10 puntos (únicamente por encima de Alemania y Francia), situándose como uno de los más altos, superado únicamente por Holanda y Francia.

Aunque no se ha recogido en el Cuadro n.º 4 para evitar complicaciones innecesarias, conviene añadir que dichos movimientos han sido generales en las tarifas impositivas. En concreto, y de forma paralela al fenómeno comentado, se han producido reducciones importantes en los tipos aplicables a los niveles más bajos de renta, acompañados de incrementos significativos en la cuantía de los mínimos exentos en términos reales, factor de la máxima importancia de cara a la progresividad efectiva del impuesto.

Un segundo elemento a tener en cuenta, directamente relacionado con el anterior, se refiere a la reducción en el número de tramos en la tarifa del impuesto sobre la renta personal. Así, y considerando de forma exclusiva la última década, el número de tramos se ha reducido de 10 a 3 en el Reino Unido, de 11 a 6 en Finlandia, de 9 a 3 en Holanda, de 8 a 2 en Noruega, de 10 a 2 en Suecia.

En el Cuadro n.º 4 se recoge el número de tramos en vigor en la actualidad, donde se aprecia que en general se mueven entre los 2 y los 6 tramos, con una media, no ponderada, de 5 tramos. En este aspecto el diferencial español es muy importante pese al descenso de tramos en los últimos años, situándose en cabeza de los países seleccionados, con 16 tramos, bastante por encima de Alemania y sus 10 tramos.

Obviamente, por lo expuesto hasta

ahora, se deduce que las medidas de reforma en la imposición sobre la renta tienden a disminuir la recaudación global por dicho concepto. Ya se ha comentado con anterioridad que, generalizando, las reformas fiscales se han realizado con el principio de neutralidad recaudatoria o, en su caso, pequeñas reducciones en los ingresos globales.

Para mantener un cierto nivel de suficiencia recaudatoria, se han seguido dos estrategias: una primera, ya citada, consistente en introducir cambios en la composición del sistema tributario, incrementando la recaudación de otros impuestos para compensar la disminución de los ingresos por impuesto sobre la renta, y una segunda que nos conduce directamente al tercer elemento destacable de las reformas en el impuesto sobre la renta: la ampliación de la base del impuesto.

Dicha ampliación se ha plasmado esencialmente en la reducción o eliminación de "gastos fiscales": bonificaciones, exenciones, deducciones, créditos fiscales, y en general, de todos aquellos elementos que han contribuido a recortar el valor de las bases imponibles del impuesto.

Otro objetivo de dicho programa ha consistido en incluir en la cuantificación de la base las remuneraciones en especie, oportunamente valoradas, para evitar que parte de las rentas percibidas lo fueran por éste concepto, escapando del gravamen sobre la renta.

Por último, en algunos países en los que las ganancias de capital estaban exentas o soportaban una tributación muy favorable, se han incorporado a la base imponible del impuesto.

3.3. Impuesto sobre Sociedades

De forma bastante similar a la que caracteriza la reforma del impuesto sobre la renta personal, el impuesto sobre

sociedades ha experimentado importantes variaciones en la mayoría de países miembros de la U.E.

El elemento más importante de las reformas ha sido la disminución del tipo impositivo (proporcional en la práctica totalidad de países), que ha estado acompañado por la correspondiente ampliación de las bases imponibles.

Inicialmente el proceso fue liderado por el Reino Unido, que, en la última década ha disminuido sus tipos impositivos del 52

al 33 por 100. En todos los casos la rebaja de tipos se vio acompañada por la reducción de numerosos incentivos fiscales, lo que permitió neutralizar el efecto de la reducción de tipos, generando incluso incrementos en la recaudación neta del impuesto. A partir de 1986, casi todos los países europeos occidentales han seguido una línea similar, lo que ha conducido a la generalización de tipos impositivos en torno al 35 por 100, siendo la media no ponderada actual de los países seleccionados de un 37 por 100.

Cuadro n.º 5. Tipos generales en el Impuesto sobre Sociedades

PAÍS	TIPO GENERAL
Alemania	53,8/41,2
Austria	39,8
Bélgica	39
Dinamarca	34
España	35
Finlandia	25
Francia	33,3
Grecia	35
Holanda	35
Irlanda	40
Italia	47,83
Luxemburgo	40,62
Portugal	39,6
Reino Unido	33
Suecia	30
U.E (media no ponderada)	37

Nota: Criterios utilizados en la elaboración del Cuadro:

- Se han considerado también los impuestos municipales que gravan el beneficio societario.
- Se ha tomado el tipo general, aún en presencia de tipos específicos.
- Los tipos reflejados son los aplicables a la renta ordinaria, no los aplicables a las ganancias de capital
- Los tipos son los aplicables a entidades residentes.
- En el caso de tarifas progresivas o regresivas se ha tomado el tipo marginal (el más alto, o el más bajo respectivamente).

Fuente: O.C.D.E. Revenue Statistics.

Paralelamente, en los últimos 10 años, también conviene destacar un avance importante en los sistemas de integración entre el impuesto sobre la renta personal y el impuesto sobre sociedades, con el fin de eliminar la doble imposición de dividendos.

En este sentido se han detectado dos tendencias: los países que disponían de un sistema clásico (doble imposición integral) han pasado a sistemas de imputación; y los países que ya aplicaban un sistema de imputación, lo han reforzado, pasando de las fórmulas de imputación parcial a las de imputación plena, que eliminan totalmente la doble imposición de dividendos.

4. LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

4.1. La concepción de la armonización fiscal en Europa

Recordando las opciones existentes para enfrentar distorsiones fiscales en el marco de una integración económica, se advierte que la estrategia europea rechaza en principio la plena integración fiscal y financiera en la Unión, ante las indudables dificultades que comportaría, relacionadas fundamentalmente con la pérdida de soberanía fiscal de los Estados miembros. En una primera etapa, la Unión se decantó por la utilización de mecanismos de compensación o neutralización en la medida en que favorezcan las condiciones para la creación del mercado único. Sin embargo, en los últimos años se ha ido implantando con fuerza la idea de propugnar una armonización fiscal gradual y pragmática, teniendo en cuenta que la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea, sino un instrumento para evitar que la disparidad entre los sistemas

tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo, que no puedan evitarse con el recurso a mecanismos de compensación.

La Unión Europea constituye un área de integración económica difícil de encajar en las tradicionales clasificaciones establecidas por los economistas, ya que es algo más que una mera unión aduanera o un organismo internacional, pero está lejos de constituir un Estado unitario, siquiera alguna fórmula de federación. Nos encontramos en presencia de una organización poco convencional, que no puede incluirse en las categorías clásicas descritas por la economía tradicional.

Es, pues, necesario acudir a aspectos específicos de la Teoría Económica y de la Hacienda Pública para explicar el proceso de armonización fiscal europeo. Ante todo hay que plantearse qué se entiende, a nivel global, por armonización fiscal en el marco de la Unión. El Informe Neumark dice lo siguiente: "¿Cuál es el objetivo esencial de la armonización fiscal? Consiste en incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el crecimiento económico de los seis (hoy quince) países pueda conseguirse 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".

Este planteamiento nos acerca bastante al núcleo de la cuestión, pero bajo esta concepción pueden subyacer diversas ideas sobre la armonización, en función del grado de intensidad del proceso.

Una interpretación "suave" identificaría la armonización con la coordinación, mediante el establecimiento de procesos

de consulta entre los Estados miembros, y de acuerdos flexibles entre ellos para establecer los impuestos sobre bases similares y a tipos parecidos.

Una interpretación más exigente iría en la línea de la estandarización, lo que implicaría que la base y los tipos de los impuestos se igualarían en todos los Estados miembros a instancias de las decisiones de la Unión Europea. En la práctica es fácil observar que la armonización se ha situado entre los conceptos límite de coordinación y estandarización, y se ha definido en función de una serie de prioridades emanadas de los propios principios fundamentales de la Unión, y de las necesidades de política económica que han ido surgiendo a medida que se avanzaba en una serie de áreas para conseguir el establecimiento del mercado único.

El Tratado de Roma, en su artículo 99, contempla de forma explícita la armonización de los impuestos indirectos, lo que explica que en la práctica se hayan adoptado numerosas medidas al respecto: además de la desaparición de los derechos de aduanas internos, la adopción de un modelo estandarizado de Impuesto sobre el Valor Añadido se ha convertido en condición *sine qua non* para la pertenencia a la Unión, y se están incrementando los acuerdos internos de compensación o clearing-house relativos al IVA.

A pesar de que aún subsisten entre los países miembros notables diferencias en la estructura y tipos impositivos del IVA, y en las "accisas" o impuestos sobre consumos específicos de tabaco o alcohol, es evidente que existe una gran sensibilidad sobre la armonización de los impuestos indirectos, y que se han realizado notables progresos hacia la misma, tanto en la estandarización de la base, como en la coordinación de los distintos impuestos nacionales. Sin duda,

ha influido mucho en ello el hecho de que buena parte de los fondos comunitarios provengan de la recaudación del IVA, así como el deseo de facilitar la libertad de comercio en el interior de la Unión.

Por el contrario, la armonización de los impuestos directos no está considerada explícitamente dentro de los fines del Tratado de Roma, aunque sí establece en su artículo 67 el objetivo de la libre circulación de capitales en el interior de la Unión. También dispone, en el artículo 100, que debe "aproximarse" la legislación que afecte al funcionamiento del mercado común; y en el artículo 101, realiza análogas consideraciones para la legislación que genera distorsiones en las "condiciones de competencia". Por estas razones, la armonización de la imposición directa siempre ha entrado en los planes de la Unión, debiéndose su escaso desarrollo al hecho de constituir un instrumento en favor de la integración, y no un fin en sí misma.

La armonización fiscal en la Unión Económica Europea se ha concebido inicialmente como una coordinación horizontal de un impuesto en los distintos Estados miembros. Se han realizado considerables intentos para unificar políticas a nivel supranacional, pero dichas políticas han debido implementarse de forma separada en cada Estado, lo que explica la escasez de doctrina relevante al respecto, cuando las diferencias entre los sistemas tributarios deben remediarse para evitar distorsiones en las condiciones de competencia, mejorar el funcionamiento de los mercados comunes, y facilitar la libre circulación de capitales.

4.2. La paradoja de la armonización

Aparentemente, el término "armonización" tiene tantos significados como autores lo utilizan, aunque su acepción más generalizada lo

considera equivalente, en cierto sentido, a "igualación" (con respecto a bases y tipos impositivos). Sin embargo, otros autores prefieren el enfoque "diferencial", bajo el cual las políticas económicas son "armonizadas" cuando se coordinan para la consecución de objetivos específicos de política económica. No obstante, en el contexto de análisis de las uniones económicas, hay que considerar fundamentalmente el enfoque "igualación".

En un mercado común, la articulación de medidas armonizadoras sobre los sistemas tributarios es obviamente menos gravosa que en una federación, porque los Estados miembros conservan su soberanía fiscal en un amplio abanico de instrumentos de regulación, manteniendo un cierto grado de autonomía con respecto a la política monetaria.

En la medida en que exista un vínculo más estrecho entre los tipos de cambio de las divisas y cuanto más uniformes sean los sistemas de regulación en el área, más se aproximará el mercado común a una federación y el sistema fiscal se convertirá en el aspecto diferencial más importante, requiriendo, por lo tanto, un mayor esfuerzo de los países miembros para conseguir mayores avances en la línea de la unión económica.

Debido a la inexistencia de una unión política en la UE el papel de la política de armonización fiscal no es en absoluto meramente instrumental, sino que posee su propia naturaleza intrínseca. Para ilustrar esta afirmación vamos a utilizar un ejemplo propuesto por Bird. Este se refiere al problema de la coordinación de los impuestos sobre sociedades, ante el cual caben dos aproximaciones. La primera, adoptada por la Comisión, consiste en impulsar continuamente una serie de medidas en busca de una imposición sobre sociedades explícitamente más armonizada.

Este planteamiento descansa en la interpretación de las disposiciones del Tratado de Roma relativas a la necesidad de que las rentas del capital estén sujetas a impuestos aproximadamente iguales con independencia del origen de las mismas o de la residencia del perceptor. Adicionalmente, la adopción de una base uniforme en el impuesto de sociedades generará una distribución de la recaudación fiscal por tal concepto, mejor aceptada en términos de equidad interjurisdiccional en la Unión Europea.

En cierto sentido este enfoque puede interpretarse como una interesante inversión de las argumentaciones tradicionales. La uniformidad fiscal se presenta normalmente como una prescripción para conseguir el grado deseado de integración económica, pero dicha uniformidad, tanto en términos de eficiencia como de equidad interjurisdiccional, sólo tendrá sentido si se ha conseguido ya dicho grado, precisamente cuando no serán necesarias tales prescripciones.

Los argumentos básicos en pro de un gravamen más uniforme de las sociedades en la Unión se convierten de hecho más en políticos que económicos, puesto que el aumento en la uniformidad se supone como algo positivo precisamente porque reducirá las diferencias entre los Estados miembros. Por lo tanto, el proceso de armonización de la imposición societaria en la Unión puede interpretarse como un fin en sí mismo, y no meramente como un instrumento para alcanzar otros fines.

Un enfoque alternativo a este problema parte de la idea de que, al igual que en las federaciones, los sistemas tributarios idénticos pueden no ser necesarios, ni siquiera deseables, en un mercado común en que los Estados miembros presentan distintas condiciones económicas y persiguen objetivos de política económica diferentes.

Estos dos enfoques de la armonización son de hecho aplicables en distintos contextos. En un estado federal, será más apropiado el "enfoque diferencial", basado en la articulación de distintos instrumentos de política económica para la consecución de distintos objetivos, mientras que la armonización horizontal de los sistemas fiscales queda relegada a un segundo nivel de prioridad.

Por el contrario, en un mercado común se impone en la práctica el "enfoque igualación", no sólo por motivos instrumentales, sino también por las ventajas intrínsecas asociadas a la igualación fiscal en una entidad que carece de una autoridad tributaria central.

En la medida en que un mercado común consiga llegar a un grado elevado de unión económica, el papel y la importancia de la armonización fiscal (en el sentido de uniformidad) disminuirá, y el "enfoque diferencial" de la armonización, que a menudo significa políticas no uniformes, tendrá una mayor relevancia.

En cualquier caso, el futuro de la armonización fiscal comunitaria pende esencialmente de los factores políticos que determinan las políticas fiscales nacionales referidos tanto a la integración como a la armonización. Es evidente que tales factores dependerán fundamentalmente de los intereses de los grupos de presión y de su capacidad para influir en las decisiones de política fiscal.

En otras palabras, los futuros progresos dependerán de su simbolismo político más que de sus efectos económicos. Es decir que una vez más la explicación puede encontrarse en la "paradoja de Bird" que, en contra de la visión convencional, sugiere que la integración no es una condición previa para la consecución de la unión económica, sino precisamente uno de los resultados de una mayor

aproximación política a la unión económica.

5. TENDENCIAS DE FUTURO

El futuro de la fiscalidad en el seno de la Unión Europea se verá afectado esencialmente por dos factores: uno externo, los criterios y tendencias internacionales de reforma fiscal; y otro interno, la evolución del proceso de armonización fiscal. Ambas influencias serán determinantes para decidir el futuro de la fiscalidad en Europa, cuya dirección parece consolidarse con claridad, aunque subsisten serias dudas sobre la evolución temporal del proceso.

5.1. Criterios internacionales de reforma fiscal

La evolución doctrinal y los sistemas comparados siguen avanzando por la senda iniciada en la segunda mitad de los ochenta. En este sentido, es previsible que durante los próximos años continúe el proceso de reducción de los tipos impositivos marginales en la imposición sobre la renta, con el fin de evitar el "exceso de gravamen" y sobre todo sus efectos de desincentivo al trabajo, al ahorro, y a la asunción de riesgos económicos.

Paralelamente, se aprecia una especial atención en la simplificación de la tarifa de tipos impositivos, reduciendo el número de tramos, planteándose incluso alcanzar el tipo único (impuesto lineal u horizontal), que podría solventar muchos de los problemas característicos de las tarifas progresivas: tratamiento de las ganancias de capital, acumulación de rentas de la unidad familiar, impacto de la inflación sobre los tipos, periodificación temporal de las operaciones económicas, etc.

Como complemento a estas medidas, se propone una eliminación masiva de beneficios fiscales, que posibilita un incremento importante de recaudación, y permite la consiguiente reducción de los tipos. La ampliación de las bases imponibles supone, además, una importante mejora en la equidad horizontal del impuesto, y mejora la neutralidad del sistema fiscal, reduciendo las distorsiones fiscales sobre las decisiones de trabajo, ahorro o inversión de los contribuyentes.

Un cambio, seguramente más importante, de cara a los próximos años será el paulatino aumento del peso específico de los impuestos sobre bienes y servicios, no sólo a través de la tendencia habitual de incrementar los tipos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino también con una consideración renovada de los impuestos sobre consumos específicos (accisas), de gran potencial recaudatorio, y con una marcada influencia en la regulación del consumo de determinados bienes, bien por su escasez, o por considerarse socialmente nocivos.

En última instancia, no hay que descartar una reaparición del principio del beneficio, como alternativa al de capacidad de pago, plasmado en la creación e incremento de tasas fiscales, con el fin de controlar el consumo de determinados bienes y servicios públicos, cuya demanda es claramente ineficiente en función del nulo coste de los mismos.

5.2. Armonización o diversidad

La evidencia histórica permite anticipar que el futuro de la armonización fiscal comunitaria depende esencialmente de los factores políticos que determinan las estructuras tributarias nacionales. El simbolismo político prima sobre los efectos económicos, lo que sugiere, en contra de la visión convencional, que la

integración no es una condición previa para la consecución de la unión económica, sino precisamente uno de los resultados de una mayor aproximación política a la unión económica.

La consecución de un sistema fiscal "armonizado" en la Comunidad Europea puede representarse como un juego de estrategia entre los estados miembros, en el que se encuentran con dos alternativas: un proceso de acercamiento entre los sistemas fiscales de los países comunitarios, coordinado y dirigido desde Bruselas; o un proceso de competencia, en el que el sistema tributario de cada país vendrá delimitado por sus propios intereses, en función de las estrategias previstas de los demás países. Ambas estrategias presentan ventajas e inconvenientes que es preciso ponderar antes de realizar una elección final.

El análisis del juego de estrategia comunitario demuestra que las ventajas de adoptar una estrategia de competencia se incrementan a medida que aumenta el número de países que prefiere cooperar. En consecuencia, la dinámica interna del proceso de armonización fiscal, dificulta la consecución de una coordinación institucional, ya que incluso ante una opción colectiva a favor de la misma, seguirán existiendo incentivos considerables a que algún país decida optar por la competencia para beneficiarse de sus diferencias con respecto a los demás estados comunitarios.

El debate entre armonización o diversidad fiscal en la Europa comunitaria resulta de una enorme significación en todos los sentidos, y resulta enriquecedor en la medida en que permite un análisis más preciso de los costes y beneficios imputables a ambas alternativas.

No obstante, la urgencia en la adopción de medidas al respecto, generada por la

propia dinámica de construcción del Mercado único, obliga a plantearse la evolución de la fiscalidad comunitaria a corto plazo.

Desde esta óptica, no resulta excesivamente complicado afirmar que las dificultades de difícil resolución que caracterizan la consecución de la armonización, decantarán en principio la balanza en favor de la diversidad tributaria en los estados miembros.

Los inconvenientes relativos a la existencia de sistemas fiscales muy diferentes en el seno de la Comunidad no deben causar una alarma generalizada, puesto que del avance de la propia integración económica se derivará una progresiva aproximación entre los impuestos de los distintos países.

En ningún caso puede aceptarse que la citada convergencia esté exenta de costes, pero será preciso asumíroslos, puesto que desde un punto de vista estratégico no parece que existan alternativas viables a corto plazo.

Si se acepta la argumentación anterior, resulta inevitable que la convergencia tributaria comunitaria esté guiada esencialmente por el principio de competencia, del que, en términos generales, sería preciso agotar los beneficios y atenuar los costes.

Por otro lado no es correcto anatematizar a la competencia fiscal como un peligro para el buen funcionamiento del Mercado Único. La competencia fiscal puede ser preferible si se considera que supondrá una presión a la baja sobre las demandas de recaudación de políticas situadas por encima del óptimo. La competencia introduce una mayor eficiencia en el control del gasto y en la actuación del sector público. Además la competencia evita restricciones que impidan a los

países realizar reformas fiscales de interés nacional o inhibir los ajustes de los impuestos a circunstancias económicas cambiantes.

Es evidente que la valoración de ambas opciones depende en gran medida de los planteamientos políticos y de jerarquía de objetivos a satisfacer, sin embargo, ello no implica aceptar una cierta conciliación entre ambas estrategias.

Incluso aunque se desee la diversidad fiscal, se necesita cierto grado de coordinación, aunque resulte difícil determinar el alcance de la misma; debido a que, en algunos casos, los beneficios de retener la discrecionalidad nacional en el ajuste de la política fiscal pueden superar los costes asociados a una coordinación inadecuada.

Aunque se acepte que una cierta armonización fiscal es deseable, no puede negarse que la diversidad se adapta mejor a las estrategias de los estados comunitarios. En este sentido, la corriente de pensamiento que valora con reservas la armonización fiscal, aboga bien por las ventajas de la diversidad, bien por una decidida competencia. También en este caso, el debate es escasamente operativo, porque un mercado integrado, tenderá progresivamente a aproximar los sistemas tributarios nacionales, al margen de si la competencia en sí se ve como un factor favorable o perjudicial para cada país.

Es evidente la dificultad de encontrar soluciones simples ante un debate tan complejo; pero la realidad nos dice que los Estados miembros desean mantener su soberanía sobre los Impuestos indirectos, que el Impuesto sobre Sociedades va forzosamente ligado al Impuesto sobre la Renta Personal, que en materia fiscal, la Comunidad requiere la unanimidad en la toma de decisiones, y que en las federaciones existentes resulta muy difícil llegar a acuerdos de armonización. En otras palabras, existen

demasiados obstáculos para conseguir armonizar la imposición comunitaria.

Frente a esta sombría realidad es recomendable apuntar una cierta esperanza, ya que resulta lógico pensar que los problemas conectados con la estrategia competitiva, supondrán incentivos a que los países comunitarios busquen acuerdos a través de una estrategia coordinada, aunque previsiblemente dichos acuerdos aún pueden demorarse mucho en el tiempo.

Por último, interesa remarcar que cualquier referencia a la armonización o competencia fiscal no debe conducir al olvido de las prioridades de reforma fiscal, que son a las que debe orientarse cualquier sistema tributario, con independencia de otras consideraciones. Así, Salin destaca que "No hay esperanza

de que un proceso coordinado de armonización entre personas que no buscan buenas estructuras fiscales en sus propios países pueda llevar a una buena estructura armonizada". Por su parte Crossen considera "Poco podría contribuirse al bienestar de los ciudadanos de la Comunidad si las estructuras fiscales distorsionantes y carentes de equidad de algunos estados miembros se impusieran en otros".

En otras palabras, la prioridad de las autoridades tributarias debe centrarse en la mejora de las normas fiscales y su aplicación. La estructura del sistema impositivo de cada país debe juzgarse con criterios de suficiencia, equidad, eficiencia y factibilidad. La reforma de la fiscalidad no puede realizarse fuera de este contexto.

BIBLIOGRAFÍA

- ATKINSON, A.B. (1995): *Public Economics in action. The basic income/flat tax proposal*. Clarendon Press, Oxford.
- COOPERS & LYBRAND (1996): *1996 International Tax Summaries*. John Wiley, New York.
- CORONA, J.F. y PAREDES, R. (1996): *La reforma de la imposición empresarial en España*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- CORONA, J.F.; ALONSO, L; y VALERA, F. (1997): *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Cedecs Editorial, Barcelona.
- FELDSTEIN, Martin (1995): "Behavioral Responses to Tax Rates: Evidence from the Tax Reform Act of 1986" *American Economic Review*.
- Papers and Proceedings. Annual Meeting of the American Economic Association*, 1995.
- O.C.D.E. (1996): *Revenue Statistics 1965-1995*. O.C.D.E., París.
- PECHMAN, J.A. (1988): *World Tax Reform. A progress report* The Brookings Institution, Washington.
- SANDFORD, C. (1993): *Successful Tax Reform*. Fiscal Publications, Bath.
- SANDFORD, C.(Ed.)(1993): *Key Issues in Tax Reform*. Fiscal Publications, Bath.
- SLEMROD, J.B. (1994): *Tax Progressivity and Income Inequality*. Cambridge.