

# Módulo Jean Monnet

“Economic Policy in the European Union”

Sesión 4.5. El proceso armonizador del IVA en la UE

Dr. Juan Gómez Castañeda



## CONCEPTO

La armonización fiscal es el proceso de aproximación o convergencia de los sistemas fiscales vigentes en un grupo de países o territorios con autonomía tributaria.

El concepto de armonización fiscal está vinculado a los orígenes de la Unión Europea, aunque puede referirse también a otros ámbitos territoriales.



## CONCEPTO

El profesor Ricardo Calle, seguramente el primer estudioso español de la armonización fiscal europea, la definió como:

“Un proceso de aproximación, paulatina y parcial” de los sistemas fiscales de los países miembros de una comunidad económica “para evitar distorsiones fiscales” en ellas.

Precisando que: “Armonización no significa unificación ni total homogeneización de esos sistemas fiscales”.

El Tratado de Roma de 1957, en el artículo 99, inició la andadura de la armonización europea, situándola al servicio de la creación de un **Mercado Común**.

*“El Consejo (por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social), adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, (en la medida en que dicha armonización sea necesaria) para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del Mercado Interior ...”.*



# Primeros pasos hacia la armonización fiscal (El Informe Neumark)

El profesor alemán Fritz Neumark, de la universidad de Frankfurt, fue el artífice teórico de la armonización fiscal europea.

A él le encargó la Comisión Europea que dirigiera un equipo de expertos para diseñar aquel proceso.

El Informe Neumark (1962) estableció las primeras coordenadas para la armonización fiscal europea.



# LAS DISTORSIONES FISCALES

En un contexto de integración económica y monetaria, las diferencias existentes entre los sistemas impositivos vigentes en los Estados miembros...

... pueden generar distorsiones fiscales que dificulten el cumplimiento último de los objetivos fundacionales.

Se considera **distorsión** cualquier discriminación de origen fiscal que altere las condiciones de competencia de un mercado...

...de forma que se modifiquen las decisiones de los sujetos sobre dónde producir, comprar/vender, invertir, etc.



## OPCIONES PARA CONTRARRESTAR LAS DISTORSIONES

El propio Tratado de Roma establecía un catálogo de soluciones para contrarrestar estas distorsiones.

Citaba concretamente las siguientes medidas posibles:

1. Mecanismos de compensación fiscal.
- 2.- Armonización fiscal.
- 3.- Unificación impositiva total

## OPCIONES PARA CONTRARRESTAR LAS DISTORSIONES

1. Utilización de simples **mecanismos de compensación fiscal** para evitar dichas distorsiones sobre las condiciones de competencia de los mercados.

2. Poner en marcha un proceso de **armonización fiscal**, adoptando aquellas medidas que fueran necesarias para eliminar las distorsiones existentes.

3. Abordar una **unificación total** de los sistemas fiscales de los Estados integrantes de la Comunidad Económica Europea.



Siguiendo las recomendaciones del "Informe Neumark", resultante de los trabajos realizados por la Comisión presidida por el profesor de Frankfurt, las autoridades europeas llegaron a la siguiente conclusión:

Si bien podría considerarse que la opción óptima era la tercera (unificación total de los sistemas fiscales)

Las dificultades derivadas de su aplicación, dada la gran diferencia entre los sistemas fiscales (razones económicas), y por la pérdida de soberanía fiscal de los Estados que conllevaría su implantación (razones políticas),

determinaron que la mejor alternativa sería la **armonización fiscal**.

Esta armonización, como bien estableció en sus obras el profesor Calle:

Sería "un proceso de aproximación progresiva aunque parcial de los sistemas fiscales de los países comunitarios, con la finalidad de suprimir las distorsiones que impidiesen la realización de un Mercado Único".

Se configura, por tanto, no como un fin en sí mismo, sino como un instrumento que permite alcanzar los objetivos propuestos en los Tratados Europeos y fijados en cada momento por las autoridades europeas.



# TRES FORMAS DE ALCANZAR LA ARMONIZACIÓN FISCAL:

1. Mediante la competencia fiscal: dejar que sean las fuerzas del mercado las que consigan esa aproximación de los sistemas fiscales, sin introducir medidas específicas desde las instancias europeas.

3. Armonización unilateral, de forma que se deje libertad a los países para que individualmente adopten las medidas que consideren oportunas.

2. Armonización activa o coordinación: las instituciones comunitarias dictan las normas que deben aplicarse en los Estados para conseguir esa aproximación fiscal.

## Tres fórmulas posibles pero ¿cuál fue la estrategia seguida?

En el ámbito de la fiscalidad indirecta (IVA e Impuestos Especiales) las autoridades comunitarias optaron por una estrategia de armonización activa: dictar las normas comunes que deberán aplicarse en todos los Estados miembros.

En cuanto a los impuestos directos, se optó por una estrategia de competencia: las fuerzas del mercado serían las que aproximasen las estructuras fiscales de los Estados, las medidas institucionales se reducirían a aspectos puntuales: estructura y funcionamiento de las empresas transfronterizas.

Además, se ha avanzado en la lucha contra la evasión fiscal y la deslocalización de las rentas imponibles, así como en la cooperación entre las administraciones tributarias.

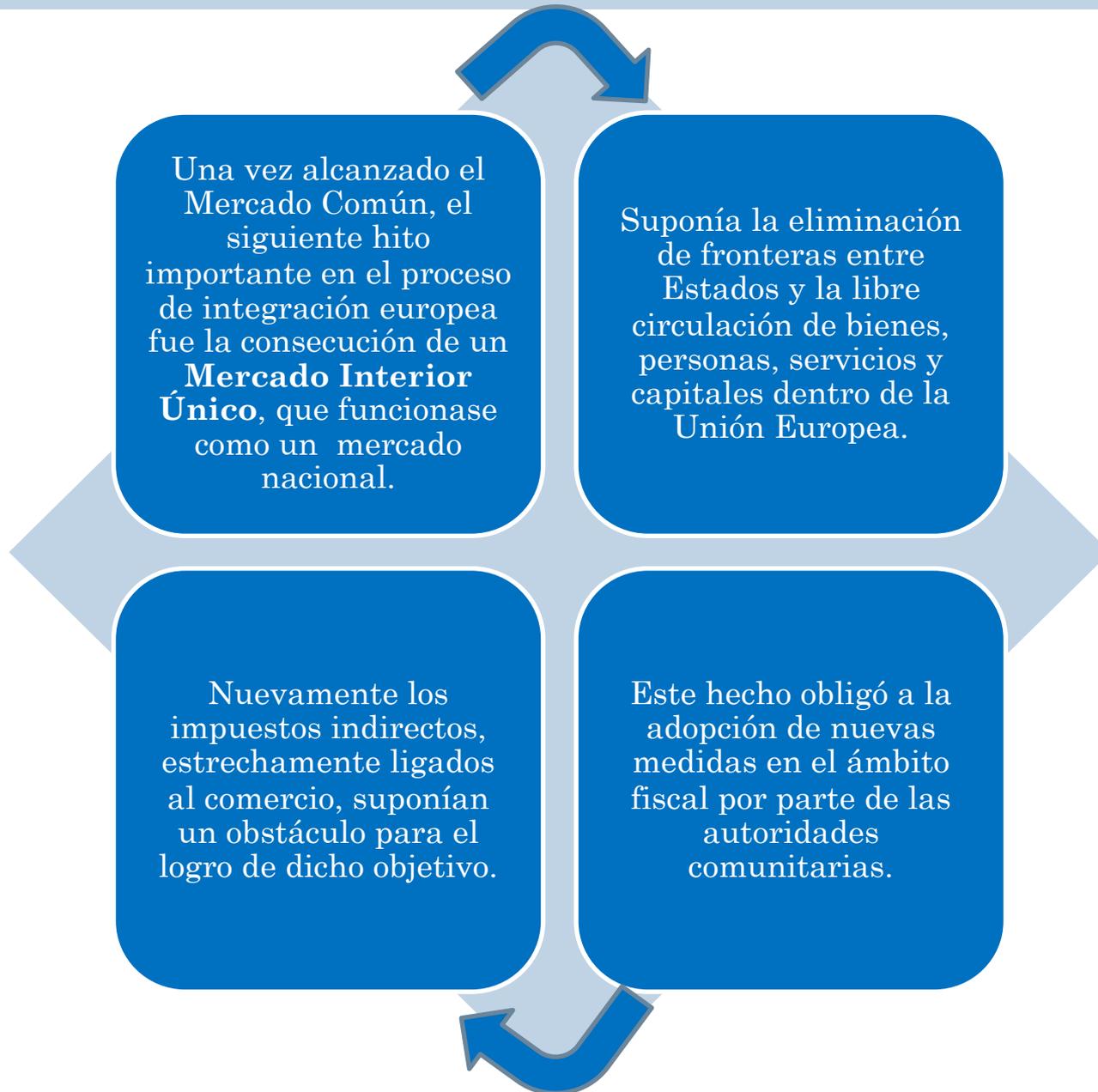
# AVANCES EN LA INTEGRACIÓN EUROPEA

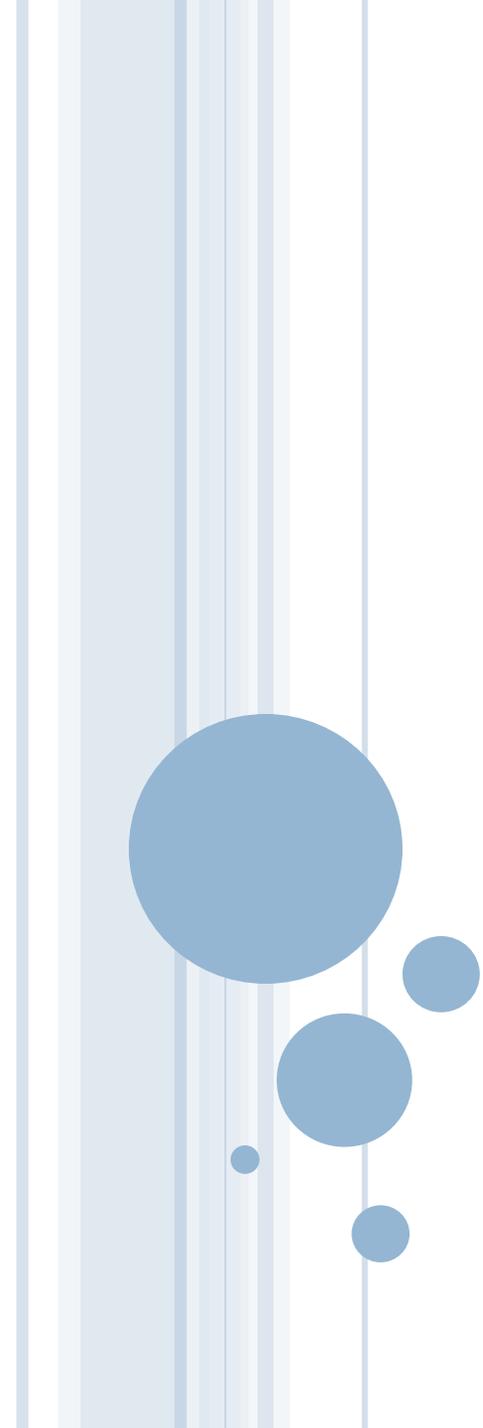
Podemos citar los siguientes hitos en el proceso de la integración europea, que repercuten en los avances armonizadores de la fiscalidad:

- Acta Única Europea (Luxemburgo, 1986) y vigente desde el 1/1/1987, proponía la creación, a partir de 1993, de un **Mercado Interior Único**.
- El Tratado de la Unión Europea, más conocido como Tratado de Maastricht, planteaba la creación de una **Unión Monetaria**.



# ARMONIZACIÓN Y MERCADO INTERIOR ÚNICO





# IMPOSICIÓN INDIRECTA

IVA e Impuestos Especiales

La armonización fiscal de los Impuestos Indirectos ha ido avanzando a medida que constituyeron un obstáculo para el cumplimiento de los objetivos marcados en los Tratados.

Abordaremos el análisis y el balance de la armonización fiscal indirecta por este orden:

1) Impuesto sobre el Valor Añadido.

2) Impuestos Especiales



# 1) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO



# 1) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Desde el primer momento, el IVA se configuró como el impuesto más importante para lograr los objetivos de la integración europea.

La mayor parte de los Estados miembros disponían en sus sistemas fiscales de impuestos plurifásicos acumulativos.

Esta modalidad de gravar el volumen general de ventas era altamente distorsionante para el logro de un Mercado Común.

El Informe Neumark así lo subrayó y situó al IVA entre sus principales recomendaciones.

Ya en 1967, la Comisión Europea decidió implantar este impuesto, de carácter plurifásico pero no acumulativo, en todos los países del M. Común.



# MODALIDADES DE IMPUESTOS INDIRECTOS SOBRE EL CONSUMO

## Monofásicos

Se aplican en una sola fase de los procesos de producción y distribución de los bienes

## Plurifásicos

Acumulativos

Valor  
Añadido



# RECURSOS PROPIOS DEL PRESUPUESTO COMUNITARIO

La unificación en el IVA de la imposición general sobre el consumo de todos los países miembros fue el primer paso armonizador.

El siguiente se basó en la Decisión del Consejo de 1970 relativa al sistema de recursos propios que debería financiar el presupuesto comunitario.

Los primeros de estos recursos fueron los denominados “Recursos Propios Tradicionales”



# RECURSOS PROPIOS TRADICIONALES

El principal de estos Recursos Propios Tradicionales fue el procedente del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Junto al IVA, integraban este grupo de recursos presupuestarios los derechos de aduana, procedentes del Arancel Exterior Común una vez consolidada la Unión Aduanera.

Finalmente, completan estos ingresos del Presupuesto las exacciones reguladoras agrarias en el marco de la PAC y las cotizaciones del azúcar e isoglucosa.



# EL IVA RECURSO PROPIO PRESUPUESTARIO

En concreto, el recurso IVA sería una parte del mismo procedente de cada Estado.

La cantidad se determinaría aplicando por todos los Estados miembros un porcentaje sobre una base calculada de manera homogénea.

Las Directivas previas habían dejado bastante libertad en relación con los elementos de la estructura del IVA.

Se hizo necesario homogeneizar su base imponible para que el sistema de recursos propios que financia el Presupuesto comunitario funcionase adecuadamente.

Esto se llevó a cabo mediante la aprobación de la Sexta Directiva (17 de mayo de 1977), que definió una base uniforme sobre la que aplicar el IVA.

Hasta finales de los años ochenta la armonización se redujo a asegurar que el impuesto se aplicara a las mismas transacciones en todos los Estados miembros, facilitando así su función como recurso presupuestario.

El Acta Única Europea establece la fecha del 1 de enero de 1993 para la realización del Mercado Interior:

Eliminación de fronteras fiscales entre los Estados Miembros.

Supresión de “los ajustes fiscales en frontera”.

IVA: aplicación del principio de imposición en origen.

Las operaciones intracomunitarias (entre distintos Estados miembros) tendrían el mismo tratamiento que las operaciones interiores.



# DEL MERCADO COMÚN AL MERCADO INTERIOR ÚNICO

## Requisitos relativos al IVA:

Aproximación de los tipos impositivos.

Establecer un sistema de compensación financiera.

Fue imposible el acuerdo (requería unanimidad) y se introdujo un Régimen Transitorio, que mantenía el principio de imposición en destino para las transacciones entre Estados miembros.

Este régimen transitorio sigue estando vigente, consolidándose en 2006 (Directiva 2006/112/CE).



# Los objetivos actuales de las autoridades comunitarias en relación con el IVA, se centran en:

Crear un sistema más sencillo y transparente (que libere a las empresas de cargas aduaneras y fomente el comercio transfronterizo)

Establecer un sistema más eficiente (ampliando las bases imponibles y limitando el uso de tipos reducidos)

Reducir el fraude fiscal (cifrado por la Comisión Europea en alrededor al 12 % del IVA que debía recaudarse).(1)

(1) Comunicación de la Comisión Europea: “Futuro régimen del IVA: Favorable a las empresas, favorable al crecimiento”. 6/12/2011



# AVANCES EN LA ARMONIZACIÓN DEL IVA



No han sido todo lo rápidos y firmes que hubiera sido de desear para poder hablar de un proceso armonizador solvente. Así:

Febrero de 2008: se aprobaron dos Directivas.



- Una, relativa al lugar de localización de las prestaciones de servicios (sujetas al IVA en el Estado del destinatario del servicio)
- La segunda regula el proceso de devolución del IVA abonado por un sujeto pasivo en un Estado distinto del de su residencia



El 5 de mayo de 2009 se aprobó la Directiva sobre la aplicación de tipos reducidos en diferentes sectores.

# ARMONIZACIÓN DE LOS TIPOS DEL IVA



En lo que a los tipos impositivos se refiere, se mantienen las diferencias existentes tanto en el número de tipos aplicados, como en su nivel.

**IVA**  
**21%**

La normativa comunitaria se reduce a establecer, con carácter temporal, un límite mínimo del 15 % para el tipo normal



Se mantiene la aplicación de los mismos tipos especiales:

- Reducidos, superreducidos y tipo cero.

# ARMONIZACIÓN DE TIPOS. NUEVAS PROPUESTAS

En enero de 2018, la Comisión presentó una propuesta en relación con los tipos impositivos para que entre en vigor una vez se haya adoptado ya el régimen definitivo (julio de 2022 ¿?).

Se plantea que los países puedan aplicar:

Además de un tipo normal (igual o superior al 15 %),

dos tipos reducidos (entre el 5 % y el normal del país),

un tipo reducido entre cero y el nivel de tipos reducidos y un tipo cero.



## ARMONIZACIÓN DE TIPOS. NUEVAS PROPUESTAS



Además, se propone la eliminación de la lista de tipos reducidos y su sustitución por una lista nueva de productos a los que debe aplicarse el tipo normal (no se les pueden aplicar tipos reducidos).



Para no reducir los ingresos impositivos de los Estados, el tipo medio ponderado del IVA (el soportado por los consumidores finales, que no es deducible) debe ser como mínimo del 12 %.

# IVA Y MERCADO ÚNICO DIGITAL

En abril de 2016 la Comisión Europea dio un impulso destacado al proceso de armonización fiscal del IVA con la presentación del “Plan de acción sobre el IVA”. En él reconoce que el sistema actual del IVA no ha sido capaz de seguir el ritmo de los retos que plantea la economía global, digital y móvil, pues:

Tiene dificultades para hacer frente a los modelos empresariales innovadores y a los avances tecnológicos en el entorno digital.

Es muy vulnerable al fraude (solo el fraude transfronterizo representa cada año una pérdida de recaudación de 150.000 millones de € a los Estados Miembros).

Por todo ello, considera que el IVA debe modernizarse y renovarse, estableciéndose un espacio único europeo del IVA que permita hacer frente a los desafíos del siglo XXI.

En este contexto, la armonización del IVA en la segunda década del siglo XXI se centra en los siguientes asuntos:



Mercado único digital



Comercio electrónico transfronterizo



Fraude en las operaciones transfronterizas



Libro electrónico



Medidas anti fraude específicas para el sector del automóvil

## 2) IMPUESTOS ESPECIALES



# ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES



# ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Se decidió que los impuestos que debían mantenerse son los impuestos de fabricación:

Sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas,

Sobre las labores del tabaco y

Sobre los hidrocarburos.



# ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES



El siguiente paso fue armonizar sus estructuras y luego los tipos impositivos.



A lo largo de la década de los 70 y 80 se presentaron numerosas propuestas y se aprobaron dos Directivas relativas a las labores del tabaco (una en 1972 y otra en 1978), pero con poca trascendencia de cara al proceso de aproximación fiscal.



El proceso de armonización de los Impuestos Especiales se produce mediante una transición gradual y relativamente larga.

# LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SE ENFRENTA CON TRES OBSTÁCULOS

1º) Los usos y costumbres sociales (es difícil instaurar nuevos gravámenes sobre productos que siempre han estado exentos en ciertos países).

2º) Las estructuras de consumo, pues una rápida modificación de los gravámenes podría entrañar cambios en los hábitos de consumo y generar dificultades para ciertas producciones tradicionales.

3º) La merma en los ingresos fiscales, pues una armonización brusca afectaría a la recaudación.



## M.I. ÚNICO Y ARMONIZACIÓN DE LOS II. ESPECIALES

En 1992, ante la consecución del Mercado Interior Único, se aprueba la Directiva que regula el régimen actual.

En ella se concretan los únicos impuestos que pueden mantenerse y se armoniza su **estructura**.

Como ocurrió con el IVA, no fue posible el acuerdo sobre los **tipos impositivos**. Se optó por fijar unos tipos mínimos a partir de los cuales los Estados establecerían sus tipos de gravamen.

Igual que en el IVA, la tributación de los Impuestos Especiales es en destino y son monofásicos. Este régimen tiene la consideración de definitivo.

# IMPUESTOS ESPECIALES: SÍNTESIS DE LA ARMONIZACIÓN COMUNITARIA.

Alcohol y bebidas  
alcohólicas

Productos  
energéticos

En todos los Estados  
miembros deben  
existir Impuestos  
Especiales que  
graven el consumo  
de:

Electricidad

Labores del tabaco.



# IMPUESTOS ESPECIALES: SÍNTESIS ARMONIZADORA A NIVEL COMUNITARIO.



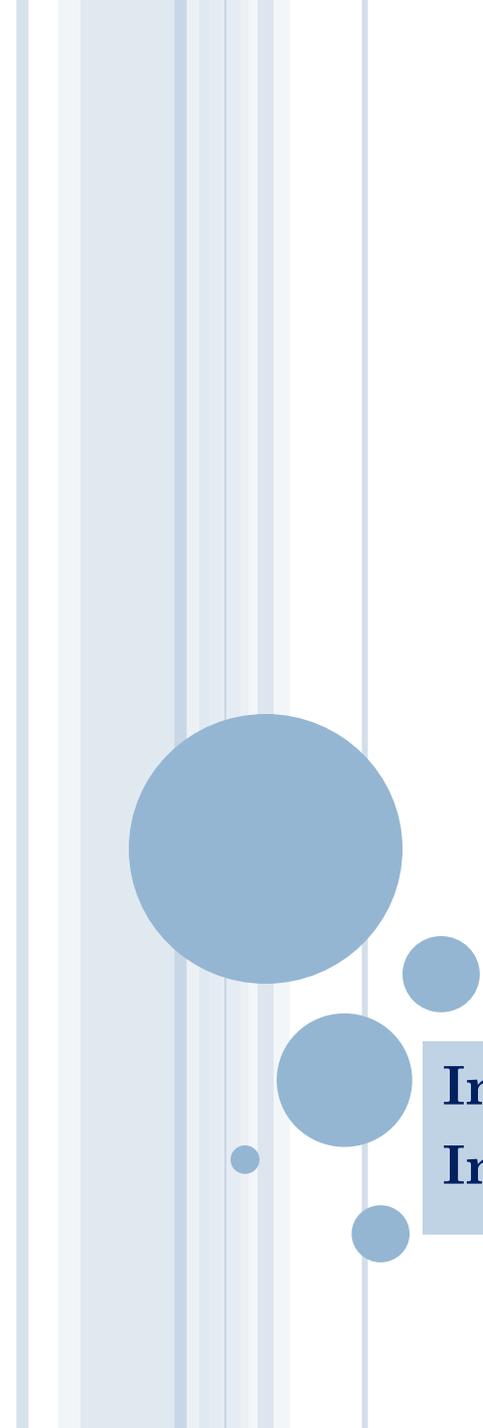
La estructura básica de las accisas obligatorias ha de ser la misma en todos los Estados miembros.



Los Estados miembros pueden mantener o introducir en cualquier momento otros Impuestos Especiales distintos de los señalados.



Será condición de que no den lugar a controles de ninguna clase en los intercambios comunitarios de productos objeto de los mismos.



# IMPOSICIÓN DIRECTA

**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**Impuesto de Sociedades**

En el ámbito de la imposición directa, la estrategia de la UE fue de competencia fiscal.

Esto es lógico si se tiene en cuenta que los Estados:

En los impuestos indirectos existe un alto nivel de armonización, lo que limita su soberanía económica y presupuestaria.

Tienen limitaciones en su política presupuestaria establecidas por el Pacto de Estabilidad y Crecimiento

Han cedido su política monetaria a favor del BCE

# ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS

Por ello, los Gobiernos nacionales se resisten a perder soberanía en lo que a los impuestos directos se refiere.

Se reservan la posibilidad de introducir modificaciones normativas en ellos, para compensar posibles desequilibrios presupuestarios internos.

No obstante, en el Impuesto de Sociedades sí se han producido diversas propuestas para su armonización, pero no tanto en el IRPF.

Esto parece lógico si tenemos en cuenta la mayor movilidad del factor capital frente a la del factor trabajo y la mayor incidencia de las empresas en las transacciones intracomunitarias e internacionales.

En el proceso de armonización de los impuestos directos pueden diferenciarse cuatro grandes etapas:

1ª) Hasta el año 1988, o hasta la aprobación de la Directiva que permite la libre circulación de capitales.

2ª) Desde el año 1988 al 1997, año en el que se presenta el denominado Paquete Fiscal.

3ª) Abarcaría desde ese momento hasta los primeros años del siglo XXI.

4ª) Que se extendería hasta el momento actual.

## PRIMERA ETAPA. INFORMES

- **Escasas propuestas de Directiva s/ Impuestos Directos. Fueron tiempos de Informes.**
- **Informe Neumark (1962)**: Analiza las diferencias existentes en los sistemas fiscales de los países comunitarios y sus posibles consecuencias (las distorsiones fiscales), recomendaba su armonización progresiva para que la tributación fuese neutral respecto de las decisiones económicas y no se dañasen las condiciones de competencia.
- **En 1970, el Informe Werner** propugnaba la convergencia, tanto de la base imponible como de los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades.
- **El Informe Burke** (marzo 1980) planteó nuevamente la necesidad de ir aproximando las normas para la determinación de la base imponible y los tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades.



- **Primera Etapa. Directivas.**
- Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la **asistencia mutua entre los Estados miembros** (autoridades competentes) en el ámbito de la fiscalidad directa.
- En 1969, la Comisión preparó dos Propuestas de Directiva, una sobre el régimen fiscal aplicable a las **sociedades matrices y filiales** residentes en distintos Estados miembros, y otra en relación con las operaciones de reestructuración empresarial en el seno de la CEE. Ambas propuestas fueron finalmente aprobadas en el año 1990.
- 20 de septiembre de 1984, nueva Propuesta de Directiva, sobre la armonización del **régimen fiscal de compensación de pérdidas**



## SEGUNDA ETAPA

- El punto de partida de esta segunda etapa debe situarse en el 24 de junio de 1988, cuando el Consejo aprueba la Directiva 88/361/CEE, que establece la **libre circulación de capitales** en el seno de la CEE.
- Los Estados miembros mostraron su preocupación por los efectos negativos que, sobre la **localización del ahorro**, podrían derivarse como consecuencia de las **disparidades fiscales existentes**, en este ámbito, entre los regímenes fiscales nacionales.
- Ello llevó al Consejo a incluir en la Directiva una disposición que instaba a la Comisión a presentar, antes del 31.12.1988, las propuestas necesarias para suprimir los riesgos de distorsión, evasión y fraude.

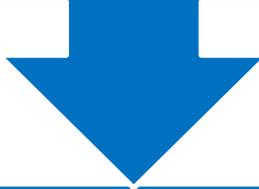


## SEGUNDA ETAPA: DOS PROPUESTAS FALLIDAS

La Comisión presentó el 8 de febrero de 1989 dos Propuestas de Directiva, que no llegaron a ser aprobadas.



La primera proponía una **retención mínima en origen del 15 % sobre los intereses**, salvo que la entidad financiera tuviese la obligación de informar automáticamente a la Administración Tributaria, en cuyo caso, la retención solo se aplicaría a los no residentes.



La segunda preveía la ampliación de las obligaciones de **información y asistencia mutua** entre las Administraciones fiscales de los países miembros.



## SEGUNDA ETAPA (CONT.)



Un momento importante en el proceso armonizador de los impuestos directos fue el año 1990.



El 23 de julio se aprueban dos Directivas (la de matriz-filial y la de fusiones, escisiones, aportaciones de ramas y canje de valores).



También se aprobó el Convenio de Arbitraje.



Se buscaba mejorar la competitividad de las empresas europeas, así como facilitar su reestructuración de cara a los mercados internacionales.

# OTRAS PROPUESTAS FALLIDAS

El 6 de diciembre de 1990 se presentaron dos nuevas Propuestas de Directiva.

Una planteaba la posibilidad de que las sociedades europeas pudiesen deducir de sus beneficios las pérdidas registradas por sus filiales situadas en otros Estados.

La otra preveía la eliminación de las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones entre empresas matrices y filiales residentes en Estados miembros diferentes.

Como otras muchas, no llegaron a ser aprobadas.

Las razones hay que buscarlas no en su contenido, sino en la postura de **algunos países no partidarios de armonizar la tributación de los capitales.**

# EL INFORME RUDING Y EL I. SOCIEDADES

La Comisión, como tantas otras veces, creó un Comité de expertos para que analizase si dicha aproximación era o no necesaria.

El Informe Ruding, elaborado por dicho Comité, data del 18 de marzo de 1992 y planteaba una armonización activa del Impuesto de Sociedades en la Unión Europea.

Proponía, además, unas medidas concretas para:

Eliminar la doble imposición internacional

Armonizar la estructura del impuesto: Base imponible (amortizaciones, provisiones, plusvalías, gastos deducibles, etc.) y tipos impositivos.

# ARMONIZACIÓN PARCIAL DEL I. SOCIEDADES

Como puede observarse, no existen propuestas concretas que planteen la armonización profunda de la estructura del Impuesto de Sociedades.

La mayor parte de ellas se refieren a aspectos muy concretos del impuesto.

Básicamente tratan de:

Eliminar los obstáculos fiscales a las empresas que operan a nivel internacional,.

Evitar la doble imposición.

Prevenir el fraude fiscal.



# TERCERA ETAPA (1997-2005)

Una nueva etapa en el proceso de armonización de los impuestos directos se inicia con la presentación y aprobación, en diciembre de 1997, del denominado **Paquete Fiscal**.

Dicho Paquete consta de tres medidas:

1.- El Código de Conducta

2.- Tratamiento fiscal de los intereses del ahorro percibidos por los no residentes.

3.- Tratamiento de los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.



## 1.- El Código de conducta.



Su aprobación implicó el compromiso político por parte de los Gobiernos de los Estados miembros de eliminar de su tributación las rebajas fiscales.



Al conllevar un gravamen inferior podrían influir en las decisiones de localización de las empresas.



Se trataba, en definitiva, de eliminar la competencia fiscal entre Estados miembros.

# TERCERA ETAPA (1997-2005)



## 2.- Tratamiento fiscal de los intereses del ahorro percibidos por los no residentes.

No existe coordinación entre los sistemas impositivos nacionales en el ámbito de los intereses percibidos en otro Estado.

En junio de 2003, se aprobó una directiva para que estos rendimientos del ahorro pagados en un Estado miembro a personas físicas residentes en otro estén sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último.

El 24 de marzo de 2004 el Consejo Europeo aprobó una versión revisada de esta Directiva para disminuir el fraude y la evasión fiscal.

## TERCERA ETAPA (1997-2005)

### 3.- Tratamiento de los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Se trataba de eliminar la doble imposición en estos casos, que no estaba garantizada por las legislaciones nacionales a pesar de sus convenios bilaterales o multilaterales.

Por ello, la Directiva aprobada en junio de 2003 establece básicamente la exención de retención en origen para dichas operaciones.

Además, se modificaron parcialmente las Directivas aprobadas en el año 1990, que regulaban fiscalmente la relación entre empresas Matriz-Filial y los procesos de reestructuración empresarial.

## TERCERA ETAPA. (1997-2005)

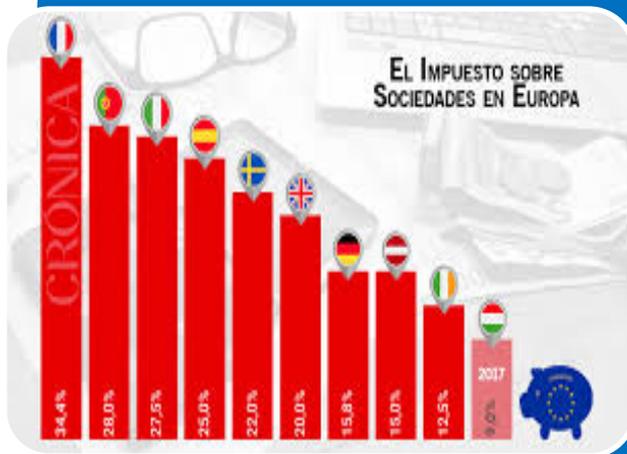
Así, en relación con la primera de ellas (empresas matriz-filial), se redujo gradualmente el porcentaje de participación necesario para que una entidad pudiera considerarse filial de otra (se pasa del 25 % al 10 % a partir de enero de 2009).

En el ámbito de las fusiones y escisiones, se aprobó en marzo de 2005 una Directiva que incorporaba nuevas operaciones a las que les es aplicable el régimen fiscal especial (cambio de domicilio social de un Estado miembro a otro y escisiones parciales) y también reducía progresivamente el umbral de tenencia para la exención de las plusvalías.

## CUARTA ETAPA (2005-ACTUALIDAD)



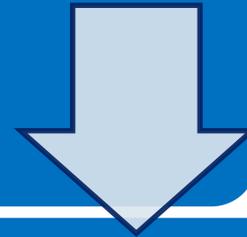
Esta etapa se inicia con la presentación por parte de la Comisión Europea de una propuesta ambiciosa para establecer una **Base Imponible Común en el Impuesto de Sociedades** para aquellas empresas que desarrollasen su actividad a nivel comunitario.



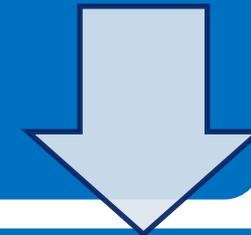
Su objetivo no era otro que simplificar el impuesto y eliminar los numerosos obstáculos que existían para las compañías que tenían que conocer y aplicar tantas normativas nacionales diferentes como países en los que desarrollaban su actividad.

## 4ª ETAPA: HACIA UNA BASE IMPONIBLE COMÚN EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Si bien la Comisión ha mantenido la necesidad de introducir una medida de estas características, como volvió a destacar en 2003 (comunicación sobre fiscalidad empresarial) y en 2005 (prioridades de la política fiscal para los años siguientes),



No se produjeron avances significativos en relación con su implantación hasta marzo de 2011 cuando la Comisión volvió a relanzar esta propuesta.



Propuesta que, básicamente, plantea lo siguiente:



a) Las empresas que operen en diferentes Estados miembros calcularán una única base imponible.

b) La armonización debería limitarse a la base imponible.

c) Los Estados mantendrían sus tipos impositivos, por lo que la cuota a pagar dependería del tipo impositivo de aquellos.

d) La base común se distribuiría entre los Estados en función de las ventas, de la nómina de personal y del valor de los activos fijos tangibles en cada país.

e) Funcionaría un sistema de "ventanilla única", de modo que las empresas solo presentarían declaración en el país en el que se sitúe la empresa matriz, siendo la Administración Tributaria de dicho país la que repartiría la cuota del impuesto que corresponde a cada Estado miembro.

f) Las empresas pueden compensar las pérdidas en un Estado miembro con las ganancias en otro.

## 4ª ETAPA: LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

Si bien esta propuesta de Base Imponible Común es relevante para la actividad transfronteriza de las empresas europeas.

Lo más significativo de esta cuarta etapa es la presentación de un conjunto numeroso de medidas presentadas y adoptadas por la Comisión Europea para luchar contra la evasión fiscal.

En línea con el proyecto «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios» presentado en julio de 2013 por la OCDE.



# LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

Este proyecto llama la atención sobre las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, lagunas e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales

y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen ninguna actividad económica, eludiendo de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades.



# LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

La lucha contra la evasión fiscal corporativa se convierte a partir de 2015 en una de las principales prioridades de las autoridades comunitarias.

La evasión de impuestos societarios erosiona los ingresos de los Estados miembros y socava la distribución justa de la carga entre empresas y particulares y la competencia entre las empresas.

Todo ello se traduce en la presentación y/o adopción de numerosas medidas a nivel europeo.

La Unión europea pone en marcha una serie de medidas para evitar esa deslocalización de los beneficios empresariales y en última instancia su no tributación.

# LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

Desde un primer momento la **transparencia fiscal** se concibe como un elemento esencial en la **lucha contra la evasión fiscal corporativa**, pues es posible que los Estados miembros simplemente carezcan de información.

Por ello, en marzo de 2015, se adoptó una propuesta por la que cada 3 meses, las autoridades fiscales nacionales deberán enviar un breve informe a todos los demás Estados miembros sobre sus resoluciones fiscales transfronterizas.

El **año 2016** también es especialmente activo en el ámbito de la fiscalidad europea, pues en **enero** se presenta un paquete ambicioso de lucha contra la evasión fiscal, y a finales de año, en **octubre**, otro paquete de reforma de la fiscalidad corporativa.

# MEDIDAS ADOPTADAS EN ENERO DE 2016

a) Una directiva contra la planificación fiscal agresiva, adoptada en junio.

b) Una revisión de la directiva que propone el intercambio de información fiscal clave relacionada con multinacionales que operan en la UE para la mejor detección y prevención de la evasión fiscal.

c) Una recomendación que aconseja a los Estados miembros cómo reforzar sus tratados fiscales contra el abuso por parte de planificadores fiscales agresivos, de conformidad con la legislación de la UE.

d) Una comunicación que plantea la necesidad de trabajar con terceros países en la lucha contra la planificación fiscal agresiva.



# PAQUETE DE REFORMAS DE OCTUBRE DE 2016

a) Hacia un sistema fiscal más moderno y más justo para las empresas, para eliminar las lagunas legales entre los países de la UE y los países no pertenecientes a la UE,



b) Relanza el proyecto de una Base Imponible Común, ampliando su aplicación en un segundo momento en relación con la consolidación fiscal

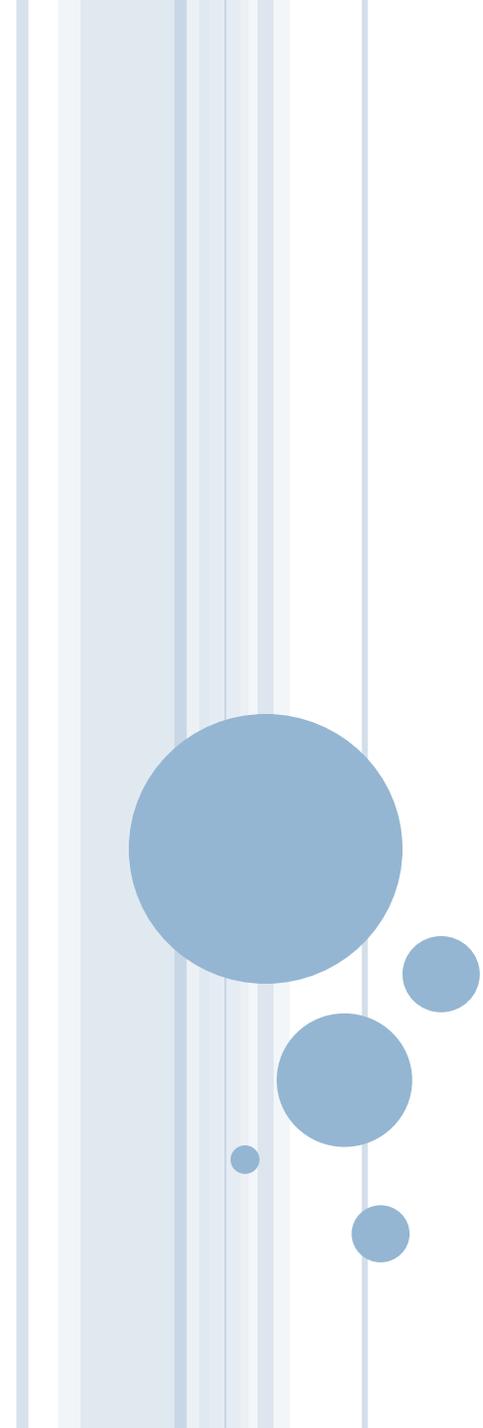


c) Incluye, además, una deducción muy generosa para las empresas que invierten en gastos de I+D, dada la importancia de dicha inversión para el crecimiento y el empleo.



d) Se propone un nuevo mecanismo para la resolución de los conflictos de doble imposición que cubrirá una gama más amplia de casos y fija plazos claros para acordar soluciones vinculantes.





# **IMPUESTOS DIRECTOS**

## **Impuesto sobre Sociedades**

# OTROS ASPECTOS DE LA ARMONIZACIÓN SOCIETARIA

## Tributación de la economía digital

Otra de las prioridades claras de la Comisión Europea en el ámbito fiscal es lograr una tributación justa de la economía digital

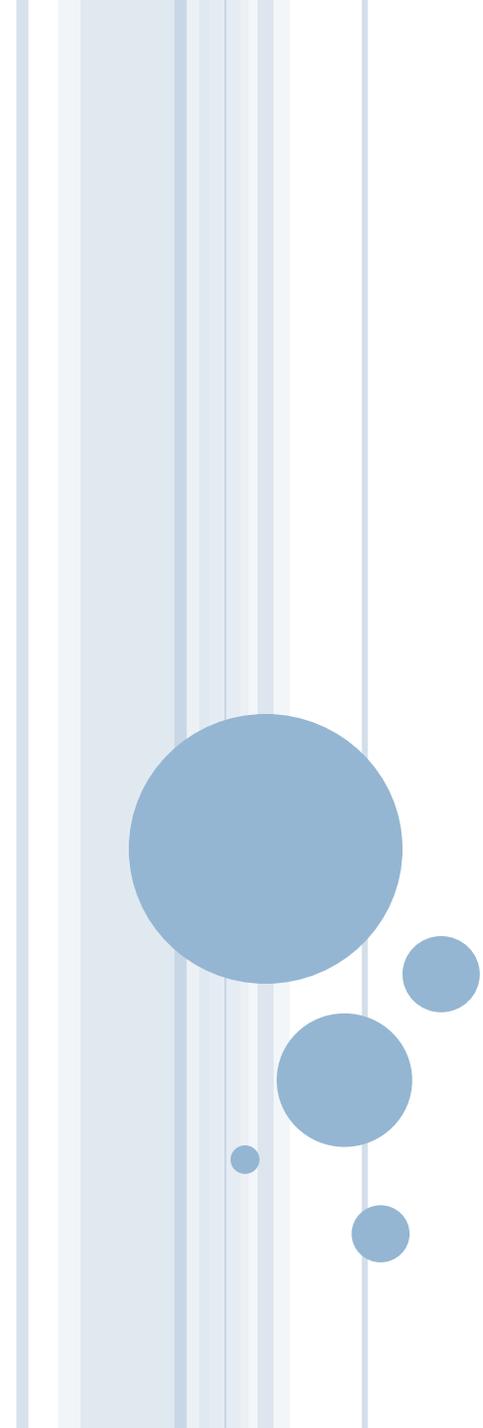
Las normas fiscales internacionales de las empresas no se ajustan a las realidades de la economía global moderna

Se produce, por lo tanto, un "desajuste" entre el lugar donde se crea el valor y el lugar donde se pagan los impuestos.

## Nuevas reglas de transparencia para intermediarios

La propuesta adoptada en mayo de 2018 por los Ministros de Asuntos Económicos y Financieros de la UE trata sobre nuevas reglas de transparencia para intermediarios que diseñan o venden esquemas fiscales potencialmente perjudiciales.





**En las páginas siguientes se desarrollan los aspectos citados que tienen que ver con:**

- La tributación de la economía digital**
- Las nuevas reglas de transparencia para intermediarios.**

# TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

- Para evitar que estos desajustes se produzcan, en marzo de 2018, la Comisión ha realizado dos propuestas legislativas.
- **La primera** iniciativa apunta a reformar la normativa de los impuestos corporativos para que las ganancias se registren y se apliquen impuestos cuando las empresas tengan una interacción significativa con los usuarios a través de canales digitales.
- **La segunda** propuesta plantea introducir un impuesto europeo que cubra las principales actividades digitales, de manera que se generen ingresos inmediatos para los Estados miembros.



## ECONOMÍA DIGITAL. 1ª INICIATIVA

- Una plataforma digital tendría "presencia digital" imponible o un establecimiento permanente virtual en un Estado miembro, si cumple uno de los siguientes criterios:
  - Superar 7 millones de € de ingresos anuales en un Estado miembro.
  - Contar con más de 100.000 usuarios en un Estado miembro en un período impositivo.
  - Más de 3.000 contratos comerciales para servicios digitales entre la empresa y los usuarios comerciales en un período impositivo.
- Las empresas pagarán impuestos en cada uno de los Estado en los que tengan presencia digital significativa.



## ECONOMÍA DIGITAL. 2ª PROPUESTA

- Este impuesto ayudaría a evitar las medidas unilaterales adoptadas por algunos Estados miembros para gravar las actividades digitales.
- Se trataría en todo caso de una medida provisional, hasta que se haya implementado la reforma integral.
- El impuesto (con un tipo del 3 %) se aplicará a los ingresos obtenidos a partir de: la venta de espacios publicitarios en línea, de actividades de intermediarios digitales que permiten a los usuarios interactuar con otros usuarios y que pueden facilitar la venta de bienes y servicios entre ellos, y de la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario.
- Los ingresos fiscales serían recaudados por los Estados miembros donde se encuentran los usuarios, y solo se aplicarán a las empresas con ingresos mundiales totales anuales de 750 millones de € e ingresos de la UE de 50 millones de €.



# NUEVAS REGLAS DE TRANSPARENCIA PARA INTERMEDIARIOS

- Por último, debe destacarse la última propuesta adoptada en mayo de 2018 por los Ministros de Asuntos Económicos y Financieros de la UE, sobre nuevas reglas de transparencia para intermediarios que diseñan o venden esquemas fiscales potencialmente perjudiciales.
- Los intermediarios son empresas o personas, como consultorías, bancos, abogados, asesores fiscales, contadores, etc., que pueden ayudar a sus clientes a diseñar planes para reducir sus facturas fiscales.
- Si bien son legítimos la mayoría de los servicios prestados por los intermediarios, se ha expuesto el papel que pueden desempeñar en la evasión y evasión fiscal internacional mediante el diseño de esquemas específicamente diseñados para ayudar a sus clientes a escapar de los impuestos.
- Así se establece que los intermediarios deberán informar sobre cualquier acuerdo transfronterizo si contiene al menos uno de los indicadores, "sellos distintivos", que se describen en la propuesta. El Estado miembro en el que se informa de los acuerdos, trimestralmente, debe compartir automáticamente esta información con todos los demás Estados miembros, en un formato estándar, a través de una base de datos centralizada.



## I. SOBRE SOCIEDADES Y MERCADO INTERIOR ÚNICO

En lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere, tal y como se ha puesto de manifiesto previamente, muchos son todavía los obstáculos que existen a la actividad económica transfronteriza, dificultando así la consecución de un verdadero Mercado Interior Único.

La mayor parte de los problemas que los Servicios Técnicos de la Comisión señalaron en su Informe del año 2001 se mantienen.

Así, podemos destacar, entre otros, los siguientes:



## **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. OBSTÁCULOS AL MERCADO INTERIOR ÚNICO.**

**1. La complejidad del sistema, con elevados costes de gestión para la Administración y de cumplimiento para los contribuyentes.**

**2. Las diferencias sustanciales existentes entre los países en cuanto a las normas a aplicar para determinar la Base Imponible del Impuesto.**

**3. El sesgo normativo existente hacia la financiación empresarial vía endeudamiento, frente a la financiación propia.**

**4. Las diferencias existentes entre los Estados Miembros en relación con la compensación transfronteriza de pérdidas.**



# I. S/ SOCIEDADES. OTROS OBSTÁCULOS AL MERCADO INTERIOR ÚNICO.

- **5.** Las diferencias entre los Estados Miembros en lo que a la utilización en la práctica de los precios de transferencia se refiere. En la mayoría de los casos la documentación requerida es muy amplia (generando unos costes de cumplimiento altos), y la discrecionalidad por parte de los Estados (las Administraciones aplican criterios diferentes) genera en la mayoría de las ocasiones incertidumbres a las empresas que los utilizan. En este sentido, la Comisión Europea propuso en 2004 estandarizar la documentación que las empresas deben aportar a las autoridades fiscales en relación con los precios de las operaciones transfronterizas dentro del grupo.
- **6.** Los obstáculos existentes a las operaciones de reestructuración empresarial transfronterizas, y ello pese a la existencia de la Directiva europea sobre Fusiones y Escisiones. El régimen fiscal especial previsto en la citada Directiva no cubre a todas las empresas, no afecta a todos los impuestos y ocasiona elevados costes.



# IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. OBSTÁCULOS AL MERCADO INTERIOR ÚNICO.

7. Facilitar la expansión internacional de las PYMES que, además de estar sometidas a elevados costes de cumplimiento y cargas administrativas, se ven más afectadas por los obstáculos existentes a la actividad transfronteriza, lo que desincentiva en muchas ocasiones la expansión de su actividad.
8. Los Convenios de Doble Imposición firmados bilateralmente entre Estados no eliminan en muchos casos la doble imposición, ni los supuestos de discriminación, y no ofrecen generalmente soluciones en operaciones en las que participan más de dos países. En este sentido, en 2005 la Comisión estudió de cerca los posibles conflictos entre el Tratado CE y los tratados bilaterales de doble imposición que los Estados miembros habían celebrado. Los problemas incluían la cuestión de la igualdad de trato de los residentes de la UE y la aplicación de tratados bilaterales en situaciones en las que participan más de dos países (situaciones triangulares). Para solucionar estos conflictos se plantearon posibles soluciones, como la creación de una versión para la UE del Convenio modelo de la OCDE.

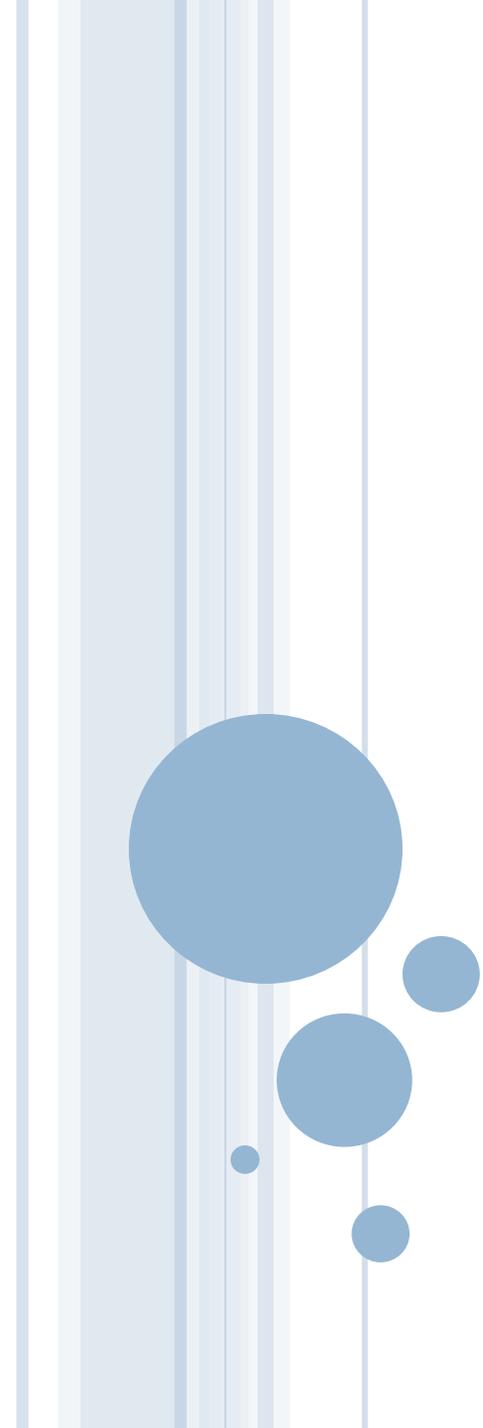


# IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. OBSTÁCULOS AL MERCADO INTERIOR ÚNICO. CONCLUSIONES

Aunque en algunas ocasiones se ha señalado que la armonización de las normas contables alcanzada en la Unión Europea solucionaría muchos de los problemas a los que deben enfrentarse las empresas europeas,

debe destacarse que gran parte de los obstáculos que existen a la actividad transfronteriza lo son por diferencias en las normativas fiscales aplicables para determinar la **base imponible** del impuesto, y una parte significativa de estas aún se mantienen.





# IMPUESTOS DIRECTOS

Abordamos algunas cuestiones más en relación con el IRPF.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

# Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el ámbito del IRPF no existe ninguna uniformidad entre los Estados de la Unión Europea, por lo que las diferencias que existen entre los países son grandes.

Las medidas institucionales adoptadas son prácticamente nulas. Predomina la competencia fiscal.

No obstante las principales preocupaciones de las autoridades comunitarias se centraron en:

- 1. Pensiones transfronterizas.
- 2. La “fuga de cerebros”.
- 3. Imposición de los dividendos percibidos por personas físicas.

Sin grandes concreciones positivas al respecto, desarrollamos estos tres puntos en las páginas siguientes

## 1. PENSIONES TRANSFRONTERIZAS

a) Existen diferencias entre los países en relación a los planes de pensiones (deducibilidad fiscal de las aportaciones realizadas y tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos, tanto en forma de renta como en forma de capital).



Estas diferencias pueden dar lugar a situaciones de falta de imposición o de doble imposición según los países.



## 1. PENSIONES TRANSFRONTERIZAS

b) Trato discriminatorio de algunos Estados a los afiliados a un organismo extranjero con respecto a sus nacionales.



Es el caso de Dinamarca: las contribuciones a las pensiones abonadas a fondos que no sean daneses no dan lugar a desgravación fiscal, pero sí a las que se abonan a fondos nacionales.



Algo similar ocurre en otros países (Bélgica, España, Francia, Italia y Portugal).



La Unión ha abierto procedimientos de infracción contra estos países.



## 1. PENSIONES TRANSFRONTERIZAS

### Esta discriminación:

- Obliga a los trabajadores a tener que suscribir, por cuestiones estrictamente fiscales, un nuevo plan de pensiones cuando se trasladan a trabajar a otro Estado miembro.
- Además, impide a las empresas con sedes en distintos Estados miembros centralizar sus acuerdos sobre pensiones laborales en un único sistema para todos sus empleados en la Unión.
- Esta centralización permitiría a las empresas realizar considerables economías de escala y reducir de manera significativa los gastos administrativos.



## 2.- LA “FUGA DE CEREBROS”.

Se observa que algunos Estados miembros con tipos impositivos altos están introduciendo disposiciones internas consistentes en aplicar tipos más bajos (generalmente un tipo fijo) para los trabajadores con altas cualificaciones, con el fin de atraerlos hacia su país.



Esta situación llevaría a una reducción de la fiscalidad que recae sobre estos trabajadores en perjuicio de los trabajadores menos cualificados, con los inconvenientes que todo ello supondría sobre el mercado laboral europeo.



### 3.-IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR P. FÍSICAS.

La Comisión observa que algunos Estados miembros discriminan los dividendos entrantes y salientes frente a los nacionales, aplicándoles a aquellos una tributación superior a estos últimos.

Esta falta de neutralidad en las normas fiscales puede suponer una restricción al libre movimiento de capitales en la Unión Europea.

Una restricción, por lo tanto, de las inversiones transfronterizas, que genere una fragmentación del mercado de capitales en la Unión Europea.



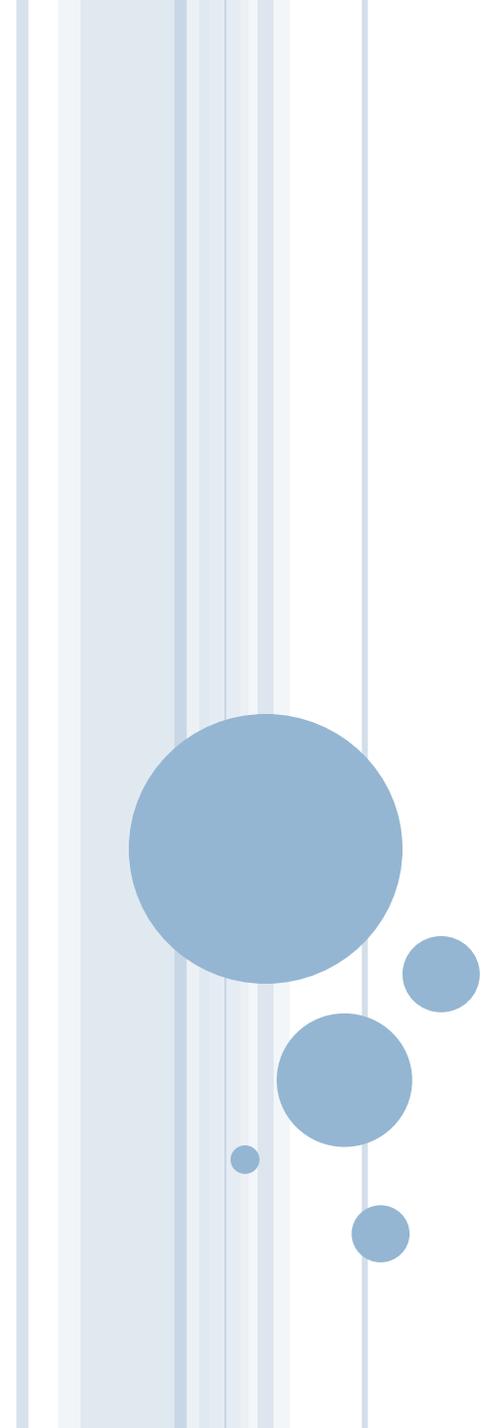
### 3.- IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR P. FÍSICAS.

En consecuencia, estas prácticas:

Podrán provocar una asignación no óptima de los recursos, pues los capitales se desviarán de sus colocaciones más productivas a lugares donde obtengan unos rendimientos mayores después de impuestos por su tratamiento fiscal más favorable.

La Comisión Europea ha invitado a los Estados miembros afectados a adoptar las medidas que consideren necesarias para evitar estas discriminaciones, para no tener que tomar las medidas correspondientes ante el TJCE.





# UNAS CONCLUSIONES SOBRE LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

# ARMONIZACIÓN E IMPOSICIÓN DIRECTA

Han sido pocos los avances producidos en el proceso armonizador de la imposición directa.

La opción ha sido la competencia fiscal.

No obstante, los cambios producidos en las reglas de juego han sido muchos: libre circulación de capitales, Mercado Único y Unión Monetaria.

Estos cambios han puesto de relieve la gran importancia de la fiscalidad en la toma de decisiones de los agentes económicos.

Y su potencial generador de distorsiones que impidan la asignación eficiente de recursos.

# ARMONIZACIÓN E IMPOSICIÓN DIRECTA

Se ha observado un más lento crecimiento de la carga fiscal global en los países con tipos más altos.

Esta estrategia de competencia fiscal ha dado lugar a una cierta convergencia, a la baja, de los sistemas fiscales de los Estados miembros.

Esto conlleva una disminución de sus ingresos fiscales, si bien no hasta extremos alarmantes.

Las bajadas de tipos se han compensado con una ampliación de la base y con reducciones de beneficios fiscales.

# ARMONIZACIÓN E IMPOSICIÓN DIRECTA

Cierto que no se han puesto en riesgo de forma nominal los sistemas de protección social ni las políticas redistributivas de los Estados.

Pero algunos efectos regresivos sí que han tenido.

Por ejemplo, en una mayor traslación de las cargas impositivas hacia el factor trabajo en detrimento de las del factor capital.

Además, la Comisión Europea ha destacado en varios estudios que varios puntos de las tasas de desempleo existentes se deben a la fiscalidad sobre el trabajo.

# ARMONIZACIÓN Y UNIÓN MONETARIA



# ARMONIZACIÓN Y UNIÓN MONETARIA

Alcanzado un alto nivel de integración económica, el siguiente paso fue alcanzar la U. Monetaria.

Los avances en la integración comercial y de los mercados de capitales, junto con la Unión Monetaria (moneda común, menor diferencial de tipos de interés, desaparición del riesgo del tipo de cambio), hicieron que cada vez adquiriesen mayor relevancia los aspectos fiscales.



# ARMONIZACIÓN Y UNIÓN MONETARIA

En un entorno de Mercado Interior con Unión Monetaria, las diferencias existentes en la imposición directa de los Estados miembros hacían que la fiscalidad se constituyese en un elemento distorsionante para los objetivos propuestos.

Estas diferencias fiscales podrían incidir en las decisiones de localización de las diversas actividades, incrementándose el riesgo de competencia fiscal entre países de la Unión.

Es entonces cuando se hacen más necesarios los avances en el ámbito de la armonización de los impuestos directos, aún con tanto camino por recorrer en un contexto de dominio de la competencia fiscal.

# CONCLUSIONES



# UNAS CONCLUSIONES

El sistema tributario de la Unión Europea es, en realidad, un conjunto de normas y directivas que orientan y definen los sistemas tributarios de los estados que la integran.

Ese conjunto de reglamentos y directivas dan contenido y estructuran la denominada **armonización fiscal**.

Existen tres formas distintas de alcanzar la armonización fiscal: mediante la competencia fiscal, la armonización activa o coordinación y la armonización unilateral.

## UNAS CONCLUSIONES

¿Ha cumplido sus objetivos la armonización a día de hoy?

¿Es suficiente el camino recorrido para conseguir esos objetivos?

La armonización no ha cumplido todos sus propósitos, ha avanzado pero le queda mucho camino por recorrer.



## UNAS CONCLUSIONES

Puede afirmarse que, también en el ámbito de la armonización, la UE ha circulado a **dos velocidades.**



**La imposición indirecta** ha sido armonizada de manera más rápida e intensa.



La de la **imposición directa**, por el contrario, ha sido más lenta e insuficiente, optando más por las vías de la competencia fiscal.



## UNAS CONCLUSIONES

Los gobiernos nacionales se resisten a perder soberanía a favor de entidades supranacionales en lo que a los impuestos directos se refiere, reservándose la posibilidad de introducir modificaciones normativas en ellos.



Gran parte de los obstáculos que existen a la actividad transfronteriza lo son por diferencias en las normativas fiscales aplicables para determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades



## UNAS CONCLUSIONES

Los Estados miembros tienen capacidad para realizar sus propias políticas fiscales, compitiendo unos con otros por atraer capitales y empresas mediante la **desfiscalización competitiva**.



El **Impuesto de Sociedades** es el principal responsable de esta competencia. A pesar de la UEM la diferencia de tipos de gravamen es muy amplia: Irlanda: 12,5% y Francia casi lo triplica.



Los avances armonizadores en el IRPF han sido muy escasos. Puede decirse que es el impuesto que garantiza la soberanía nacional de los Estados. Pero ha generado unos costes sociales tangibles.



# UNAS CONCLUSIONES

El Tratado de Roma (1957) ya contemplaba la **armonización de los impuestos indirectos**.



Era su objetivo garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior, de ahí los avances en la armonización de la imposición indirecta, especialmente en el IVA.



El proceso de armonización de los Impuestos Especiales se enfrenta con tres obstáculos que recomiendan una transición gradual: las prioridades sociales, las estructuras de consumo y los ingresos fiscales.



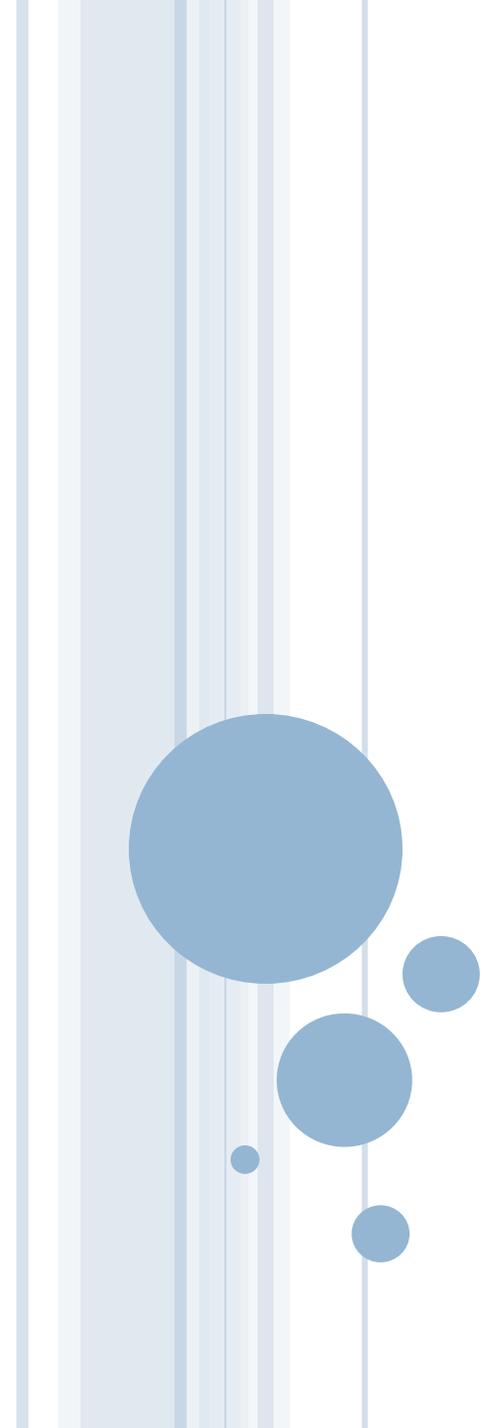
# UNAS CONCLUSIONES

Esto es todo lo que podemos decir sobre la armonización fiscal en el espacio disponible y en este contexto de la Unión Europea.

No obstante, el tema de la armonización impositiva tiene, en la actualidad española, una más amplia proyección.

Me refiero al contexto autonómico y a las competencias fiscales que las CC. AA. Españolas tienen en el ámbito de su corresponsabilidad fiscal.

- El debate está abierto en este caso y se plantea en él, aunque a nivel interno español, otro interesante asunto del campo de estudio de la armonización fiscal.



# BIBLIOGRAFÍA

# BIBLIOGRAFÍA

- CALLE SÁIZ, Ricardo:
  - “El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Comunidad Económica Europea”. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1968.
  - “Sistemas fiscales contemporáneos”, editorial CEU. Madrid, 1974.
- MORENO VALERO, Pablo A.: “La armonización del IVA Comunitario: Un proceso inacabado”. Consejo Económico y Social. Madrid, 2001
- DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.
- El 9/3/2021 se aprueba en España el Real Decreto-ley por el que se traspone esta Directiva a la normativa española.



## BIBLIOGRAFÍA

- INFORMACIÓN COMERCIAL ESPAÑOLA. Núm. 917 (2020): La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento.
- RUBIO GUERRERO, J. J.: El futuro de la Imposición Directa en la Unión Europea. I. Estudios Fiscales/2001



Este módulo Jean Monnet ha obtenido cofinanciación de la Unión Europea a través del programa Erasmus+ Programme

Call for Proposals: 2020 - EAC-A02-2019-JMO

Referencia: 620595-EPP-1-2020-1-ES-EPPJMO-MODULE



With the support of the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union