

FERNANDO SERRANO ANTÓN

Profesor Titular de Derecho financiero y tributario. Universidad Complutense de Madrid; Research Associate, Latin American Department, International Bureau of Fiscal Documentation

Extracto:

LA economía y las ventajas que pueden aportar a los distintos Estados la utilización de los procesos de integración económica, hacen que éstos se encuentren en su máximo esplendor. Indudablemente, estos procesos, en todas sus modalidades, conllevan consecuencias tanto económicas como fiscales que deben ser tenidas en consideración por las respectivas Administraciones tributarias de los países que se encuentren involucrados y sus contribuyentes. Ambos puntos de vista son analizados en el artículo, en cuanto a las primeras, se consideran los métodos a utilizar en las distintas etapas de integración para prevenir eficazmente la evasión y la elusión fiscal (desde el intercambio de información a la asistencia mutua en materia de recaudación, pasando por los distintos tipos de inspecciones tributarias). En relación con los contribuyentes, éstos se encuentran en su completo derecho a utilizar las ventajas que la integración económica ofrece para sus propios intereses.

El estudio de los procesos de integración económica se efectúa considerando no sólo las experiencias habidas en la Unión Europea, donde la bibliografía es muy extensa, sino también la ocurrida en América Latina, en la que particularmente el nacimiento y rápido desarrollo del MERCOSUR, ha reactivado y relanzado dichos procesos (ALADI, Área de Libre Comercio de las Américas, Comunidad Andina, Mercado Común Centroamericano y Tratado de Libre Comercio de América del Norte).

En el artículo se pone de relieve cómo la gran estrella en estos momentos de globalización y de integración económica es la competencia fiscal lesiva, que aparece como consecuencia de que el movimiento de capitales es muy caprichoso en la búsqueda de las mejores condiciones económicas. A ello hay que unir además el comportamiento agresivo de ciertos países para la captación de capitales. Todo ello, se concibe en un contexto de presiones cada vez más fuertes, ejercidas sobre los responsables políticos para poner en práctica disposiciones fiscales dirigidas exclusivamente a ciertas actividades particularmente móviles, con miras a atraer o retener estas actividades sobre el territorio nacional de un país determinado.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Primeras etapas de la integración económica.
 - 1. Intercambio de información.
 - 2. Cooperación en materia de inspección tributaria.
 - 3. Cooperación en materia de recaudación.
- III. Etapas avanzadas de la integración.
- IV. Breve panorama general de la integración en América Latina.
 - 1. Introducción.
 - 2. La integración y armonización en la América Latina.
- V. La competencia fiscal.
- VI. La experiencia europea.
 - 1. Introducción.
 - 2. La política de armonización fiscal europea.
 - 2.1. Tributación indirecta.
 - 2.2. Tributación directa.

I. INTRODUCCIÓN ¹

Toda entidad política experimenta a través de su historia procesos de integración y de desintegración, en forma alternativa y cíclica. Es así cómo en la historia del hombre ha habido ciclos en los cuales se han formado grandes imperios y luego se han desmantelado por distintas razones. En cualquier caso, la integración de los pueblos por medio de la fuerza pocas huellas ha dejado en el mundo ². Para los países y regiones que se ven inmersos en procesos de integración, ésta supone, como mínimo, un reto a la inestabilidad y desintegración, y una visión más completa del desarrollo económico de grandes regiones ³.

Actualmente, la economía y las ventajas que pueden aportar a los distintos Estados la utilización de los procesos de integración, hacen que éstos se encuentren en su máximo esplendor. Este cambio en la mentalidad económica trajo aparejado -no sólo para acompañar sino para regular y ordenar- el nacimiento de un nuevo Derecho, con características particulares y propias de este proceso, conocido como Derecho de integración o Derecho comunitario ⁴.

¹ Quisiera agradecer los enriquecedores apuntes y sugerencias realizados por Rainer Prokisch y Sonia Zapata. Asimismo, estoy en deuda con Miguel Ángel García Caballero por la lectura del primer original. Los errores y deficiencias que se adviertan, no obstante, han de imputarse íntegramente al autor.

² Cfr. M.A. EKMEKDJIAN, *Introducción al Derecho comunitario latinoamericano. Con especial referencia al MERCOSUR*, Depalma, Buenos Aires, págs. 3-4.

³ Cfr. F. PEÑA, «The MERCOSUR and its perspectives: an option for competitive entry into the world economy», conferencia en el seminario «*The prospects for Sub-regional Integration in Central America and the Southern Cone*», organizado por el Instituto para las relaciones europeas-latinoamericanas, bajo los auspicios del Banco de Desarrollo Latinoamericano, la Comisión Europea y el Parlamento Europeo, Bruselas, 4-5 de noviembre de 1991, pág. 15. *El pensamiento de la CEPAL*, Editorial Universitaria, Santiago, 1969, pág. 168.

⁴ Cfr. I. GUY, *Manual de Derecho comunitario general*, Ariel, Barcelona, 1985, pág. 175. El citado autor entiende que «el Derecho comunitario no es Derecho extranjero ni siquiera un Derecho exterior; es un Derecho propio de los Estados miembros, tanto como su Derecho nacional, con la característica especial de coronar la jerarquía normativa de ellos». No es ni el momento, ni el lugar para el estudio de los distintos tipos de normas que existen en el Derecho comunitario (originario y derivado, y dentro de éste directivas, reglamentos y recomendaciones).

Los procesos de integración económica conllevan consecuencias tanto económicas⁵ como fiscales que deben ser tenidas en consideración por las respectivas Administraciones tributarias de los países que se encuentren involucrados y sus contribuyentes. En cuanto a las primeras, tendrán que considerar los métodos a utilizar para prevenir eficazmente la evasión y la elusión fiscal⁶. Por otro lado, los contribuyentes están en su completo derecho al utilizar las ventajas que la integración económica produce para sus propios intereses.

Indudablemente, la gran estrella en estos momentos de globalización y de integración económica es la evasión fiscal⁷. Esta última practicada a través de las fronteras de los Estados miembros no sólo ocasiona pérdidas presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia tributaria al provocar distorsiones en los movimientos de capital y en las condiciones de competencia, afectando al funcionamiento del espacio económico común. Por ello se ha llegado a la firme conclusión de que el fraude fiscal internacional, sólo puede ser combatido mediante actuaciones conjuntas a nivel internacional de los Estados afectados⁸.

A tal fin las Administraciones tributarias deben adecuar sus sistemas de información, recaudación e inspección para hacer frente a este desafío que deben enfrentar, en un marco amplio de cooperación administrativa. Ahora bien, teniendo en cuenta que la integración tiene diversos niveles, dependerá de la clase de integración que se haya alcanzado o que se pretenda alcanzar, para definir cuáles serían las medidas que deberían adoptar los respectivos Estados en materia de administración tributaria.

⁵ Con relación a la armonización y coordinación en materia de políticas económicas, ardua es la tarea que se debe desarrollar; los distintos grados de desarrollo entre los Estados miembros son una primera traba. No puede dejar de afirmarse que cuando esos Estados soportan distintos grados de inflación, la situación se torna más compleja y, por último, el problema de desempleo, distinto en cada país, cuestiona aún más los deseos de armonización de políticas macroeconómicas. Cfr. J.A. BENÍTEZ GÓMEZ, «Problemas tributarios que plantea el MERCOSUR», *Facultad de Derecho, Universidad de la República, Fundación de Cultura Universitaria*, Uruguay, 1993, pág. 11. J.A. BENÍTEZ y C.A. BORBA, «El impuesto a la renta de las empresas en las zonas de integración», *Revista Tributaria*, núm. 136/97, págs. 24-25.

⁶ Cfr. D. GONZÁLEZ, «Las adaptaciones de las administraciones tributarias a los procesos de integración económica y de armonización fiscal», *Boletín de la Dirección General Impositiva*, Buenos Aires, núm. 501/1995, pág. 1.012.

⁷ Debe tenerse en cuenta que junto a la evasión fiscal, la globalización presenta otros desafíos como la correcta determinación de la base imponible de las empresas multinacionales, el intercambio de información eficaz y eficiente, la continua amenaza de los paraísos fiscales, la peligrosa competencia fiscal entre los Estados y el comercio electrónico.

⁸ En América Latina, la estructura de los ingresos representa un desafío para la gestión de la política fiscal. Los Gobiernos dependen también en mayor medida de los impuestos indirectos (principalmente de los impuestos sobre el volumen de ventas) y en menor medida de los impuestos directos. Esta estructura de ingresos es relativamente volátil y expone a los presupuestos nacionales a mayores *shocks*, lo que hace que el sistema político deba enfrentar la necesidad de llevar a cabo frecuentes ajustes fiscales y exija mayor eficiencia a la Administración tributaria. Cfr. Banco Interamericano de Desarrollo, «¿Hay estabilidad con democracia y descentralización?» Separata tres del Informe *Progreso económico y social en América Latina*, Washington, 1997, pág. 20.

Los diversos grados de integración con sus características son los siguientes ⁹:

1. **Zona de Libre Comercio:** los miembros acuerdan la reducción o la eliminación mutua de los aranceles aduaneros y cualesquiera otras medidas de efecto equivalente, pero cada país conserva su propio arancel frente a terceros países.
2. **La Unión Aduanera:** los países miembros eliminan los aranceles nacionales y restricciones no arancelarias para la constitución de un único territorio aduanero entre el grupo de países y se establece un arancel aduanero común frente a terceros países. Para el éxito de la misma es preciso que se asegure:
 - La eliminación total de los derechos aduaneros;
 - La armonización de las normativas referentes a la libertad de circulación de mercancías y servicios;
 - La supresión de políticas intervencionistas, proteccionistas o discriminatorias;
 - La improcedencia de cualquier tipo de competencia desleal; y
 - La nulidad de acciones concertadas de operadores económicos.
3. **El Mercado Común:** se trata de una unión aduanera en la que se eliminan los controles a los movimientos del capital y del trabajo, de manera que los factores y los bienes puedan moverse libremente. Para ello resulta necesaria la unificación de las políticas macroeconómicas principales, aparte de contar con los instrumentos jurídicos adecuados para llevarlas a cabo en un marco regional.

Desde el punto de vista de la Hacienda Pública, un mercado común implica la abolición de las fronteras fiscales internas y, como consecuencia, un acercamiento a un régimen financiero con un presupuesto de tipo federal. Aunque se excluye la integración política, siempre existe una cierta dosis de armonización política.
4. **La Unión Económica:** se suman al Mercado Común las políticas regionales supranacionales y la coordinación de todas las políticas económicas. Una de las fases más avanzadas consiste en la unión monetaria.

⁹ Cfr. El Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT), ahora sustituido por la Organización Mundial del Comercio (OMC), definía los distintos tipos de integración. Véase asimismo T. GÓMEZ, «El Mercado Común del Sur: MERCOSUR», *Revista de Derecho Tributario*, núm. 6/1995, pág. 381 y ss. A. MAZZ, «Tributación e integración económica», *XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Caracas, 1991, pág. 273.

No existe duda de que toda variación de los elementos determinantes del equilibrio económico como consecuencia de la apertura de un mercado produce distorsiones. Ahora bien, en este punto, sólo interesan las distorsiones que se atribuyen al factor fiscal. Las distorsiones que los impuestos internos generan en un proceso de integración y que deben corregirse mediante medidas de armonización son las siguientes:

- a) Distorsiones en las condiciones de competencia de los bienes comercializados; y
- b) Distorsiones en la rentabilidad de los proyectos que afectan a la localización de las inversiones.

Existen dos actuaciones básicas para llevar a cabo la armonización tributaria:

- Compatibilizar; y
- Uniformar.

A través de la compatibilización lógicamente no se uniforman sino que se neutralizan las perturbaciones que su igualdad provoca en el proceso de integración. Es por ello que tiende a ser la modalidad ideal de armonización en las primeras etapas de integración.

Por el contrario, la uniformación significa aplicar la misma legislación para igualar las cargas tributarias que recaen sobre el mismo hecho imponible en todos los países miembros. Este tipo de armonización se produce tan sólo en fases avanzadas de integración económica.

Como primera consecuencia se desprende que a un mayor nivel de integración económica (desde la zona de libre comercio hasta la unión económica), le corresponde un mayor nivel de armonización fiscal (desde la compatibilización hasta la uniformación tributaria) y como resultado de ello una cooperación administrativa *in crescendo* entre los países.

Llegados a este punto, nos debemos plantear cómo alcanzar la tan ansiada armonización. Pues bien, en principio, pueden observarse dos distintas maneras: de una forma espontánea a través de la competencia fiscal, es decir, los Gobiernos compiten, debido, entre otras razones, a la globalización económica, para atraer la producción o la inversión, siendo así que las estructuras impositivas se van adaptando a las condiciones que impone el mercado; en segundo lugar, existiría la armonización fiscal concertada, mucho más recomendable dado que se evitaría el efecto pernicioso de las distorsiones y pérdidas de ingresos generadas por la armonización espontánea. Indudablemente, este tipo de armonización conlleva un coste, aunque de naturaleza política, dado que es necesario llegar a un acuerdo interestatal que la posibilite.

La pretendida armonización fiscal requiere cuatro principios básicos para poder ser alcanzada ¹⁰:

- Principio de economía de mercado: se impide con ello la actuación de cualquier política intervencionista ¹¹;
- Principio de igualdad: está garantizado por la libre competencia y la libre circulación de bienes, personas y capitales;
- Principio de no discriminación; y
- Principio de imposición en el país de origen.

En cualquier caso, hay que poner de relieve que independientemente de cómo se conciba la armonización, como medio para acercar la coexistencia de las distintas legislaciones nacionales o como manifestación de la voluntad de unificar estructuras fiscales y financieras, lo cierto es que se requerirá una evolución paralela en la marcha de la integración económica. De no ser así, los efectos de la armonización de la base o estructura de determinados impuestos puede ser neutralizada con la manipulación de las alícuotas o con prácticas administrativas de gestión de los tributos.

II. PRIMERAS ETAPAS DE LA INTEGRACIÓN ECONÓMICA

En las primeras etapas de los procesos de integración, desaparecen las fronteras económicas, aun cuando se conservan las fronteras fiscales. Es decir, se mantienen las exacciones y devoluciones que se producen al pasar los bienes por las fronteras de un país.

Dentro de los procesos integrativos se pueden identificar, en esta etapa, a la zona de libre comercio, a la unión aduanera y al mercado común en la medida en que, en este último supuesto, no se haya procedido a la supresión de las fronteras fiscales.

Generalmente en esta etapa, el mecanismo de armonización fiscal que se aplica es la compatibilización, un mecanismo menos rígido que la uniformación, y consiste en efectuar ciertas modificaciones en los elementos constitutivos de un impuesto para neutralizar los efectos distorsionantes en el proceso de integración.

¹⁰ Cfr. T. GÓMEZ, «El Mercado Común del Sur: MERCOSUR», *ob. cit.*, pág. 384. Pueden considerarse unos principios básicos u otros dependiendo del punto de vista. Así, desde el punto de vista internacional, pueden ser considerados como principios básicos: la equidad, la eficiencia y el cumplimiento efectivo.

¹¹ Es lógico que dentro de los propios procesos de integración existan órganos encargados de investigar la concesión de subvenciones, las prácticas *dumping* y los incentivos fiscales desmesurados que incitan a la competencia fiscal.

Estas modificaciones se refieren normalmente a los principios jurisdiccionales de la imposición; es decir, la determinación del país al cual corresponde el derecho de establecer y percibir impuestos indirectos internos sobre bienes y servicios cuando hay dos países del grupo involucrados (principio de imposición en el país de origen y en el país de destino). Lo mismo resulta aplicable en la elección de los principios jurisdiccionales en la imposición directa, es decir, principio de imposición en la fuente o renta mundial. En cuanto a los impuestos indirectos, que son los primeros en resultar afectados en estas primeras etapas, es conveniente profundizar en la armonización en la estructura de los impuestos indirectos como en el hecho imponible, la base imponible, alícuotas...

Ahora bien, para que los procesos integradores funcionen y no sirvan como medio para la evasión y elusión fiscal es fundamental que entre las Administraciones de los países en dicho proceso exista una cooperación en materia de intercambio de información, inspección tributaria y recaudación ¹². En las primeras etapas dentro de cada una de estas áreas se deben asumir una serie de medidas que se detallan a continuación ¹³.

1. Intercambio de información ¹⁴.

En las primeras etapas, las Administraciones tributarias con el objeto de prevenir el fraude fiscal deben formalizar un intercambio de información con el fin de efectuar un control lo más eficaz posible sobre ciertos contribuyentes que conforman, por ejemplo, una empresa multinacional a través de un grupo de empresas que actúa en diversas jurisdicciones bajo una dirección común, o bien, determinados contribuyentes que mantienen significativos flujos comerciales o financieros con contribuyentes de los Estados asociados ¹⁵. Sólo a través de actuaciones conjuntas a nivel internacional el fraude fiscal internacional puede ser combatido, siendo el intercambio de información uno de los elementos fundamentales en dicha lucha ¹⁶.

El intercambio de información indicado se puede realizar tanto mediante instrumentos bilaterales (Modelos de Convenio para evitar la doble imposición en los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio) como a través de instrumentos multilaterales de asistencia mutua (por ejemplo, el

¹² Cfr. T. CORDÓN EZQUERRO, «La asistencia mutua entre las administraciones tributarias en el ámbito de los impuestos directos», *Boletín de la DGI*, núm. 486/1994, pág. 487.

¹³ Cfr. D. GONZÁLEZ, «Las adaptaciones de las administraciones tributarias a los procesos de integración económica y de armonización fiscal», *Boletín DGI*, núm. 501/1995, pág. 1.013. A. SOLLOA JUNCO, «La Administración tributaria en los procesos de integración: el enfoque americano», *Conferencia Técnica del CIAT*, Benalmádena, 1992.

¹⁴ Cfr. C. PITA, «Intercambio de información entre las administraciones tributarias», *Conferencia Técnica del CIAT*, Venecia, 1993, pág. 8. J. GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, «Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales», *Crónica Tributaria*, núm. 71/1994, pág. 72.

¹⁵ Cfr. A. LAMAGRANDE, «Tendencias de la fiscalización tributaria en el siglo XXI», *Criterios Tributarios*, núm. 120-121/1998, Buenos Aires, pág. 63.

¹⁶ Cfr. T. CORDÓN EZQUERRO, «La asistencia mutua entre las administraciones tributarias en el ámbito de los impuestos directos», *Boletín de la Dirección General Impositiva*, núm. 486/1994, Buenos Aires, pág. 625 y ss.

Convenio de Asistencia Administrativa en materia fiscal de la OCDE que está abierto a los países miembros del Consejo de Europa y de la OCDE desde enero de 1988). En este punto debe mencionarse también los esfuerzos realizados en la América Latina, y principalmente el proyecto de convenio multilateral de asistencia administrativa de los países miembros y asociados del MERCOSUR.

En el mes de junio de 1997, en Brasilia se decidió elaborar por parte de los administradores tributarios de los países miembros y asociados del MERCOSUR, un Convenio multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio que contuviera una sección dedicada a la asistencia administrativa de los países miembros y asociados, relativa a la colaboración en el intercambio de información, en la realización de inspecciones fiscales y en la recaudación ejecutiva. Es así cómo aquel proyecto ha quedado reconducido al modelo de convenio que se acaba de referenciar.

Existen tres clases de intercambios de información: automático ¹⁷, espontáneo ¹⁸ y específico ¹⁹, dependiendo del modo en que se practique el suministro de la información. Naturalmente, el intercambio no comprende toda clase de información, sino que el mismo encuentra en la práctica determinados límites establecidos en la legislación interna de cada país o incluso en los mismos tratados. Entre las principales limitaciones se encuentran:

a) Confidencialidad: no puede suministrarse la información que por la legislación interna de un país tenga ese carácter y, por lo tanto, su intercambio pueda ser considerado ilegítimo. Generalmente, las legislaciones internas contienen los siguientes límites o secretos:

- Secreto de correspondencia y comunicaciones;
- Secreto a los datos suministrados con fines estadísticos;
- Secreto profesional;
- Secreto bancario ²⁰;

¹⁷ Se trata de suministros preestablecidos de acuerdo a un calendario fijado previamente sin que sea necesario solicitud previa.

¹⁸ Los intercambios espontáneos son supuestos de suministro de información sin que medie solicitud previa pero condicionados a determinadas circunstancias: cuando pueda presumirse fundadamente que se han obtenido o disfrutado indebidamente beneficios fiscales o desgravaciones; cuando un sujeto pasivo haya obtenido en el Estado que debe suministrar la información beneficios fiscales, desgravaciones, devoluciones que originarán una sujeción o un incremento correlativo de la cuantía del impuesto debido a otro Estado miembro.

¹⁹ Se trata de peticiones de información específicas e individualizadas desde un Estado a otro.

²⁰ El secreto bancario puede ser clasificado según el ánimo colaboracionista de los bancos, el caso más extremo es el de Suiza en el que el suministro de información es prácticamente inexistente, un caso intermedio podría ser el del Reino Unido en el que la información se concede sólo en casos concretos en los que media un proceso judicial. En el extremo contrario, se puede citar el caso español en que las entidades bancarias tienen la obligación de suministrar la información que específicamente les sea solicitada.

- Secreto comercial o industrial; e
- Información confidencial que amenace el orden público.

b) Proporcionalidad y subsidiariedad.

Este límite se basa en el principio de economía por el cual un Estado puede negar la información solicitada cuando el Estado solicitante no hubiera agotado sus propias fuentes de información (subsidiariedad), así como cuando el número y naturaleza de las solicitudes impongan al Estado requerido una carga administrativa desproporcionada.

c) Reciprocidad.

Esta limitación se encuentra prevista en la mayoría de los tratados y acuerdos internacionales de intercambios de información y resulta de alguna manera lógico que un Estado se niegue a suministrar una información cuando el Estado solicitante en idénticas condiciones tampoco la suministraría.

d) Reserva del secreto fiscal.

La información sólo puede ser suministrada cuando el Estado solicitante la utilice exclusivamente para los fines de su Administración tributaria, manteniendo el secreto que ampara a dicha información en el país de origen.

2. Cooperación en materia de inspección tributaria.

Dentro de la cooperación entre las Administraciones tributarias en materia de inspección tributaria se pueden distinguir dos formas ²¹:

- Inspecciones o auditorías fiscales simultáneas: ante la presunción de fraude fiscal las Administraciones tributarias de los países intervinientes realizan inspecciones independientes en sus respectivas jurisdicciones a los efectos de obtener la información tributaria idónea. Posteriormente se procede al intercambio de la información obtenida; e
- Inspecciones o auditorías fiscales conjuntas: las Administraciones involucradas intercambian auditores fiscales para realizar las respectivas comprobaciones. Esta clase de inspecciones requiere la renuncia a una parte de la soberanía fiscal por parte de los Estados miembros.

²¹ Cfr. T. CORDÓN EZQUERRO, *ult. op.cit.*, pág. 627. A. LAMAGRANDE, «Tendencias de la fiscalización tributaria en el umbral del siglo XXI», *ob. cit.*, pág. 74.

3. Cooperación en materia de recaudación.

Como consecuencia lógica de todo proceso de integración, aumenta el flujo comercial y financiero entre los contribuyentes o empresas relacionadas de los países participantes, por lo que el patrimonio o capital de un contribuyente se diversifica más allá del país de su residencia.

Ahora bien, teniendo en consideración que la deuda tributaria que mantiene un contribuyente deudor con la Administración de su país puede resultar incobrable, bien por carecer de bienes en el mismo o, de existir los mismos, por resultar insuficientes para satisfacer la deuda tributaria, las Administraciones tributarias de los países miembros de un espacio común cooperan en el cobro de la deuda mediante la ejecución de los bienes que ese contribuyente posea en los respectivos países, dándole el mismo tratamiento judicial de cobro, como si se tratase de una deuda relativa a los impuestos internos de su jurisdicción.

En la Unión Europea (en adelante, UE) se instrumentó un procedimiento a seguir para el cobro en un Estado miembro de los créditos originados en otro ²². Este procedimiento contempla las siguientes fases y modalidades:

1. **Transmisión de información:** se trata de datos que pueden ser útiles para la recaudación a solicitud del Estado interesado.
2. **Notificaciones:** referidas a actos y resoluciones relativos a un crédito.
3. **Recaudación de los créditos:** la Administración tributaria requerida procede a la ejecución del crédito fiscal del Estado solicitante, en la medida en que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Debe tratarse de créditos no recurridos;
 - b) El Estado requirente debe haber agotado todas las posibles fórmulas para la recaudación; y
 - c) Que esta asistencia sea viable por parte del Estado requerido.
4. Solicitar la adopción de **medidas cautelares** con relación a los créditos fiscales existentes.

²² Directiva 78/308/CEE y sus complementarias.

La Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva el 2 de julio de 1998 para evitar la evasión fiscal a través de la emigración a otro país miembro de la UE. La Directiva está diseñada para asegurar el reconocimiento de los instrumentos legales nacionales para la recaudación ejecutiva de las deudas tributarias y de esa manera mejorar su eficacia. Esta Directiva actualiza la de 1976 (76/308/EEC) sobre asistencia mutua en materia de recaudación de deudas tributarias, que suponía la obligación de los Estados miembros a recaudar las deudas tributarias de otros Estados siempre que así se solicite. La Directiva propuesta amplía los poderes de la Administración tributaria y además incluye también tributos directos y multas y sanciones. La Directiva propuesta tiene por objeto garantizar una perspectiva unitaria de las Administraciones tributarias de la UE hacia los contribuyentes que intenten eludir el pago de sus impuestos a través del cambio de su residencia de un Estado miembro a otro. Asimismo, la Directiva trata de asegurar que los instrumentos legales nacionales permitan la recaudación de sus deudas tributarias en cualquier Estado miembro al ser automáticamente reconocidas como si se tratase de una deuda del Estado final de residencia.

III. ETAPAS AVANZADAS DE LA INTEGRACIÓN

La supresión de las fronteras fiscales resulta crucial para demostrar el grado de madurez y profundización alcanzado por la integración económica. Ahora bien, la supresión de las fronteras fiscales implica la eliminación del control fronterizo del tráfico de bienes y, por lo tanto, la pérdida de información que hasta ese momento la aduana suministraba. Es por ello que las Administraciones tributarias en las etapas avanzadas de integración se encuentran ante el desafío de profundizar la cooperación administrativa entre las mismas a los efectos de evitar el fraude fiscal ²³.

1. **Intercambio de información:** en las etapas avanzadas de los procesos de integración se obliga a los países miembros a adoptar medidas destinadas a reforzar la cooperación administrativa entre las Administraciones tributarias tendentes a disuadir y controlar el posible incremento del fraude fiscal que este hecho lógicamente puede producir. A este respecto resulta válida la experiencia europea que se instrumentó el 1 de enero de 1993 con la creación del Mercado Único Europeo y la consecuente eliminación de las fronteras fiscales, mediante la cual las Administraciones fiscales europeas interconectaron sus bases de datos e intercambiaron libremente su información ²⁴.

²³ Un ejemplo de ello puede ser el Proyecto de convenio multilateral para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir y combatir la evasión fiscal entre los países miembros y asociados del MERCOSUR y, especialmente, el artículo 26 dedicado a la asistencia administrativa relativa a la colaboración en el intercambio de información, en la realización de inspecciones y en la recaudación de las deudas vencidas.

²⁴ Cfr: Reglamento 218/92/CEE, que fue aprobado el 27 de enero de 1992, publicado en el Boletín Oficial de las Comunidades Europeas de 1 de febrero de 1992.

Como es sabido, en el ámbito europeo la armonización tributaria se asentó especialmente sobre los impuestos indirectos que gravan el consumo general (IVA), y sobre el consumo específico (tabacos, bebidas alcohólicas, combustibles). Los intercambios automáticos de información que se establecieron en Europa giraron en torno al IVA, sus sujetos intervinientes y las transacciones efectuadas²⁵. Los deberes de información se llevan a cabo aportando el número de identificación fiscal que cada sujeto posee y además se crearon las declaraciones resumen de las operaciones realizadas a lo largo del período.

2. **Cooperación en materia de inspecciones o auditorías tributarias:** en las etapas avanzadas de integración, las inspecciones tributarias han de realizarse a través de las denominadas auditorías fiscales conjuntas en vez de las simultáneas, reservadas para los primeros estadios de integración. Este tipo de auditorías se efectúan con la participación de varios inspectores de los distintos países miembros en uno de ellos en una inspección dirigida a un solo contribuyente.
3. **Cooperación en materia de recaudación:** en esta fase, además de la cooperación mencionada previamente, las Administraciones tributarias podrían colaborar por sí mismas o a través de las entidades bancarias con las que se tenga firmado un convenio de colaboración y tomando en consideración no sólo el cobro compulsivo de los créditos fiscales adeudados, sino el cobro voluntario de los tributos²⁶.

²⁵ En Europa se creó un sistema de intercambio de información del IVA (*VIES-VAT Information Exchange System*). Asimismo, existe el sistema SEED (*System for the Exchange of Excise Data*) para el intercambio de informaciones relativo al impuesto sobre consumos específicos (tabaco, alcohol, petróleo...). A título de ejemplo se puede observar la **evolución de las consultas hechas desde los demás países comunitarios a España (Aplicaciones Servidor VIES)**:

EJERCICIO	CONSULTAS AL CENSO	CONSULTAS OPER. INTRAC.
1993	129,066	2,844
1994	131,016	202,677
1995	187,067	435,447
1996	205,029	759,093
1997	220,378	872,064

Por el sistema VIES se intercambian mensualmente más de tres millones de mensajes *on line*.

FUENTE: *Agencia Estatal de Administración Tributaria, España*.

²⁶ Cfr: D. GONZÁLEZ, «Las adaptaciones de las administraciones tributarias a los procesos de integración económica y de armonización fiscal», *Boletín de la DGI*, núm. 501/1995, pág. 1.020.

IV. BREVE PANORAMA GENERAL DE LA INTEGRACIÓN EN AMÉRICA LATINA

1. Introducción.

Los procesos de integración en América Latina poseen las mismas características, los mismos problemas y los mismos objetivos que dichos procesos en otras partes del mundo, con lo que la experiencia europea puede servir de ejemplo a seguir o a rechazar²⁷. Los intereses fiscales de los Estados y las economías de los países miembros de dichos fenómenos interfieren en el proceso de integración. Es natural que los Estados partes tengan resistencia a modificar sus sistemas constitucionales y su política tributaria, dado que ambos son elementos comprendidos en la clásica definición de soberanía, actualmente en crisis como fruto de la integración de países. El ejemplo más notable de estas interferencias es la presión de los sectores industrial y agrario siempre a la búsqueda de medidas proteccionistas bajo cuyo paraguas puedan permanecer en las mismas condiciones que antes del inicio del proceso integrador²⁸.

Los países de América Latina y el Caribe están encarando nuevas medidas destinadas a profundizar y ampliar sus acuerdos comerciales regionales, procurando establecer al mismo tiempo vínculos más estrechos con sus socios extrarregionales. En la actualidad, se observa que los esfuerzos por profundizar la integración entre los miembros de los procesos existentes en el continente americano se han concentrado, principalmente, en el acceso a los mercados y en los aspectos institucionales. El Mercado Común Centroamericano (MCCA) y la Comunidad del Caribe (CARICOM) han adoptado importantes medidas para armonizar las políticas en sus respectivos países miembros en materia de comercio exterior, con el fin de reforzar su posición negociadora frente a terceros países y regiones. MERCOSUR está ejecutando su programa orientado a profundizar la integración y, recientemente, ha ampliado el alcance de su zona de libre comercio mediante la firma de acuerdos con Bolivia, Chile y la Comunidad Andina²⁹. La Comunidad Andina por su parte ha superado el inconveniente que sufrió como consecuencia de la separación temporal (marzo 1996) de Perú del acuerdo de libre comercio de ese grupo y que apuntaba a la definitiva desvinculación de este país.

Mientras, la expansión del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) ha estado demorada por la falta de atribuciones de negociación de *vía rápida* (*fast track*) por parte del Congreso al Gobierno de los Estados Unidos. Canadá y México, por su parte, han celebrado independientemente tratados bilaterales de libre comercio con otros países latinoamericanos.

²⁷ Cfr. J. VAN HOORN, «The Influence of EC Tax Directives of Investments in Mercosur by European Companies and viceversa», in *Studi in Onore di Victor Uckmar*, Cedam, Padova, pág. 1.197 y ss.

²⁸ Es bien conocida la posición de Brasil en defensa de su producción de maquinaria, informática y telecomunicaciones en la negociación del Arancel Externo Común (ACE). Cfr. R. VALDÉS COSTA, «Problemas tributarios del MERCOSUR al vencimiento del plazo del Tratado de Asunción», *Revista Tributaria*, Montevideo, núm. 126/1995, pág. 236.

²⁹ MERCOSUR y la Comunidad Andina firmaron un acuerdo el 16 de abril de 1998 comprometiéndose a crear un área de libre comercio.

A nivel hemisférico, el proceso del Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA) ha registrado adelantos significativos en sus labores preparatorias, habiéndose iniciado ya las negociaciones formales. No obstante, el paso más importante se ha dado tras la firma del principio de acuerdo entre MERCOSUR y la Comunidad Andina para establecer un área de libre comercio, comenzando el 1 de enero del 2000. Con ello se convertirá en el mayor mercado de toda América Latina ³⁰.

Los países de América Latina y el Caribe también han procurado expandir sus vínculos comerciales con otros socios extrarregionales. Chile y MERCOSUR han suscrito nuevos acuerdos de comercio y cooperación económica con la UE, mientras que México espera hacerlo en breve. Junto con Chile, México está participando activamente en las conversaciones comerciales que se mantienen en el marco del Foro de Cooperación Económica de Asia y el Pacífico (APEC).

Es cierto, que en el último año los países de América Latina y el Caribe adoptaron medidas destinadas a profundizar el proceso de integración regional y promover una mayor apertura hacia el exterior. Sin embargo, se registraron algunos problemas en lo que respecta al proceso de apertura de los mercados internos, tales como la imposición de restricciones a la financiación de las importaciones por parte de Brasil que provocaron la reacción de los demás países del MERCOSUR. Las negociaciones que se llevaron a cabo como consecuencia de esto permitieron atenuar el rigor de esa medida. Asimismo, en los primeros meses de 1997, Colombia y Ecuador aplicaron medidas restrictivas a las importaciones y otros países postergaron el cumplimiento de las reducciones arancelarias acordadas. Estas medidas no deben considerarse como una reversión del compromiso en favor del regionalismo abierto, sino como respuesta a los desequilibrios de carácter fiscal o de balanza de pagos ocurridos en algunos de los países de la región. El problema está relacionado, en parte, con el limitado número de instrumentos directos disponibles para resolver tales desequilibrios, lo cual ha propiciado la utilización de medidas indirectas que incluyen, entre otras, ajustes arancelarios *ad hoc* y el uso de medidas no arancelarias específicas por períodos limitados.

Es necesario hacer una serie de salvaguardas cuando se hace referencia a los procesos de integración en América Latina. En particular, hay que tener en cuenta los distintos criterios que se toman en la jurisdicción fiscal de cada uno de los países. Como es sabido, los países latinoamericanos se dividen más o menos al 50 por 100 en lo que se refiere al criterio adoptado para gravar la renta, siguiendo unos el criterio de la renta mundial (Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, Honduras, México y Perú) y otros el de territorialidad (Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Uruguay y Venezuela). Asimismo, no todos los países conceden la misma importancia recaudatoria a la imposición directa. Es más, algunos países prefieren obtener la mayor parte de sus ingresos a través de la imposición indirecta, de más fácil gestión recaudatoria ³¹.

³⁰ Acuerdo firmado el 16 de abril de 1998.

³¹ Véase la nota a pie de página núm. 8.

2. La integración y armonización en la América Latina ³².

ALADI ³³

El Tratado de Montevideo de 1980 estableció en su nacimiento pocas ambiciones y muchas flexibilidades. La ALADI permite la existencia de acuerdos parciales, no sujetos a la cláusula de nación más favorecida que extienda las concesiones a los demás Estados miembros. Además tampoco se aprobaron plazos para llegar a un mercado común y se observa que se persigue únicamente una finalidad comercial, sin necesidad de armonizar ninguna otra política económica. La ALADI no prevé ningún tipo de armonización tributaria interna. Son los acuerdos de alcance regional o entre Estados los que permiten las reducciones arancelarias. La única medida que merece la pena ser destacada es la contenida en el artículo 30 del Tratado, según la cual se establece la cláusula no discriminatoria en materia de impuestos internos sobre bienes y servicios, a los efectos de igualar en esos impuestos el tratamiento de bienes nacionales e importados.

Tal como se destaca en un reciente documento de la Secretaría de la ALADI, «la ALADI no tiene en el momento actual un papel definido en el proceso de integración», es más, no se exagera cuando se afirma que dicho organismo carece de responsabilidad o capacidad de arrastre hacia la integración a nivel regional. El servicio que presta la ALADI se orienta principalmente hacia los siguientes aspectos:

- Proyección institucional en el pensamiento sobre integración en lo que respecta a las instituciones de los distintos países inmersos en procesos de este tipo; y
- Papel de «paraguas jurídico» para los acuerdos entre los países miembros constituyendo, al mismo tiempo, un foro de negociaciones (o un conjunto de foros).

El papel reducido de la ALADI en su etapa actual responde, en parte, al hecho de que el proceso no es el resultado que se quería alcanzar por el Tratado de Montevideo de 1980 (también denominado TM80), sino el debido a las reformas y hechos que han acontecido desde mediados de la

³² Cfr. H. GONZÁLEZ CANO, «Recientes experiencias de armonización tributaria en grupos de integración económica», *Boletín DGI*, núm. 497/1995, pág. 500. Del mismo autor, *Armonización tributaria del Mercosur - Ensayos sobre los aspectos tributarios en el proceso de integración*, Ediciones académicas, Buenos Aires, 1996. R. VALDÉS COSTA, «Aspectos fiscales de la integración con especial referencia a América Latina», *Revista Venezolana de Derecho Tributario* núm. 58/1993, pág. 7. S. CNOSEN, «Concepción teórica de la integración económica y la armonización fiscal», Conferencia Técnica del CIAT, Benalmádena, *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*, Madrid, 1993, pág. 35 y ss. 32 Asamblea General del CIAT, Salvador de Bahía, BID-INTAL, *Los acuerdos de integración en la América Latina*, 1998.

³³ La versión actual de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) fue creada en Montevideo en 1980. Los miembros son Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela. El objeto del Tratado de Montevideo de 1980 es continuar el proceso de integración para promover el desarrollo económico y social de la región, con la intención de establecer gradual y progresivamente el Mercado Común Latinoamericano. Consúltese la *Website* <http://www.aladi.org>.

década 1980-1990. Lo que está ocurriendo en la actualidad parece estar más fundamentado en las políticas económicas que en las de integración. Entre algunas razones específicas que explican lo señalado es clara la existencia de diferentes estrategias de integración entre los países de ALADI, así como de distintas soluciones a las alternativas de asociación con países y regiones fuera de la ALADI. Se estima que no han existido estrategias comunes en función de los distintos intereses nacionales. Es así como la ALADI no constituiría hoy una preocupación central de los Gobiernos de los países miembros, en cuya agenda estaría superada por las negociaciones subregionales, las del ALCA, y las de la Organización Mundial del Comercio (en adelante, OMC). Dadas estas circunstancias no es de extrañar que los hechos anteriores erosionaran los mecanismos de «preferencia ALADI», con lo cual la Asociación perdió funcionalidad para los países miembros y, con ello, credibilidad. Como alternativas para el futuro de la ALADI se presentan:

- a) Otorgarle al TM80 una nueva dimensión política, con una nueva agenda y un compromiso firme para alcanzar la meta del mercado común establecida en el Tratado; y
- b) En caso de falta de tal voluntad política, se abrirían a la ALADI un conjunto diferente de posibilidades, a saber: adoptar un programa de acción para la conformación del Espacio Económico Latinoamericano que implique menos compromisos que un mercado común en el cual, por ejemplo, queden fuera las políticas comunes, o bien redimensionarse como un organismo exclusivamente técnico, asumiendo papeles básicos como:
 - (i) El de apoyo jurídico ante los organismos multilaterales;
 - (ii) El de organismo de asistencia técnica en temas especializados (jurídicos, económicos, sociales, tecnológicos) que deriven del proceso de integración, así como sobre los «nuevos temas» de la integración y de la agenda internacional;
 - (iii) Constituir/organizar equipos técnicos interdisciplinarios de alto nivel para elaborar estudios de futuro con hipótesis de escenarios alternativos de la evolución mundial, continental y regional, para la toma de decisiones estratégicas en las negociaciones de los países, tanto continentales como con otros bloques mundiales;
 - (iv) Dar apoyo técnico en los aspectos de desarrollo de la infraestructura física de la integración;
 - (v) Constituir/organizar un grupo dedicado a la promoción de relaciones comerciales, productivas y tecnológicas entre las pequeñas y medianas empresas en la región.

El fracaso del Tratado de Montevideo de 1980 se debe en parte a lo pretencioso de las metas diseñadas ante la diversidad económico-política resultante de las realidades nacionales de los Estados miembros. Quizás este fracaso es una vez más fruto de las grandes diferencias existentes en los países del área que afrontan con dificultad modelos de integración totalizadores. Dada esta circunstancia, es natural que algunos países que reúnen un mínimo de condiciones objetivas en el campo político, económico y social hayan decidido el establecimiento de procesos de integración.

MERCOSUR ³⁴

MERCOSUR sigue la corriente imperante en América Latina fruto, como es sabido, de dos factores: por un lado, el proceso de cambios en la esfera doméstica de cada uno de los países en los que se observa una tendencia hacia sociedades más abiertas y competitivas; y, por otro lado, las innovaciones que están siendo introducidas en los últimos años en los que la competencia mundial se está desarrollando a través de mercados, recursos naturales, capital y tecnología. En general, se puede afirmar que el MERCOSUR es un convenio internacional de carácter económico en el que Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay decidieron integrar sus economías nacionales en un solo espacio aduanero. Esta forma de integración vendría a estar hoy entre el TLCAN y la UE.

El Tratado de Asunción contiene cuatro grandes líneas ³⁵:

- a) Con relación a la armonización de los sistemas tributarios de los países miembros, el artículo 1 prevé la implantación de la zona de libre circulación de bienes, servicios y factores productivos a través de la eliminación de los derechos aduaneros y restricciones no arancelarias en el comercio que se realice entre los países integrantes;
- b) Implantación de un arancel externo común y adopción de una política comercial común entre los Estados miembros con relación al resto de países o agrupaciones de Estados ³⁶;

³⁴ En diciembre de 1994, Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay firmaron el Protocolo de *Ouro Preto* por el que se comenzaba la aplicación del MERCOSUR. Éste fue creado el 26 de marzo de 1991 por el Tratado de Asunción, donde los firmantes decidieron establecer un mercado común entre todos los miembros a partir del 1 de diciembre de 1995.

³⁵ Para ello los Estados miembros han asumido distintas obligaciones, tales como: la reciprocidad de derechos y obligaciones entre los Estados partes; las pautas a seguir por ellos en sus relaciones con terceros Estados, evitando cualquier tipo de ventaja, tales como subsidios, *dumping*, etc.; e, igualdad de tratamiento fiscal de los productos originarios de los Estados partes. Cfr. R. VALDÉS COSTA, «Aspectos jurídico-tributarios del MERCOSUR», *Revista de la Facultad de Derecho*, Universidad de la República Oriental del Uruguay, Montevideo, 1991, pág. 79. D.M. RAJMILOVICH, «Armonización del impuesto a la renta en el MERCOSUR: antecedentes, realidades y propuestas», *Revista Derecho Tributario*, Buenos Aires, núm. 68/1996, pág. 79.

³⁶ En relación con el régimen aduanero, se llevaron a cabo una serie de acuerdos celebrados a fines de 1994 en *Ouro Preto*. Entre ellos cabe destacar:

- La perfección de la zona de libre comercio con excepciones y un régimen de adecuación;
- La adopción de un Arancel Externo Común (que oscila entre 0 y 20%) para el 85% de los productos;
- El régimen de adecuación final a la unión aduanera para los productos previamente excluidos;
- El seguimiento y control de las políticas públicas que distorsionen la competencia y benefician a los agentes económicos localizados en los países que las practican;
- La defensa de la competencia en el MERCOSUR;
- La creación de la Comisión de Comercio;
- La práctica de investigaciones *dumping* intrazona; y
- La creación del Código Aduanero MERCOSUR.

Cfr. H. GONZÁLEZ CANO, «Análisis arancelario y de la tributación interna al consumo», *Revista Derecho Tributario*, Buenos Aires, núm. 62/1995, pág. 81. Al no haberse perfeccionado todavía la Unión Aduanera, aún existen condiciones para que se produzcan distorsiones en algunos precios. La Resolución núm. 129/94 del Grupo Mercado Común proroga la vigencia del «Procedimiento de Intercambio Informativo para casos de *Dumping*» por importaciones provenientes de alguno de los países integrantes del MERCOSUR.

- c) Coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados partes (comercio exterior, agricultura, industria, fiscalidad, política monetaria y aduanera...) a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados partes; y
- d) Compromiso de los Estados partes de armonizar sus legislaciones en las áreas pertinentes para lograr el fortalecimiento del proceso de integración ³⁷.

La organización institucional del MERCOSUR, tal y como se conoce actualmente, se encuentra en el Protocolo de *Ouro Preto*, y está formada por los siguientes órganos: Consejo del Mercado Común (órgano superior a quien incumbe la conducción política del proceso de integración), Grupo Mercado Común (órgano ejecutivo), Comisión de Comercio, Comisión Parlamentaria Conjunta, Foro Consultivo Económico y Social y la Secretaría Administrativa del MERCOSUR.

Las perspectivas de consolidación y profundización de la Unión Aduanera del MERCOSUR están relacionadas con cuatro macro-temas:

- El acceso a los mercados para los Estados miembros y las condiciones de competencia vigentes en la subregión;
- El establecimiento de políticas comunes en un cierto número de áreas prioritarias para el funcionamiento de la Unión Aduanera;
- La armonización de políticas y la adopción de medidas de profundización de la Unión Aduanera; y
- La expansión y mejoramiento de la calidad de la infraestructura de transporte, comunicaciones y energía de la subregión.

En la actualidad se puede afirmar que la Unión Aduanera no está alcanzada plenamente. Ello se debe a que los Estados partes del MERCOSUR negociaron lo que se dio en llamar un «Régimen de Adecuación» por el cual algunos productos que se intercambien comercialmente entre los cuatro países, por un tiempo determinado, continuarán pagando aranceles ³⁸. Asimismo, existe la lista de

³⁷ Cfr: E.J. REIG, «El MERCOSUR. Características y asimetrías. Armonización fiscal», *Boletín de la DGI*, núm. 489/1994, pág. 1.013.

³⁸ La Decisión núm. 23/94 del Consejo Mercado Común establece que se aplicará el Régimen de Origen establecido en la Decisión núm. 6/1994 a los productos exceptuados del Arancel Externo Común. Como es sabido, en un proceso de integración el régimen de origen se aplica para exigir que los beneficios de las rebajas arancelarias que se conceden entre un grupo de países sea a productos efectivamente elaborados en cada uno de ellos y no sean productos extra-zona para ser reexportados en la región.

excepciones al arancel aduanero común para un grupo de productos específicos³⁹. De acuerdo con lo negociado en el denominado «Canal Mercosur», el 10 de diciembre de 1998, en Río de Janeiro, se pretende progresivamente acabar con las aduanas y simplificar los procedimientos administrativos que dificultan el comercio intrarregional.

El Arancel Externo Común es una condición necesaria para que el MERCOSUR pueda convertirse en un único territorio aduanero. Esencialmente, el empleo de dicho arancel posibilita obtener el mismo tipo de ventajas que dentro de un país se obtiene al no existir barreras al comercio entre provincias. Este hecho pone en evidencia las ventajas de poseer un Arancel Externo Común. Los aranceles oscilan entre el 0 por 100 y el 20 por 100 y se pagan al introducir las distintas mercancías en el MERCOSUR por cualquiera de los Estados partes.

El MERCOSUR ha adoptado como criterio para la atribución de potestades, competencias y jurisdicciones tributarias respecto de la imposición indirecta el del país de destino, con los consiguientes ajustes en frontera.

Si se observa el Impuesto sobre la Renta en los países del MERCOSUR se pueden observar grandes diferencias que producen distorsiones que terminan por ser fundamentales para las compañías que pretenden instalarse en la región. Como es sabido, Paraguay y Uruguay poseen el sistema de territorialidad, mientras que Argentina y Brasil se rigen por el principio de renta mundial. Más divergencias en la imposición directa pueden encontrarse en relación con el trato a los dividendos, a las pérdidas sufridas por filiales o establecimientos permanentes en el extranjero o a los precios de transferencia, sólo existentes por el momento en Brasil aunque todo parece indicar que también serán previstos en la normativa argentina⁴⁰.

El MERCOSUR en cuatro años, desde 1991, pasó de una zona de libre comercio a una Unión Aduanera, adoptando obligaciones económicas en común que, por su envergadura y alcance, implican un acercamiento político entre sus miembros.

Las negociaciones para la constitución del ALCA crean un incentivo importante para que los países del MERCOSUR se dispongan a negociar dentro del bloque acuerdos de consolidación y profundización de la Unión Aduanera, los cuales podrán constituir una gran ventaja y una forma de presión en la negociación de acuerdos de alcance hemisférico. Las negociaciones con México y con la

³⁹ Las listas de productos sometidos todavía a gravamen son distintas para cada uno de los países. Es así cómo en la lista Argentina se contienen 221 productos; en la brasileña, 28 productos; en la paraguaya, 272; y en la uruguaya, 950 productos. El gravamen de los productos incluidos en las listas van teniendo anualmente una disminución del gravamen de importación, hasta su eliminación. Para ello, Argentina y Brasil tienen un plazo de cuatro años y Paraguay y Uruguay de cinco años, siendo el 1 de enero del 2000 el último día de la vigencia del régimen de adecuación final a la Unión Aduanera.

⁴⁰ Cfr. D.M. RAJMILOVICH, «Armonización del impuesto a la renta en Mercosur: antecedentes, realidades y propuestas», *Derecho Tributario*, Buenos Aires, núm. 68/1996, pág. 77 y ss.

Comunidad Andina avanzan en la «plurilateralización» de las preferencias aduaneras incluidas en los acuerdos bilaterales y, en los dos últimos casos, en la conclusión de acuerdos de libre comercio. Los Presidentes de Bolivia y de Chile aspiran a lograr una participación más efectiva en las discusiones intra-MERCOSUR, con vistas, entre otras cosas, a la formación de posiciones negociadoras comunes en las relaciones externas de ambas partes, especialmente en el ALCA. Durante la Cumbre Presidencial del MERCOSUR y sus países asociados, que tuvo lugar en Asunción en junio de 1997 surgió una señal concreta en torno a la posibilidad de que Chile y Bolivia se integren al diálogo político del bloque. La decisión de Chile de apoyar la postura del bloque regional en el ALCA fue el punto de partida de lo que podría ser una relación más intensa en el terreno político. Chile considera que su participación en el proceso integrador debe materializarse en instituciones que involucren encuentros a nivel presidencial, ministerial y sectorial, además del mantenimiento de un diálogo común en temas económicos y comerciales.

COMUNIDAD ANDINA ⁴¹

La Comunidad Andina, originariamente Pacto Andino, surge como consecuencia del fracaso de la ALADI y es, junto con MERCOSUR, el otro gran bloque de integración en América Latina. Dicho grupo tuvo un desarrollo importante en la década de los setenta, en la cual se crearon el Tribunal de Justicia (28 de mayo de 1979) con sede en Quito, el Parlamento andino (25 de octubre de 1979) y se dictaron parte de las siguientes decisiones fundamentales, lo que demuestra la existencia de un verdadero Derecho comunitario:

- Decisión 40, sobre modelo de convenio para evitar la doble imposición;
- Decisión 291, sobre propiedad industrial;
- Decisión 292, sobre empresas multinacionales andinas; y
- Decisión 344, sobre inversión extranjera.

En la década de los ochenta, el grupo entra en crisis y hace que paulatinamente se abandonen los compromisos andinos, hasta llegar a hacer peligrar la vigencia misma del Acuerdo de Cartagena. Con el propósito de revitalizar el denominado Pacto Andino, los presidentes de los países miembros acordaron, en la ciudad de Trujillo, Perú, en marzo de 1996, llevar a cabo reformas institucionales de amplio alcance, con el propósito de crear un nuevo Sistema Andino de Integración que fortaleciera la coordinación de las actividades de integración a nivel político y promoviera de una manera

⁴¹ Los países andinos (Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador y Perú) firmaron un acuerdo multilateral en Cartagena de Indias, el 29 de mayo de 1969, conocido como el Acuerdo de Cartagena, cuyo último objetivo es la creación de un Mercado Común subregional. A principios de los setenta Chile abandonó el Pacto Andino y se produjo el ingreso de Venezuela. El 10 de marzo de 1996, se firmó un protocolo a dicho Acuerdo en la ciudad de Trujillo (Perú) por el que se creó el mercado común entre Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela. Además se generó la Organización Institucional de la Comunidad Andina.

más efectiva la colaboración entre las instituciones andinas. Asimismo, se acordó cambiar el nombre del Pacto Andino por el de Comunidad Andina. En 1989, el entonces Grupo Andino fue reflotado con un enfoque que centró su relanzamiento en aspectos comerciales y dio grandes pasos hasta 1993, multiplicándose un comercio de productos no tradicionales y, se creó una zona de libre comercio entre sus miembros y una unidad aduanera para las demás importaciones. Nótese además que a partir de 1989 en sucesivas reuniones de los presidentes de los países andinos se tomaron decisiones que tienden a perfeccionar gradualmente la zona de libre comercio y a adoptar un arancel externo común, si bien en relación con éste, existen algunas excepciones como Bolivia con dos niveles de arancel, Ecuador con un arancel del 5% para más de 1.000 artículos y Perú (Decisión 335).

La negativa peruana a incorporarse a los compromisos comerciales, los cambios de Gobierno en los demás países y las crisis internas de Colombia y Venezuela -sus mayores motores- habían colocado al grupo en una situación muy delicada. La reincorporación de Perú a la Comunidad debe calificarse como un hecho esperanzador luego del anuncio que había hecho ese país de abandonar definitivamente la Comunidad. Perú había participado en los últimos años solamente de algunos compromisos asumidos por los demás países del Grupo Andino, situación que se originó cuando ese país no se adhirió a la decisión de crear la Unión Aduanera por considerar inaceptables los niveles acordados por los demás países. Finalmente, tras arduas negociaciones se llegó a un arreglo que diluyó la posibilidad de la ya anunciada decisión del Perú de abandonar la Comunidad. Por el acuerdo logrado los demás países de la Comunidad Andina aceptaron respetar el nivel arancelario que aplica Perú (de 12% y 20%) y un cronograma gradual de reingreso a la zona de libre comercio que se extiende hasta el 31 de diciembre del 2005 ⁴².

La Comunidad Andina -ex Pacto Andino- ha decidido definir una estrategia común de los países miembros, en la cual enmarcará su integración con los demás bloques económicos regionales y fortalecerá las relaciones con otros esquemas extrarregionales. En particular, destaca la pronta conclusión de un acuerdo con el MERCOSUR mediante el que se crea una zona de libre comercio con esa agrupación; además se le quiere dar una mayor importancia al aumento de las relaciones con la UE.

MERCADO COMÚN CENTROAMERICANO ⁴³

En 1951 se suscribió la Carta de San Salvador por los Gobiernos de Centroamérica, que dio origen a la Organización de los Estados Centroamericanos (ODECA) cuya evolución generó el luego denominado Mercado Común Centroamericano (MCCA). Los países miembros son Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá.

⁴² Cfr. H. GONZÁLEZ CANO, «Recientes experiencias de armonización tributaria en grupos de integración económica», *Boletín de la DGI*, Buenos Aires, núm. 497/500, pág. 493. D.M. RAJMILOVICH, «Armonización del impuesto a la renta en MERCOSUR: antecedentes, realidades y propuestas», *Revista Derecho Tributario*, Buenos Aires, núm. 68/1996, pág. 84.

⁴³ C.M. CASTILLO, *La integración económica de Centroamérica en la siguiente etapa: problemas y oportunidades*, BID-INTAL, 1986.

Mediante el Tratado General de Integración Económica de Centroamérica, de 1960, los países firmantes se comprometieron a formar una Unión Aduanera a través de los sucesivos mecanismos de la zona de libre comercio y el arancel externo común. Ya en 1962, se firmó el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial para uniformar los incentivos tributarios a la inversión, a fin de reducir la distorsión en la localización de las inversiones. Sin embargo, las legislaciones nacionales, con la concesión de incentivos tributarios, incumplieron dicho convenio, llevando a una verdadera guerra para atraer las inversiones, situación que precisamente se quiso evitar mediante su aplicación.

A finales de los sesenta y durante la década de los ochenta se produce una paralización en el proceso de integración debido principalmente a problemas político-militares y sociales que aquejaron a la región. En 1991 se firmó el Tratado de Tegucigalpa, con el objeto de lograr gradualmente la unión económica, iniciándose una nueva etapa asociada al proceso de paz, la democracia, la estabilidad y el desarrollo integral. A tal efecto se prevé la coordinación progresiva de las políticas macroeconómicas, entre las cuales resalta la intención de armonizar las legislaciones fiscales en imposición directa e indirecta.

En cualquier caso, si se quiere que el proceso integrador en la América Central resulte exitoso es de la mayor importancia que algunos errores sean evitados ⁴⁴:

- No todas las esperanzas deben ser puestas en la integración económica regional. El proceso integrador puede ser importante en el desarrollo económico de la región pero el factor más importante es el esfuerzo nacional;
- Es erróneo pensar que América Central posee poder negociador frente a otros países. Los países centroamericanos son demasiado pequeños para tener alguna influencia, ahora bien, tampoco ello quiere decir que deban permanecer encerrados en sí mismos, sin abrir sus mercados y, por tanto, sin ser los receptores de ventajas concedidas por otros países. En este orden de cosas, los convenios bilaterales son importantes pero sin duda lo verdaderamente beneficioso para la región es la consecución de acuerdos multilaterales, vía OMC, OCDE, Tratado de Libre Comercio y ALCA.

En 1996, los países miembros del MCCA acordaron un nuevo esquema de convergencia hacia un arancel externo común revisado y más bajo. Como resultado de este acuerdo, en el año 2000 todos los países tendrán un Arancel Externo Común de 0 a 15 por 100 dependiendo de la naturaleza del producto. Asimismo, los países centroamericanos están llevando a cabo un proceso de racionalización de la estructura institucional regional que actualmente se encuentra sobrecargada por un excesivo número de instituciones.

⁴⁴ Cfr. E. LIZANO, «Regional economic integration in Central America», conferencia en el marco del congreso *The prospects for Sub-regional Integration in Central America and the Southern Cone*, IRELA, Bruselas, 4-5 de noviembre de 1991, pág. 26.

A fin de establecer relaciones más estrechas con otras regiones, los Gobiernos acordaron, en marzo de 1997, los principios, las prioridades y los métodos para la coordinación de las futuras negociaciones comerciales a llevar a cabo con terceros países y bloques. Se prevé que en algunas de esas negociaciones (con MERCOSUR, CARICOM, TLCAN, Chile, Panamá, y la República Dominicana) los países de Centroamérica participen en forma conjunta, mientras que en otras negociaciones (como con la OMC o el ALCA) lo hagan a través de una estrecha coordinación intergubernamental. Los países centroamericanos mantuvieron también conversaciones sobre un acuerdo de libre comercio con México y CARICOM, y han manifestado su interés por establecer relaciones más estrechas con el MERCOSUR. Asimismo, acordaron negociar un acuerdo de libre comercio multilateral con Panamá. En lo institucional, los Ministros de Relaciones Exteriores, Economía y Comercio de América Central acordaron racionalizar las instituciones dedicadas a la integración que podría conducir a la adopción de una Secretaría única.

Los objetivos centrales de esta propuesta son:

- (i) Reducir la dispersión de los organismos nacionales y elevar la eficiencia y eficacia de los mecanismos de integración;
- (ii) Asegurar un control adecuado sobre las actividades de los organismos regionales por parte de las autoridades de los países; y
- (iii) Disminuir los costos que significan los organismos para el gasto público de los países y establecer una adecuada distribución de recursos entre ellos.

En la actualidad se posee una única Secretaría general, con sede en El Salvador, que es asistida por tres direcciones de programas. Finalmente, se han tratado en las distintas reuniones, y principalmente en la última cumbre, los aspectos relacionados con el establecimiento de un Fondo Especial para la protección del medio ambiente en el Istmo que recibiría el apoyo de países europeos; también se ha oficializado la incorporación de la República Dominicana como observador permanente en las cumbres regionales y abrió el espacio para la concreción de un Tratado de Libre Comercio entre los otros cinco países del Área y Panamá.

TLCAN ⁴⁵

Los países del TLCAN -Canadá, Estados Unidos y México- han avanzado significativamente en el desmantelamiento de las barreras no arancelarias al comercio, las cuales revisten especial importancia para el sector agrícola. En cuanto a la posible ampliación del TLCAN, las negociaciones relacionadas con el acceso de Chile se han estancado debido a dificultades para recurrir al pro-

⁴⁵ El Tratado de Libre Comercio de América del Norte crea un área de libre comercio en la que los derechos de aduanas se reducen sustancialmente entre las partes.

cedimiento legislativo de vía rápida (*fast track*). También se ha estancado en los Estados Unidos el otorgamiento de equiparación de beneficios del TLCAN a los países de América Central y el Caribe. Mientras tanto, Canadá y México han celebrado acuerdos bilaterales con otros países del hemisferio. En noviembre de 1996, Canadá firmó un acuerdo de libre comercio con Chile, similar al acuerdo que este último país está negociando con el TLCAN con el fin de lograr su adhesión al bloque en el momento en que el Congreso de los Estados Unidos apruebe el procedimiento legislativo de vía rápida. Por su parte, México reinició en 1996 las conversaciones destinadas a establecer una zona de libre comercio con América Central e inició negociaciones con Ecuador. A la fecha, México ha celebrado acuerdos con Bolivia, Colombia, Chile, Costa Rica y Venezuela.

El TLCAN constituye solamente una zona de libre comercio entre sus miembros donde cada uno retiene su individualidad institucional, sin asumir compromisos comerciales comunes.

ALCA

La iniciativa para constituir un Área de Libre Comercio de las Américas en el año 2005 fue respaldada por un Programa de Acción ambicioso y bien definido, que se definió aún más en declaraciones de los Ministros de Comercio del hemisferio en las reuniones posteriores a la Cumbre de Miami de 1994 ⁴⁶.

En la Declaración de San José de 19 de marzo de 1998, como consecuencia de la cuarta reunión habida en el seno del ALCA, se dio un impulso al esfuerzo más importante de integración regional con el objetivo común de lograr el libre comercio y la inversión en bienes y servicios basados en reforzadas y estrictas reglas comerciales, principalmente en lo que se refiere a productos agrícolas, acceso a mercados, servicios, inversión, políticas de competencia y subsidios, *antidumping* y derechos compensatorios.

V. LA COMPETENCIA FISCAL

La competencia fiscal aparece como consecuencia de los procesos de integración, de que el movimiento de capitales es muy caprichoso en la búsqueda de las mejores condiciones económicas y de ciertos países cuyo comportamiento hacia la captación de capitales es más que agresiva ⁴⁷. La competencia fiscal se concibe en un contexto de presiones cada vez más fuertes, ejercidas sobre los

⁴⁶ Cfr. Website www.ftaa-alca.org.

⁴⁷ La fiscalidad es un elemento importantísimo en lo que se refiere a los productos financieros ya que son extremadamente sensibles a las fluctuaciones de rentabilidad a corto plazo y son especialmente especulativos. A las anteriores razones hay que añadir la extraordinaria movilidad de estos capitales y las dificultades de control que suele presentar este tipo de rendimientos.

responsables políticos para poner en práctica disposiciones fiscales dirigidas, exclusivamente, a ciertas actividades particularmente móviles, con miras a atraer o retener estas actividades sobre el territorio nacional de un país determinado ⁴⁸.

Todo el mundo ha oído hablar de centros de coordinación, de zonas financieras *offshore* o de centros de servicios internacionales ⁴⁹. Este tipo de «subasta tributaria internacional» en donde cada país ofrece mayores ventajas para minimizar el pago de impuestos conduce inevitablemente a deteriorar la renta como objeto principal de los tributos ⁵⁰.

Estas presiones son aún más fuertes si se toman en cuenta las consecuencias económicas que pueden resultar de una decisión fiscal en términos de inversión y de empleo, sobre todo, cuando se considera todo ello en un contexto económico de recesión o de disminución del crecimiento en ciertas partes del mundo. Los responsables fiscales, por tanto, se enfrentan al siguiente dilema: por una parte, no reaccionar a la competencia fiscal expone a los Estados a perder una parte creciente de sus ingresos fiscales; por otra, si cada Estado actúa de forma agresiva, es decir, se lanza al desarme fiscal, la situación será globalmente más desfavorable, ya que los ingresos fiscales se perderán al no haber ningún tipo de inversión.

La universalización de las economías ha permitido mejorar el clima fiscal internacional, incitando a los Estados a revisar sus regímenes fiscales con miras, principalmente, a eliminar los obstáculos a la movilidad de capital que éstos pudieran suscitar. Éste ha sido el caso de los años ochenta, que han visto un movimiento de convergencia de las fiscalidades principalmente en materia de imposición de sociedades, hacia un descenso de las tasas de imposición y de una cierta simplificación de las normas de base imponible. Sin embargo, la universalización de las economías ha intensificado igualmente la competencia de las empresas sobre el mercado mundial. Para conservar o incrementar su potencial competitivo, estas empresas han buscado, desde entonces, nuevos medios para reducir la presión fiscal y social a la cual estaban sometidas, deslocalizándose en Estados y territorios con fiscalidad privilegiada.

Esta evolución ha conducido a ciertos Estados a entrar en una lógica, aunque de efectos imprevisibles, competencia fiscal, tratando de atraer o retener sobre su territorio las actividades internacionales más móviles por medio de regímenes fiscales preferenciales destinados a garantizarles una tributación nula o artificialmente reducida.

⁴⁸ Cfr. J. OWENS, «Curbing Harmful Tax Competition - Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs», *Intertax*, núm. 8-9/1998, pág. 230 y ss.

⁴⁹ Cfr. C. VALENDUC, «Tax heavens and fiscal degradation in the European Community», en *EC Tax Review*, núm. 1/1994, pág. 20 y ss.

⁵⁰ Cfr. R. TYLER, P. CANNON, «German move heats up EU debate», *International Tax Review*, noviembre 1997, pág. 13.

No se trata aquí de criticar toda gestión de apertura de las economías sobre el mundo exterior a través de medidas encaminadas a eliminar la doble imposición a través de convenios fiscales, o a reducir la carga fiscal de manera general para atraer las inversiones extranjeras. Estas medidas pueden ser calificadas de competencia fiscal sana, o leal, ya que consisten en poner en los Estados normas internacionales y favorecer el desarrollo de las actividades cuya fiscalidad no es claramente el único factor que condiciona la realización.

La competencia fiscal perjudicial, o desleal, no tiene nada que ver con esto. Sin que haya necesidad de dar una definición teórica, ésta podría consistir en poner en práctica un régimen fiscal específico para ciertas actividades que no necesitan más que un nivel reducido de inversión, y que podrán ser realizadas en cualquier parte del mundo. Se trata en particular de la localización de ciertas actividades de servicio como las actividades de dirección o de gestión de grupos multinacionales, o de ciertas prestaciones de carácter financiero. A título de ejemplo, la OCDE ha definido varios criterios para caracterizar estos regímenes fiscales ⁵¹:

- Ausencia o mínimas tasas de imposición efectiva;
- Ventajas fiscales reservadas a determinadas actividades castigadas por el resto de la economía o ventaja fiscal reconocida o no a no-residentes o a actividades realizadas con no-residentes;
- Secreto bancario;
- Sistema de intercambio de información inexistente o restringido.

Tales comportamientos, tradicionalmente reservados a ciertos Estados o territorios de fiscalidad privilegiada que, teniendo en cuenta sus características propias, practican, de manera general, una fiscalidad nula o muy reducida para el conjunto de actividades, se extienden a un número creciente de Estados miembros de la comunidad internacional a través de la multiplicación de regímenes de sociedades especializadas, zonas *offshore* o zonas financieras.

Estas prácticas de competencia fiscal han llegado hasta los incentivos fiscales a la inversión e incluso al IVA entre los propios países de un grupo de integración (UE, MERCOSUR, MCCA, etcétera). Es por ello que se ha tratado de poner todo tipo de trabas desde los órganos de integración, pero todavía continúan siendo el mejor ejemplo los continuos enfrentamientos entre Argentina y Brasil por la concesión de dichos beneficios fiscales para atraer inversiones ⁵².

⁵¹ Cfr. OECD, *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*, OECD publications, Paris, 1998, pág. 28 y ss.

⁵² Cfr. H. GONZÁLEZ CANO, *Armonización tributaria del MERCOSUR*, Ediciones Académicas, Buenos Aires, 1996, pág. 39.

Los Estados para luchar contra estas prácticas de piratería fiscal han adoptado un arsenal de medidas defensivas aplicables sobre un plan nacional o incluidas en convenios fiscales bilaterales. Estas medidas se articulan alrededor de tres ejes principales:

- La puesta en práctica de medidas para evitar el fraude que permiten a un Estado gravar, bajo ciertas condiciones, todos los beneficios obtenidos por una sociedad residente en su territorio y los de sus filiales radicadas en paraísos fiscales o en Estados con regímenes fiscales privilegiados. En otras palabras, se está haciendo referencia a las normas de transparencia fiscal internacional o CFC⁵³. Tales normas funcionan actualmente en 14 Estados miembros de la OCDE, siendo así que en 1980 sólo cinco países tenían este tipo de medidas.
- Cláusulas anti-abuso: la no concesión o la limitación de ventajas fiscales que pueden ser acordadas a entidades o ingresos que se benefician de un régimen fiscal privilegiado cuando se aplican los convenios para evitar la doble imposición. Se trata por ejemplo, de ventajas en materia de retenciones en la fuente o de la aplicación de cláusulas para la eliminación de la doble imposición (ej.: no aplicación del sistema de exención, régimen de sociedades matriz-filiales). Estas medidas pueden ser adoptadas a través de la interpretación de las cláusulas convencionales habituales, teniendo en cuenta los comentarios del modelo de convenio de la OCDE (noción de sociedad residente, o de beneficiario efectivo), o por medio de la introducción de cláusulas *ad hoc*.
- La puesta en práctica de disposiciones de captación de datos con relevancia tributaria y de intercambios de información que permiten principalmente a un Estado obtener informaciones sobre las operaciones realizadas en el extranjero por un contribuyente residente. Se observa, en este sentido, una tendencia dirigida a la mejora de disposiciones convencionales de intercambio de información automática y espontánea así como la adopción de reglas específicas a nivel nacional.

La utilidad de tales medidas es innegable y constituye una primera etapa en la puesta en práctica de acciones de envergadura de lucha contra la competencia fiscal desleal. Ahora bien, junto a estas medidas de carácter unilateral no debe olvidarse una solución multilateral por las ventajas que ello conlleva. Una acción de lucha contra la competencia fiscal en el marco de las instancias internacionales permite:

- Tener una visión común y completa de los problemas planteados por la competencia fiscal;

⁵³ Las normas de transparencia fiscal internacional son conocidas también por las siglas del término anglosajón *Controlled Foreign Company* o CFC rules.

- Reforzar la eficacia de las medidas defensivas unilaterales puestas en práctica por los Estados, asegurando su aplicación de manera convergente y su posible adopción como medida multilateral; así, la adopción de directrices de la OCDE debería permitir a los Estados miembros elaborar una lista común de paraísos fiscales, incluso emprender una acción concertada de denuncia de acuerdos que han podido ser firmados con estos Estados o territorios, y aplicar de manera coherente sus convenios respecto a regímenes fiscales favorecedores de competencia fiscal;
- Favorecer el desmantelamiento de regímenes generadores de competencia fiscal ya que los Estados afectados tendrán la seguridad de que ningún otro Estado pondrá en práctica nuevos regímenes, y que los otros Estados que poseen tales regímenes se han comprometido a eliminarlos; en su defecto, podrían ser el objeto de las medidas concertadas por parte de los otros Estados.

En cuanto a los medios que podrían ser útiles para erradicar la competencia fiscal, podría tratarse de la profundización en la armonización de los elementos fundamentales de los sistemas tributarios en los países inmersos en procesos de integración, comenzando por los impuestos sobre la renta de sociedades. También se ha declarado por parte de la OCDE que un medio eficaz en la lucha contra la competencia fiscal podría ser la adopción de Códigos de Buena Conducta, similar al aprobado por la UE y sobre el que se tendrá oportunidad de hablar más adelante.

VI. LA EXPERIENCIA EUROPEA

1. Introducción.

Puede resultar chocante hablar de armonización de los gastos públicos, ya que lo normal es referirse a la armonización fiscal, limitándola sólo a la vertiente impositiva e, incluso, no a todos los impuestos. Sin embargo, si nos atenemos a las definiciones que se han manejado de armonización fiscal, en casi todas ellas se incluye al gasto público como susceptible de ser armonizado, al menos en cuanto a alguna de sus categorías o aspectos.

La definición que el Informe Neumark da de armonización fiscal consiste en las medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos públicos parecidas a las que existirían en una economía unificada⁵⁴. Lo mismo que para el caso de los impuestos, armonizar no quiere decir igualar e incluso, en algunas ocasiones, las propias exigencias de la competencia se traducen en favorecer, mediante un determinado gasto, a unas regiones frente a otras. En un principio, en la UE se

⁵⁴ Cfr: M. CARPIO GARCÍA, «La armonización de los gastos públicos en la comunidad europea: exigencias para el gasto público español», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 3/1991, pág. 9 y ss.

consideró prioritaria la tarea armonizadora de los impuestos, si bien esta tendencia sigue, también en la actualidad y desde hace algunos años, como consecuencia del establecimiento del Mercado Único y las exigencias impuestas por la Unión Económica y Monetaria, se ha destacado la importancia que tienen ciertos gastos públicos en el proceso de consecución de la cohesión económica y social.

La convergencia que ha sido necesaria entre los países miembros de la UE para llegar al estado actual de la Unión Monetaria ha sido fundamentada en tres principios:

- Disciplina presupuestaria;
- Mejora en la estructura de los ingresos y gastos públicos; y
- Control de la participación del sector público, es decir, subvenciones a empresas o sectores (arts. 92-94 Tratado de Roma).

La preocupación por los efectos distorsionantes de ciertas ayudas a empresas o sectores se ha traducido en una centralización de la política agrícola, primero, y de las ayudas para el desarrollo regional, después.

Indudablemente uno de los grandes aciertos del proceso de integración europeo consiste en haberse dotado de un presupuesto propio, capaz de abordar determinadas acciones financieras desde una óptica supranacional. Y uno de los grandes obstáculos que plantea el desarrollo futuro de la Unión reside en lo limitado que resulta el presupuesto común para atender las crecientes necesidades europeas en materia de integración ⁵⁵.

Dejando a un lado los aspectos financieros de la UE y centrando el estudio en los temas fiscales, hay que comenzar señalando los requisitos para el establecimiento del Mercado Común y de la Unión Económica y Monetaria ⁵⁶:

- Aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros;
- Libertad de movimientos de bienes, servicios, personas y capitales;
- Condiciones normales de competencia; y
- Armonización de las leyes nacionales en cuanto que la disparidad de las mismas causa daños a la consecución del Mercado Común.

⁵⁵ Las disposiciones financieras se encuentran en el Tratado de la Unión Europea en sus artículos 199 a 209.

⁵⁶ *Cfr.* El Tratado de la Unión Europea, firmado el 7 de febrero de 1992 en Maastricht, siendo aplicable desde el 1 de noviembre de 1993.

Son considerados importantes obstáculos fiscales al Mercado Común, los siguientes ⁵⁷:

- Cargas y gravámenes fiscales sobre bienes, servicios o capitales al traspasar fronteras;
- Diferencias sustanciales en la legislación de los países miembros;
- Diferente trato fiscal entre los bienes y servicios nacionales y los importados;
- Doble tributación de la renta de fuente extranjera; y
- Diferente trato fiscal entre residentes y no residentes.

Todas estas diferencias, que distorsionan la neutralidad ya que influyen en dónde invertir o hacer negocios, causa la fragmentación de los mercados según las fronteras de los Estados miembros de un proceso de integración. Es por ello que se precisa un cierto grado de armonización fiscal que ha sido y está siendo conseguido a través de la **integración positiva** y también de la **negativa**. La integración positiva (normalmente a través de reglamentos y directivas), que es la más importante, tiene que ver con las medidas armonizadoras tomadas a nivel de la UE en la tributación directa e indirecta. La negativa, a un nivel más modesto y principalmente en el campo de la tributación directa, se ha conseguido a través de prohibiciones, dado que sistemáticamente los sistemas tributarios nacionales diferencian la renta obtenida en su país de la obtenida en el extranjero y entre contribuyentes nacionales y extranjeros. Es por ello y dado que el Tratado de la Unión prohíbe toda discriminación, incluso la encubierta, que la no discriminación se ha conseguido a través de este mandato negativo.

El Tratado de la UE (TUE) contiene muchos principios fundamentales que tienen que ser respetados incluso en los aspectos relativos a la tributación. Uno de ellos es el principio de no discriminación de bienes, servicios, trabajadores, rentas y capital de otros Estados miembros. Este y otros principios limitan la libertad de los Estados miembros para organizar sus propios sistemas tributarios.

Pues bien, los derechos aduaneros y la tributación discriminatoria a productos extranjeros son los más obvios impedimentos en el funcionamiento de un mercado común. Son situaciones que violan flagrantemente la libertad de movimiento de bienes. Por tanto, la eliminación de las barreras fiscales dentro de la Comunidad se inició con la armonización de la tributación indirecta. El mismo TUE establece en su artículo 9 que la Comunidad se basa en una Unión Aduanera, lo que supone, entre otras cosas, la total prohibición entre los Estados miembros de impuestos sobre la importación o exportación de bienes o de exacciones de efecto equivalente a un derecho aduanero. El Código Común Aduanero entró en vigor en 1968, siendo el texto vigente adoptado el 12 de octubre de 1992 y es aplicable desde el 1 de enero de 1994.

⁵⁷ Cfr. *Report of the Committee of independent experts on company taxation, Ruding Report*, Commission of the European Communities, Bruselas, 1992, pág. 29. J.F. CORONA y F. VALERA, *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel, Barcelona, 1989, pág. 153.

Quizá sea relevante el estudio de los poderes que la Comunidad Europea posee en sus relaciones exteriores y, en particular, en lo que se refiere a la conclusión de tratados. El TUE no sólo confiere poderes internos a la Comunidad Europea en el ámbito interno, sino que en algunas áreas, como, por ejemplo, la política comercial común (arts. 110-115 TUE) y medio ambiente (art. 130 R TUE) también se le conceden poderes de carácter externo, es decir, capacidad para negociar con terceros Estados (art. 210 TUE). En los casos, lógicamente, en que la Comisión negocia, los Estados miembros se deben abstener de una negociación bilateral sobre el mismo asunto.

Resulta interesante observar este tema a la luz de la Directiva Matriz-Filial ⁵⁸; a través de ésta se tomaron normas comunes sobre la tributación de los dividendos intragrupo entre Estados miembros de la UE y, por tanto, se ejercitaron poderes internos, si bien y de manera implícita se concedieron poderes externos al ser necesarios para alcanzar el objetivo de la Directiva citada. Los tratados que puede negociar la Comunidad Europea pueden ser exclusivos cuando ésta es la única que posee dichos poderes y los Estados miembros tienen que abstenerse, y la segunda forma es de competencia compartida entre la Comunidad y los Estados miembros. Está claro, sin embargo, que la competencia de la Comunidad considerando tratados en temas relativos a la tributación no puede ser exclusiva, entre otras razones, porque la tributación de dividendos intragrupo es sólo una pequeñísima parte de lo que se puede acordar en un convenio, aparte de que lo previsto hasta ahora sólo contemplaría los dividendos pagados dentro de la UE.

2. La política de armonización fiscal europea.

2.1. *Tributación indirecta.*

En este apartado se toma el estudio de la tributación indirecta dejando aparte los tributos aduaneros dado que sólo tiene un interés histórico una vez que se ha completado el mercado interior y aprobado el Código Común Aduanero ⁵⁹.

Los Estados miembros han aceptado, desde el comienzo del proceso de integración económica, importantes medidas para la adopción de políticas fiscales comunes relativas a los impuestos indirectos, cuya influencia sobre el funcionamiento de los intercambios era más inmediata.

⁵⁸ Directiva del Consejo 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990.

⁵⁹ Cfr. B.J.M. TERRA y P.J. WATTEL, *European Tax Law*, Fed Deventer, 2.ª ed., 1997, pág. 71. M.A. ALEXANDRE, «La armonización fiscal en el proceso de integración económica», *XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Caracas, 1991, pág. 407.

Primera y Segunda Directivas.

La filosofía básica de la Comunidad Europea aparece en el preámbulo de la Primera Directiva ⁶⁰: «El principal objetivo del Tratado es establecer, dentro de la Unión Económica, un mercado común dentro del cual haya una sana competencia y cuyas características sean similares a las de un mercado doméstico. Para alcanzar este objetivo se presupone la aplicación previa en los Estados miembros de las normas relativas al IVA que no distorsionen las condiciones de competencia o entorpezcan la libre circulación de bienes y servicios dentro del mercado común». El mismo preámbulo declara que a la luz de los estudios hechos (Informe Neumark), queda claro que dicha armonización debe resultar de la eliminación del efecto cascada y la adopción por los Estados miembros de un sistema común de IVA. Dicho sistema IVA alcanza el mayor grado de simplicidad y neutralidad cuando el impuesto se exige de la manera más general posible y cuando cubre todas las fases de producción y distribución y la prestación de los servicios. Así las cosas, la Primera Directiva, así como la Segunda, dejó libertad a los Estados miembros para fijar los tipos aplicables y las exenciones. Asimismo, la Primera Directiva ordenó a los Estados miembros que sustituyesen los impuestos que sobre las ventas poseían antes del 1 de enero de 1970 por un impuesto general único sobre el consumo aplicable a bienes y servicios que fuese proporcional, multifásico y no acumulativo. La fecha límite para cumplir estos objetivos fue después prorrogada por las Directivas Tercera, Cuarta y Quinta.

El sistema común de IVA fue diseñado en la Segunda Directiva ⁶¹, que indicaba que el IVA debía aplicarse a:

- La adquisición de bienes y prestación de servicios dentro de un país miembro; y
- La importación de bienes.

Los Estados miembros eran libres para adoptar medidas especiales a fin de simplificar el procedimiento o prevenir el fraude o aplicar regímenes especiales para pequeños negocios cuya aplicación se realizaba con muchas dificultades.

Tercera, Cuarta y Quinta Directivas.

La adopción de la legislación nacional para desarrollar la Primera y la Segunda Directivas IVA no causó muchas dificultades en la mayoría de los Estados miembros, salvo en Bélgica e Italia. La Tercera Directiva IVA ⁶² tuvo como objeto el retraso para el desarrollo nacional de la Primera y

⁶⁰ Primera Directiva del Consejo 67/227/CEE, de 11 de abril de 1967.

⁶¹ Segunda Directiva del Consejo 67/228/CEE, de 11 de abril de 1967.

⁶² Tercera Directiva del Consejo 69/463/CEE, de 9 de diciembre de 1969.

Segunda Directivas hasta 1972. Las dificultades que todavía tenía Italia produjo la Cuarta y la Quinta Directivas extendiendo así para este país, y los países que acababan de integrarse en la Comunidad, la fecha para el establecimiento del sistema IVA a 1973 ⁶³.

Sexta Directiva.

El desarrollo de la Primera y Segunda Directivas fue el primer paso en la armonización del IVA en la Comunidad. El sistema común adoptado en esas Directivas permitió tal discreción que en 1973 existían en la práctica nueve diferentes sistemas nacionales de IVA en lugar de poseer uno en particular para toda la Comunidad. Los aspectos que principalmente resultaban de diverso tratamiento eran:

- Agricultura.
- Ventas al por menor.
- Exenciones.
- Importaciones y exportaciones.
- La determinación del lugar de adquisición o de prestación de un servicio.
- Ausencia de tributación o la doble imposición.

Así las cosas, el 17 de mayo de 1977 se adopta la Sexta Directiva ⁶⁴. El objeto de esta Directiva es profundizar en la armonización de las distintas leyes nacionales, aparte de incluir en los recursos de la Comunidad un tanto por ciento (para 1998, 1,08%) de la base imponible del IVA.

La abolición de las fronteras fiscales.

La Directiva 91/680/CEE de 16 de diciembre de 1991 eliminó las fronteras fiscales y supuso un cambio drástico en el IVA dentro de la UE. Las mayores novedades que se introdujeron fueron:

- Consideración del régimen como transitorio, a desaparecer el 31 de diciembre de 1996 (hecho que no ha sucedido);

⁶³ Cuarta Directiva del Consejo 71/401/CEE, de 20 de diciembre de 1971. Quinta Directiva del Consejo 72/250/CEE, de 4 de julio de 1972.

⁶⁴ Sexta Directiva del Consejo 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977.

- La tributación en origen como regla general;
- Regímenes suspensivos;
- Nombramiento de responsables tributarios;
- Un nuevo hecho imponible denominado «adquisiciones intracomunitarias»;
- Tratamiento fiscal de los bienes usados y del transporte de pasajeros.

Éste es el régimen que está vigente sin perjuicio que el 10 de julio de 1996 la Comisión presentase lo que se ha llamado «Un sistema común de IVA»⁶⁵. En este documento, que todo parece indicar no estará vigente antes del año 2000, se propone:

- Simplificación de las obligaciones que incumben a los contribuyentes y una mayor sencillez en la aplicación del IVA (en la actualidad existen más de 25 reglas para determinar el lugar del devengo del IVA);
- No reducción de las rentas de los Estados miembros;
- No aumento en el riesgo de fraude fiscal;
- Mantenimiento de la neutralidad fiscal en términos de competitividad;
- Eliminación de los 15 distintos sistemas tributarios IVA de cada uno de los Estados miembros, aunque estén más o menos armonizados, por uno solo;
- Desaparición del hecho imponible «adquisiciones intracomunitarias», dado que se está en presencia de un único mercado;
- Armonización de todos los tipos dentro de la Unión; e
- Igualdad de las exenciones para todos los países miembros.

Indudablemente, todas estas medidas suponen el abandono del sistema basado en aduanas, en favor de un sistema que exige mucha más cooperación entre las Administraciones tributarias. Asistencia y coordinación son los ejes en los que se asienta el modelo europeo de las Administraciones tributarias.

En el ámbito de los Impuestos especiales de fabricación, o accisas, también se ha llevado a cabo una cierta armonización. Fruto de ella, aparte de otras medidas del mismo carácter, ha sido la Directiva del Consejo 12/1992 que regula el régimen general, tenencia, circulación y controles de

⁶⁵ COM 328 (96) final.

los productos objeto de impuestos especiales, es decir, productos petrolíferos, bebidas alcohólicas y labores del tabaco. Las bases de esta armonización son:

- Debe permitirse la circulación intracomunitaria de productos objeto de las accisas sin que para ello sea necesaria la práctica de controles relacionados con el cruce de las fronteras intracomunitarias, cualquiera que sea el lugar en que tales controles puedan realizarse. El tráfico intracomunitario se realiza, fundamentalmente, mediante la interconexión de depósitos fiscales, entendiéndose por éstos, los locales en que los productos se fabrican o se almacenan con suspensión del impuesto hasta la salida para su puesta a consumo;
- Los impuestos deben ingresarse en el Estado miembro en que se consuman los productos;
- Como excepción al principio anterior, los particulares deben poder adquirir los productos que conduzcan con ellos para su propio consumo en cualquier Estado miembro, soportando los impuestos que en el mismo sean exigibles;
- La aplicación de los impuestos en los distintos Estados miembros no debe originar distorsiones a la competencia, contrarias a lo establecido en el Tratado de Roma;
- La práctica de los controles debe entrañar los mínimos costes tanto para las Administraciones fiscales como para las empresas.

2.2. *Tributación directa* ⁶⁶.

Los tributos de naturaleza indirecta son considerados como uno de los verdaderos impedimentos en el comercio intra-comunitario, indudablemente sin comparación con los tributos de carácter directo. Aquéllos de manera inmediata y visiblemente afectan al comercio. Los tributos directos tienen unos efectos más difusos, si bien influyen en la toma de decisiones en inversiones, producción y empleo. Diferencias sustanciales en la carga tributaria sobre el empleo y sobre las rentas derivadas de la inversión y, especialmente, una excesiva carga tributaria como resultado de la doble imposición en las actividades económicas transfronterizas frustran claramente la libre competencia y la libre circulación de capitales y trabajadores dentro de la Comunidad ⁶⁷. El trato fiscal preferencial de las inversiones domésticas sobre las extranjeras viola la neutralidad en la exportación de capitales y viceversa. Además, la industria europea tiene que operar en 15 distintos mercados en lugar de uno; esto pone en desventaja a Europa si se compara con USA o con Japón.

⁶⁶ Sobre el particular véase Conferencia Técnica del CIAT, Benalmádena, *La armonización fiscal en los procesos de integración económica*, IEF, Madrid, 1993, pág. 16. XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, *La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1996, págs. 25-243.

⁶⁷ Cfr. F. VANISTENDAEL, «Some Basic Problems on the Road to Tax Harmonization», *European Taxation*, núm. 1/1993, pág. 23. P. FARMER, «EC Law and Direct Taxation - some Thoughts on Recent Issues», *The EC Tax Journal* 1995/96, núm. 2, pág. 99.

Asimismo, al tener que tratar con 15 sistemas tributarios distintos y 15 distintas Administraciones tributarias, con 15 diferentes prácticas administrativas, causa no sólo daños a la industria, sino que también invita a la planificación y a la evasión fiscal. Problemas que, como han sido ya expuestos, terminan degenerando en la no deseada competencia fiscal entre los propios Estados miembros de la UE.

El comienzo de la evolución del Derecho tributario en materia de tributación directa se encuentra en el Acta Única Europea de 1986 que modificó la legislación comunitaria, haciendo posible que se empleasen las disposiciones generales para el acercamiento de las legislaciones, si bien sólo en la medida en que la falta de adopción de las mismas determinaría una incidencia negativa en la realización del Mercado Único ⁶⁸. Hasta entonces la única disposición que existía en el cuerpo normativo de las Comunidades Europeas era el artículo 220 del Tratado, que afirmaba y afirma la competencia de los Estados miembros para adoptar medidas encaminadas a la eliminación de la doble imposición internacional ⁶⁹. En la actualidad hay que poner de relieve el papel que ha jugado y está jugando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el ámbito de los impuestos directos. Es así cómo se ha constituido en el eje central del proceso de supresión de los obstáculos a las libertades fundamentales comunitarias en un período en que la armonización a través de la vía legislativa resultaba muy problemática por la oposición de los Estados miembros a ceder parte de su soberanía fiscal. Es lo que algunos autores han denominado «nuevo orden comunitario de los impuestos directos» ⁷⁰.

La armonización de la imposición directa en Europa no ha escapado a la filosofía imperante en la mayoría de los países singularmente considerados. Es decir, se trata de colocar a la eficiencia económica como un valor preferente y, por tanto, promover cambios que permiten acercarse, lo más posible, a la neutralidad de la incidencia de los impuestos directos. Es evidente que la integración económica y el establecimiento del Mercado Único no pueden producir sus plenos efectos si las disposiciones fiscales de los Estados miembros que obstaculizan la libre circulación de personas, de servicios y de capitales y que sancionan la actividad transnacional no son eliminadas ⁷¹.

La base legal para la armonización de los tributos directos no es muy extensa. No existe en el Tratado una referencia explícita sobre dicha armonización; tan sólo se señala en el artículo 100 TUE que se pueden tomar medidas sobre la tributación directa, pero sólo si resultan imprescindibles para

⁶⁸ Cfr. P. PISTONE, «El nuevo orden comunitario de los impuestos directos», en AA.VV. *Homenaje al Prof. Valdés Costa*, en prensa, pág. 4.

⁶⁹ Sobre el particular véase *in extenso*, M. LANG, «Does the EC-Treaty Force the EU Member States to Conclude a Multilateral Tax Treaty» en *Multilateral Tax Treaties*, Londres, Viena, 1988, pág. 9 y ss. P. PISTONE, «El nuevo orden comunitario de los impuestos directos», *ob. cit.*, pág. 5.

⁷⁰ Cfr. F. VANISTENDAEL, «The New Community Tax Order», *Common Market Law Review*, 1994, pág. 293 y ss. P. PISTONE, «El nuevo orden comunitario de los impuestos directos», *ob. cit.*, pág. 1 y ss.

⁷¹ Cfr. L. HINNEKENS, «The Monti report: the uphill task of harmonizing direct tax systems of EC member states», *EC Tax Review*, núm. 1/1997, pág. 31 y ss.

el funcionamiento del mercado común ⁷². Esto significa que es poco probable que se efectúe la armonización de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, al no tratarse de una condición para que se logre mercado único.

En la actualidad la armonización de la imposición directa puede ser necesaria por las siguientes razones:

- Para luchar contra la tendencia actual de las políticas nacionales a disminuir la presión fiscal de las rentas más móviles como el capital y aumentar la de las rentas del trabajo;
- Para uniformar las bases imponibles y los tipos del impuesto sobre la renta de sociedades;
- Para la coordinación del tratamiento tributario del reparto de dividendos;
- Para la eliminación de los obstáculos, como las retenciones, en la transferencia de dividendos, intereses y cánones entre los países miembros;
- Para facilitar el agrupamiento de compañías de los distintos países miembros;
- Para eliminar la doble imposición internacional;
- Para no tratar de forma discriminatoria a los contribuyentes no residentes, especialmente los trabajadores transfronterizos;
- Para crear un medio fiscal favorable para las pequeñas y medianas empresas; y
- Para armonizar la tributación del ahorro al tiempo que se evitaría la posible salida del mismo a terceros países (léase Suiza).

No se han hecho muchos progresos en este tema. Las medidas positivas de armonización en el campo de la tributación directa actualmente en vigor son tres:

- La Directiva matriz-filial ⁷³: tiene por objeto eliminar la doble tributación de los beneficios distribuidos por una sociedad filial de un Estado miembro a la sociedad matriz de otro Estado miembro, cuando la participación de la segunda en la primera sea al menos del 25 por 100;
- La Directiva sobre fusiones y escisiones ⁷⁴: se propone eliminar el obstáculo fiscal a las operaciones de reestructuración en que intervienen dos o más sociedades de Estados miembros diferentes, que resulta de la tributación de las plusvalías que surgen con ocasión de fusiones, escisiones, aportes de activos e intercambios de acciones; y

⁷² Cfr. H. HAMAEEKERS, «Fiscal sovereignty and tax harmonization in the EC», *European Taxation*, núm. 1/1993, pág. 25.

⁷³ Directiva del Consejo 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990.

⁷⁴ Directiva del Consejo 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, separaciones, aportes de activos e intercambio de acciones de interés para las sociedades de Estados miembros diferentes.

- Existe también un Convenio Multilateral sobre arbitraje en precios de transferencia (ajustes) que se encuentra en vigor desde 1995 y que garantiza la eliminación de la doble imposición resultante de los ajustes unilaterales de los beneficios de una empresa luego de la corrección de los precios de transferencia.

Por último, dentro de las medidas positivas se encuentran dos recomendaciones no vinculantes: una sobre el trato fiscal a trabajadores transfronterizos y, otra sobre el tratamiento fiscal de las pequeñas y medianas empresas. Estos resultados son sencillamente pobres si se observa el número de propuestas sobre imposición directa que se encuentran sobre la mesa del Consejo (18) y el número de propuestas realizadas por la Comisión al Consejo y que han fracasado (30). La razón para que no salgan adelante estas proposiciones se debe al requisito según el cual se precisa la unanimidad en la toma de decisiones de este tipo y la defensa que los Estados hacen de su soberanía fiscal en los tributos directos ⁷⁵.

Un hito dentro de la armonización de la imposición directa lo constituye el Informe Ruding, presentado en marzo de 1992, que descubrió importantes diferencias entre los Estados miembros, entre ellas:

- Tipo de sistema tributario adoptado en relación con la tributación de los beneficios de sociedades (sistemas clásicos vs. sistemas de integración) ⁷⁶;
- Forma por la que se evita la doble imposición de la renta obtenida en actividades transfronterizas (imputación vs. exención);
- Tipos imponibles que van desde el 10 por 100 hasta el 57 por 100 y la existencia de zonas francas para la promoción de inversiones;
- Múltiples definiciones de base imponible y el uso de reducciones en la base como incentivos para la inversión;
- Tipos de retención para las rentas transferidas a sociedades de otros Estados miembros;
- Imposibilidad de compensar las pérdidas de una filial en el balance de la matriz.

El informe daba soluciones a estos problemas basándose en tres principios: derecho del país de la fuente a gravar, reciprocidad y no discriminación. Lamentablemente, las soluciones aportadas no han sido aprobadas por los órganos competentes de la Comunidad.

⁷⁵ En relación con los impuestos directos, la imposibilidad de emplear el artículo 100 A del Tratado obliga a los Estados miembros a alcanzar la unanimidad bajo el régimen del artículo 100 cada vez que se trate de aprobar medidas legislativas en este ámbito.

⁷⁶ Como es sabido en los *classical systems*, la renta obtenida por la compañía es gravada por el impuesto sobre la renta de sociedades, y además cuando se reparten dividendos, éstos son gravados también en las manos de los accionistas. En los *integration systems*, se toma en consideración el impuesto pagado por la compañía a los efectos de evitar la doble imposición de dividendos.

El 5 de noviembre de 1997, el ECOFIN reunido en Bruselas llegó a un acuerdo sobre el paquete de medidas sobre armonización fiscal y lucha contra la competencia entre Estados miembros, cuyo origen se encontraba en el Informe que M. MONTI había presentado anteriormente ⁷⁷. Este acuerdo procede de las deliberaciones y trabajos realizados tanto por la Comisión, que ya presentó una primera comunicación el 1 de octubre de 1997, como por el Grupo de Política Fiscal, que debatió estas medidas en su reunión de 20 de octubre de 1997.

En términos generales, el acuerdo, al que ya se le ha dado contenido al aprobarse parte de sus objetivos, tiene como fines ⁷⁸:

- La eliminación de la competencia fiscal entre Estados miembros;
- La aprobación del Código de Conducta en relación con las rentas empresariales ⁷⁹;
- La asunción de las bases para la tributación de las rentas procedentes del ahorro; y
- La eliminación de las retenciones en el pago de intereses y cánones entre compañías radicadas en distintos Estados miembros ⁸⁰.

En este sentido hay que advertir que parte de estos objetivos se han visto ya desarrollados por la Comisión y la última reunión del ECOFIN. Tanto es así que se acordó que todas estas medidas lesivas que fomentan la competencia fiscal entre Estados deberían ser desmanteladas en el plazo de dos años. Asimismo, se llegó a un consenso sobre la fiscalidad de las empresas y se acordó pedir a la Comisión que presente con carácter de urgencia -abril de 1998- un proyecto de Directiva para armonizar la fiscalidad sobre el ahorro, como así se ha hecho ⁸¹. Algunos aspectos relevantes sobre esta cuestión ya han sido adelantados como, por ejemplo, que se limitará a los intereses pagados a no residentes y se permitirá a los Estados miembros introducir una retención sobre los mismos y/o intercambiar información con otros Estados miembros sobre la renta derivada de los ahorros ⁸². Asimismo se insistió en la necesidad de que la futura Directiva tomase en cuenta la competitividad de los mercados financieros europeos en un contexto mundial.

⁷⁷ Se hace referencia al documento COM (96) 546 final de 22 de octubre de 1996 (*Informe sobre el desarrollo de los sistemas fiscales*).

⁷⁸ Cfr. H.M. LIEBMAN, S. LEVENTHALL, «Moving towards tax coordination», *European Taxation*, núm. 3/98, pág. 96.

⁷⁹ El grupo de buena conducta fiscal se reunió en diciembre de 1998 tomando en consideración una lista provisional con 75 medidas potencialmente dañinas para la competencia fiscal. Se prevé que un informe definitivo sea presentado por dicho grupo en junio de 1999.

⁸⁰ Véase la propuesta de Directiva sobre el sistema común de tributación de intereses y cánones entre compañías asociadas de diferentes Estados miembros, COM (1998) 67 final.

⁸¹ COM (1998) 295 final, Diario Oficial CE C-212 de 8 de julio de 1998.

⁸² La adopción de esta medida no pasa desapercibida para determinados países que con práctica seguridad se opondrán a la aprobación de la misma. Es el caso de Gran Bretaña y su rentable mercado de *Eurobonds*.