

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea.

Situación actual y posibles líneas de reforma

Informe del relator general sobre el estado de la fiscalidad en la Unión Europea y para el futuro de la Unión Europea

Adriano Di Pietro¹

1. Reflexiones y conclusiones generales

1.1. Una contribución jurídica a la visión económica de la fiscalidad en la Unión Europea

Es difícil comprender el papel actual de la fiscalidad en la Unión Europea y casi imposible prever su evolución en los próximos años.

En efecto, la Unión paga con su propia debilidad institucional, con la manifiesta dificultad para ser sujeto político, el impulso para ensanchar los límites del mercado único, donde la fiscalidad, incluso jugando un importante papel económico, no aparece aún en el plano europeo como aquella garantía financiera que le atribuyen los planteamientos tradicionales nacionales.

Así pues, ha sido natural en este escenario que los operadores económicos, por una parte, y los Gobiernos nacionales, por otra, hayan intentado afirmar un papel de la fiscalidad en Europa que fuese coherente o adecuado con una visión económica y política respectivamente. Por esto han buscado en vano, en una dialéctica con las instituciones comunitarias, un papel para la fiscalidad europea que pudiera conciliar los intereses financieros de los

¹ Ordinario de Derecho Tributario, Universidad de Bolonia.

Estados, de un lado, y, de otro, las garantías económicas del mercado, que ya ha llegado a ser único en Europa.

Era previsible que en esta visión dialéctica de la fiscalidad en Europa no hubiera mucho espacio para un análisis jurídico, con el uso de criterios, categorías y método que este comporta. Servirían para conciliar el papel económico de la fiscalidad en el mercado europeo con los principios jurídicos que, según la jurisprudencia comunitaria, deban inspirar las elecciones, a la hora de contraponer modelos comunitarios con experiencia de aplicación nacional, en la lógica de la tradicional armonización comunitaria, y de verificar la eficacia de la aproximación o coordinación de los sistemas tributarios nacionales por efecto creciente de la jurisprudencia comunitaria.

Con este Informe demuestran las Universidades que pueden ser interlocutores útiles con las instituciones comunitarias; y que pueden aportar su propia contribución a la definición del papel de la fiscalidad en Europa y a la construcción de su posible evolución, colaborando a una progresiva conversión de un conjunto de reglas fiscales de mercado en una creación jurídica integrada, en una visión sistemática, de principios de origen comunitario y nacional, de normas, de derechos y de tutelas.

Un Informe nacido en la Universidad, o mejor, en las Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y la Universidad de Bolonia. Proyectado y desarrollado por Profesores de toda Europa, enriquecido por aportaciones principalmente españolas, también en apoyo de la presidencia de turno de la Unión.

1.2. La armonización inacabada del IVA

No debe parecer una paradoja, pero con la creación del mercado único en 1993 se ha agotado substancialmente el impulso que había acompañado la evolución normativa del IVA en el ámbito comunitario. Ello ha dado lugar a que no se haya realizado una expectativa: que el IVA encontraría en el mercado único la función natural de una imposición sobre el consumo

después de que la normativa comunitaria se hubiera fatigado en definir, en las sucesivas directivas, la estructura, la base imponible, el ámbito de aplicación. Al mismo tiempo se ha minusvalorado una responsabilidad: asegurar al mercado único, con la neutralidad de que debía estar dotado el IVA, la libre circulación de las mercancías, sin obstáculos fiscales o alteraciones de la competencia. Imposición en origen y mayor armonización, sobre todo en los tipos impositivos, habrían debido constituir razón y garantía.

En cambio, tras la creación del mercado único la Unión y los Estados miembros sólo han sabido encontrar una convergencia sobre soluciones normativas que permitieran no obstante a los Estados mantener un control impositivo territorial en perjuicio de la visión de un impuesto sobre el consumo coherente con el mercado único que se había formado. Poco importa si se ha tratado de afrontar la emergencia de la competencia extracomunitaria en la oferta de productos digitales (como ha sucedido con la directiva sobre el comercio electrónico) o de evitar una competencia fiscal en el interior del propio mercado, donde la libertad de elección del adquirente y de la circulación de los bienes podía estar influenciada por las visibles diferencias de tipos (como sucede en el régimen de las operaciones intracomunitarias) o de reaccionar frente a los fraudes del sector, multiplicando los casos de inversión impositiva (como con la directiva sobre *reverse charge*) o de dar certeza al lugar de imposición en un ámbito como el de las prestaciones de servicios, en el que coexisten, no sin dificultad, regímenes especiales y regulación general (como ha pasado con la directiva sobre territorialidad de los servicios).

Actualmente es difícil continuar a la espera de que la imposición en origen permita reequilibrar imposición sobre el consumo y mercado único después de que haya caído definitivamente también para los servicios el vínculo territorial con el origen.

No ha sido suficiente la apreciable obra de sistematización normativa

para dar fe a un modelo normativo comprometido con el mercado único, expresión de un útil mantenimiento de las disposiciones pero no de una decidida y políticamente eficaz solución de las contradicciones.

La interpretación judicial ha intentado en vano proveer la debilidad normativa que no había sabido conciliar neutralidad fiscal del impuesto sobre el consumo y mercado único. Ha tenido una importancia jurídica enorme. Entre otras cosas ha contribuido para determinar las características del IVA, definir sujetos y actividades, distinguir aplicación, exigibilidad, imputación, para reconocer la detracción como garantía de neutralidad y equipararla a reembolso. Ha colaborado a la hora de dar razón y fundamento jurídico a un modelo de imposición sobre el consumo y a garantizar y cimentar la neutralidad del IVA que la normativa no habría sabido lograr por sí sola. Y ciertamente ha contribuido a reducir las fuertes diferencias de actuación entre las regulaciones nacionales del IVA, que había obligado a reconocer a la Comisión que eran tantas como países de la Unión.

La interpretación jurisprudencial ofrece un resultado ahora jurídicamente adquirido, que tiene la eficacia de *ius receptum*; un verdadero y propio acervo y como tal debería ser reconocido por la Comisión y por los Gobiernos. Su eficacia es tal que satisface ya, y mejor que la normativa, exigencias que habrían debido o podido ser satisfechas con nuevas normas de armonización. Una normativa no puede sustituirla. Ha llevado a un elevado grado de elaboración jurídica el modelo comunitario. Pero no puede por sí sola resolver el problema de conciliar tal modelo con el mercado único y oponerse a los fraudes que este mercado comporta.

Queda sin resolver el problema de la disparidad y variedad de los tipos impositivos. Es difícil imaginar que se pueda encontrar un consenso unánime en una Europa alargada. Por otra parte, la progresiva aproximación de los tipos generales en los diversos países que ha provocado la crisis es demasiado lenta para concluir en los próximos tiempos. Este tema queda como una de las responsabilidades de la

armonización que podría ser asumida con realismo en un ámbito concreto y preciso: reducir la variedad de tipos existentes entre los diversos Estado, más allá y en contraste con el modelo lineal comunitario que sólo prevé dos. Se podrían por ejemplo revisar los regímenes transitorios y aquellos ya derogados; verificar si los tipos puente han cumplido su finalidad y en consecuencia si está justificado que continúen aplicándose.

Esta intervención sobre los tipos es indispensable para alimentar aún la esperanza de reconducir al origen la territorialidad del IVA, incluso si es cada vez más tenue, dada la actuación sobre la territorialidad de los servicios y que cada día es más frecuente el recurso a la inversión impositiva. Sin una territorialidad que, con el origen, pueda adecuar el modelo IVA al mercado europeo que se ha convertido en único, será el propio modelo el que se pondrá en discusión. Resulta vana la resistencia de los Estados de continuar manteniendo la soberanía tributaria propia, conservando la imposición al consumo en destino. El mercado y los fraudes minarán cada vez más la resistencia.

En la lógica de un mercado europeo no único, como suma de mercados nacionales, la territorialidad con referencia al destino acentúa las divergencias de actuación del IVA en los ordenamientos nacionales, que persisten a pesar de la aportación de la interpretación jurisprudencial para eliminar las más evidentes. Así, un impuesto sobre los consumos que quisiera ser europeo incide de manera diversa sobre los consumidores nacionales con evidentes y sin embargo inaceptables efectos jurídicos, como aquellos relacionados con la injusticia entre contribuyentes, variedad del coste de aplicación del tributo e inseguridad jurídica.

Por otra parte los fraudes en el tráfico intracomunitario se alimentan precisamente porque se benefician de la falta de controles intracomunitarios más allá de los encomendados al intercambio de informaciones y a la aplicación del sistema VIES.

De esta manera el IVA se arriesga a perder sus propias connotaciones como impuesto sobre consumos y no garantizar de forma más completa la

neutralidad para las empresas, poniendo incluso en peligro los intereses financieros nacionales.

La solución coherente con la historia y la evolución del IVA es aquella menos viable por los obstáculos políticos que encuentra. Sería natural proponer una intervención para reducir ulteriormente las divergencias aplicativas nacionales, para reconocer normativamente el resultado alcanzado por la jurisprudencia, para reducir las diferencias de los tipos. El resultado de tales modificaciones debería asegurar a los Estado una transición a la territorialidad en origen que no conlleve competencias fiscales ni pérdidas de recaudación.

Frente a la difusa desconfianza nacional que hace políticamente impracticable una solución jurídicamente coherente y económicamente eficaz, sólo queda confiar en los intercambios de información y en los controles. Un camino más pedregoso, que consigue, no obstante, la confianza de los Estados. Un intercambio informativo que, ante todo, debe resultar eficaz y tempestivo. Debe por tanto dirigirse a los operadores económicos que han de verificar que subsisten los requisitos subjetivos, objetivos y territoriales que justifiquen que el impuesto no haya sido percibido con la entrega o la prestación. Una elección y una responsabilidad que un sistema de información informatizado, como el VIES, no asegura de momento completamente porque favorece aquellas informaciones que se refieren a la simple existencia formal del sujeto. El procedimiento será posteriormente implementado con la actuación de la directiva sobre servicios, y ello contribuirá a aumentar la eficacia. Cualquier implementación ulterior que sea posible es seguramente deseable. Sin embargo su realización no será ni fácil ni rápida. Dependerá en cualquier caso de la posibilidad de que Gobiernos, instituciones comunitarias y operadores económicos puedan compaginar intereses diversos: como la eficaz lucha contra los fraudes comunitarios, que exige una mayor acceso a las informaciones por parte del operador comunitario y seguridad jurídica del régimen intracomunitario; el interés contrapuesto de la tutela de la

confidencialidad de los contratantes nacionales, que justifica en cambio una limitación de la circulación de los datos; y finalmente el interés vinculado al monopolio del control tributario por parte de los Estados.

A la responsabilidad del operador económico sobre las operaciones se une siempre el poder nacional de control de las posiciones de los contribuyentes, que es puesto en peligro por las contradicciones entre los límites territoriales del control administrativo y la libertad de circulación de los bienes y servicios que asegura el mercado único.

Ciertamente, el intercambio de informaciones es, sigue siendo, el procedimiento más eficaz para superar tales contradicciones. Los resultados logrados hasta ahora no son en verdad adecuados a los objetivos. Sería absolutamente necesario para lograrlos multiplicar los casos de intercambio obligatorio, aumentar las informaciones que se refieren a la total reconstrucción de las posiciones fiscales, incluidas las declaraciones, los modelos intrastat y las devoluciones.

También sería útil una integración con el intercambio de informaciones previsto para los fines de los impuestos sobre la renta. Así, sería conveniente para las administraciones financieras no sólo poder confrontar el volumen de negocios y los resultados económicos para un eficaz control cruzado, sino también para deducir de los resultados de la gestión total (que sólo el balance y no las simples anotaciones del IVA puede ofrecer) elementos de prueba para verificar en qué medida el operador económico actúa como tal o, en cambio, si las construcciones jurídicas son puramente artificiosas.

Sin embargo es cierto que actuando de esta manera los Estados deberían conceder en el plano procedimental lo que no han querido aceptar en el plano substancial con la resistencia a una mayor armonización como garantía necesaria para el paso a la imposición en origen.

Allí donde pudiese fracasar sería necesario imaginar intervenciones radicales sobre el modelo IVA, como la difusión e incluso la generalización de la

inversión impositiva o hasta una nueva puesta en discusión de un impuesto sobre los consumos como fue pensado hace más de cuarenta años.

1.3. La armonización lograda en el impuesto único sobre las aportaciones de capital

En este caso el éxito de la armonización se constata por la progresiva pérdida de importancia de la imposición indirecta sobre los actos societarios, comprendidos aquellos que se refieren a las operaciones societarias extraordinarias. Un efecto que es jurídicamente coherente tanto con la abdicación del IVA sobre las operaciones societarias como con el progresivo abandono de otras formas de imposición sobre las aportaciones de capital que podrían ser consideradas una duplicación de la comunitaria.

En el primer caso las razones del éxito pueden ser normativas: cabe atribuirles tanto a la falta de un modelo impositivo como a la libertad de los Estados de elegir una forma de imposición nacional. En sustancia, la preferencia dada a un régimen fiscal sin modelo de imposición.

En el segundo caso, en cambio, esas razones pueden ser interpretativas: se benefician una vez más de la útil y eficaz obra de la jurisprudencia. Se trata de aceptar que los resultados interpretativos están consolidados y pueden constituir *ius receptum* incluso para la Comisión. Gracias a la jurisprudencia han sido hoy definidas las características de la imposición, por las que existiría la prohibición de duplicación. Como tales pueden ser distinguidas con suficiente precisión de las que caracterizan a la remuneración de servicios, para los cuales no se aplicaría la prohibición comunitaria.

Sin embargo el éxito no significa siempre una completa y general afirmación de la directiva. El empeño que el informe recomienda a la Comisión es el de un atento examen de las regulaciones nacionales para verificar si perduran aún en tales ordenamientos nacionales regímenes específicos que se refieran a actos particulares de la sociedad que estén

bajo sospecha o provoquen el peligro de una violación de la directiva o de una inaplicación de la misma.

1.4. La armonización tradicional de las accisas

Tradicción e innovación pugnan por atribuirse el éxito de los impuestos especiales armonizados. En particular, y sobre todo, la elección territorial efectuada con la armonización ha privilegiado los intereses nacionales frente a los del mercado único. Ha prevalecido así, en sede de armonización, la visión tradicional a favor de la imposición en el país de consumo. También en este caso para salvaguardar los intereses financieros nacionales se han provocado disparidades de trato derivadas del diverso grado de armonización de los modelos impositivos. Sin embargo estas no son fácilmente conciliables con la plena afirmación del mercado único y la relativa libertad de circulación de productos sometidos a las accisas.

Sujetos, base imponible, exigibilidad del impuesto son los aspectos de la armonización en los cuales se registran diferencias en las aplicaciones nacionales. La aportación jurisprudencial han sido importante también en este caso y los resultados pueden ser asumidos como *ius receptum* incluso por parte de la Comisión. Su responsabilidad es la de un solícito control de las situaciones de infracción.

Perdura la dificultad de hacer avanzar el nivel de armonización sobre todo por la cuantía de los tipos y por su uniformidad en razón de las diferencias aún existentes entre accisas ad valorem.

La innovación viene referida a la nueva frontera de la imposición, con impuestos especiales como los que recaen sobre la energía y especialmente sobre la electricidad que no tenían precedentes en los ordenamientos, con la excepción inglesa. Confirma las características de la accisa, pero incidiendo sobre la comercialización de la energía y no sólo sobre la producción. Parecía inspirada por finalidades ecológicas pero se diferencia por el contenido energético. Valora coherentemente la territorialidad del

consumo, pero se expone a altos riesgos de fraude en un mercado donde conviven bienes tradicionalmente sometidos a la accisa y otros, como la energía eléctrica, no fácilmente controlables por su carácter inmaterial. Los resultados de la aplicación por parte de los Estados están aún pendientes de definir: exigen no obstante un atento examen para evitar que la nueva frontera de la imposición se exponga a peligros financieros y competitivos mayores que los encontrados en los impuestos especiales tradicionales.

1.5. La armonización imperfecta de las rentas transfronterizas

Las decisiones de armonizar algunos regímenes de aplicación de los impuestos sobre la renta, como los de fusiones o de los grupos transfronterizos, habían sido guiadas por un objetivo coherente con el mercado interior: eliminar un obstáculo fiscal a la integración de las empresas. Ciertamente, ha obtenido un efecto bastante mayor que aquel que se habían prefijado las directivas. En efecto, no sólo ha introducido regímenes transfronterizos, sino que incluso los ha generalizado, implicando incluso las fusiones y las transferencias de dividendos internos. Un éxito que también en este caso se ha obtenido gracias a la solución comunitaria utilizada, la cual se ha limitado a repartir el poder de imposición sin introducir un modelo impositivo. Un éxito consolidado de las directivas obtenido, también en este caso, gracias a la indispensable obra interpretativa de la jurisprudencia comunitaria. En efecto, se ha encargado de definir y precisar los términos importantes de las sociedades beneficiarias, de los dividendos, de la tipología de las operaciones, ofreciendo una base jurídica para permitir incluso, con la incorporación a los ordenamientos nacionales, de la extensión del régimen comunitario a las rentas internas y no sólo a las transfronterizas. De nuevo en este caso la interpretación se ha integrado con la regulación, asegurando con el efecto propio del *ius receptum* un cuerpo jurídico unitario.

Para completar el éxito de este sector armonizado de las rentas transfronterizas sería sin embargo necesario que la Comisión procediera, desde el punto de vista aplicativo, a verificar el respeto de los ordenamientos nacionales de la prohibición de las retenciones en salida de los dividendos y, desde el, punto de vista normativo, a elaborar una modificación de ambas directivas de la cláusula antiabuso, solicitando, a falta de aportaciones significativas de la jurisprudencia, una definición más precisa que restrinja la extrema latitud de la previsión que comprende tanto la evasión como la elusión.

Podría seguirse el camino abierto también por la jurisprudencia en las relaciones transfronterizas. Podría extenderse el régimen de reparto de imposición a las pérdidas sufridas por los grupos transfronterizos. Y así se evitaría que el inexistente reconocimiento de las pérdidas transfronterizas pueda ser censurado por restricción de la libertad de establecimiento o por discriminación. En efecto, esa misma posibilidad es ofrecida a los grupos nacionales y es necesario evitar que el total reconocimiento unilateral del Estado de la sociedad matriz alimente una competencia fiscal con regímenes de consolidación no fácilmente controlables en el plano comunitario.

En cambio está pendiente de lograrse el éxito de otros regímenes de las rentas transfronterizas. Aquellos que utilizando siempre el reparto de imposición han incidido sobre los ingresos legados al ahorro, a la financiación y a la utilización de ingeniería transfronteriza. La preocupación mayor en este caso es la de verificar su aplicación coherente en los países de la Unión Europea y el respeto del régimen de la euroretención para los Estados que la hayan elegido con sucesiva atribución de su importe a los países del beneficiario.

1.6. El rechazo de la armonización de los impuestos sobre sociedades y los límites de la competencia fiscal

La falta de modelos, de soluciones o de regímenes armonizados no ha dejado inmóvil el nivel comunitario ni intacta la competencia impositiva nacional en relación con los impuestos sobre sociedades. A falta de una armonización, aunque reducida al reparto de imposición como para las rentas transfronterizas, la competencia fiscal ha encontrado un límite comunitario propio y coherente: el respeto de las libertades económicas. Esta exigencia del mercado único ha tenido un doble efecto: por una parte, reducir progresivamente las diferencias nacionales de regímenes que afectaran a sujetos residentes y no residentes; y, por otra, extender progresivamente incluso a las relaciones internas regímenes aplicables sólo a los no residentes.

Las modificaciones han sido numerosas, incluso importantes aunque heterogéneas desde el punto de vista jurídico. No son, efecto, producto de un modelo ni de un régimen comunitario, sino sólo del necesario respeto fiscal del mercado único y de sus libertades. La experiencia permite poner de manifiesto cómo se ha incidido en método para eliminar la doble imposición socios/sociedad, pasando del método de imputación al de exención; cómo se ha limitado la deducción de los costos de financiación infragrupo, transformando la capitalización sutil en solución antiabuso generalizada para grupos nacionales y no sólo transfronterizos; cómo se ha limitado la soberanía impositiva en los cambios de residencia de personas físicas y jurídicas; cómo se ha reducido el recurso a regímenes antiabuso en relación con sociedades residentes en paraísos fiscales, limitando solamente a las construcciones artificiosas el régimen de imputación por transparencia. En definitiva, se registra un resultado que ha dado lugar a una aproximación de los regímenes fiscales nacionales. Y esto aparece con más solidez y estabilidad desde el punto de vista jurídico en la medida en que

puede encontrar más apoyo en una interpretación consolidada, la cual es más eficaz si es asumida como *ius receptum*.

Para obtener tan importante resultado la propia Comisión deberá vencer la desconfianza que Estados y empresas manifiestan por diversas razones frente al método interpretativo adoptado por la jurisprudencia y frente a los resultados que provoca en sus ordenamientos tributarios.

Los Estados sufren con disgusto soluciones que impongan modificar sus propios ordenamientos. Saben que los efectos jurídicos, aunque partan de las relaciones internacionales a las que se refiere la jurisprudencia, afectarán pronto por exigencias del sistema a las relaciones internas. Los Estados sufren de mala gana estas soluciones porque creen que están siendo expropiados del consenso natural que ofrece su ordenamiento. Una preocupación tanto más importante dada la movilización del consenso general que prevé el modelo comunitario de aprobación de las fuentes comunitarias, en el que sobrevive la unanimidad en el sector tributario.

Las empresas no consiguen resolver el conflicto entre el deber tributario y el poder tributario comunitario. Acaban así por perjudicar una certeza que afecta a la actuación de los modelos, como sucede en los impuestos armonizados y la disciplina de los regímenes transfronterizos. Aquí el aspecto fiscal es reconducido al del mercado y su integración e incide en primer lugar sobre las elecciones transfronterizas y después sobre las nacionales, sin implicar modelos y disciplinas internas que cada Estado continúa decidiendo con autonomía propia.

El patrimonio interpretativo en materia de impuestos sobre las rentas de las sociedades podrá así constituir un criterio jurídico para promover ulteriores modificaciones de los ordenamientos internos, a pesar de la incompleta interpretación jurisprudencial. Por tanto, ante la dificultad de actuar con soluciones normativas en un sector no armonizado, como el de la imposición sobre la renta, corresponderá a la Comisión recibir y consolidar las orientaciones jurisprudenciales con una confianza cada vez mayor en su eficacia jurídica. Representan un soporte indispensable para verificar la

compatibilidad o incompatibilidad de los regímenes diferenciados para no residentes. Sirven para aportar claridad sobre las razones que pueden haber inspirado a los Estados. Pueden responder en efecto a exigencias de simplificación o de eliminación de un posible uso abusivo de las normas tributarias nacionales.

El compromiso de la Comisión es fuerte y debería actuar sobre dos frentes: afrontar las relaciones entre los criterios de territorialidad, como fuentes y residencia; definir la restricción de las libertades del mercado, por una parte, y de la prohibición de discriminación, por otra, aceptando o no la comparación de las posiciones de residente y no residente, y verificar las causas de justificación.

Quedan terrenos todavía escasamente explorados en esta dialéctica comunitaria. En primer lugar el de las relaciones con el Derecho convencional, una vez reconocida como objetivo comunitario la eliminación de la doble imposición jurídica, pero sin un instrumento adecuado para justificar la incompatibilidad. No basta, en efecto, la sola presencia del acuerdo para que surja la duda de la compatibilidad comunitaria de la regulación correspondiente. Por otra parte, es necesario reconocer que con el Tratado de Lisboa ha venido a menos la previsión de un acuerdo multilateral llevado a cabo por los Estados miembros contra la doble imposición.

1.7. La armonización implícita: la base contable de los impuestos sobre sociedades

La tentación es muy fuerte: utilizar para los fines fiscales una base imponible de las sociedades que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) ha hecho sustancialmente homogénea. Conlleva una solución aparentemente lineal: la elección, muy compartida en Europa, de vincular base imponible y resultados contables, considerados preferibles por fundamento y credibilidad. Para las sociedades obligadas a

adoptar los principios contables sería un resultado necesario; para las otras podría ser sólo eventual si el ordenamiento aplicable les consintiera adoptar opcionalmente los mismos principios. En caso contrario debería aceptarse que ese mismo principio de dependencia contable de la renta empresarial encontrara dos aplicaciones diversas. Los resultados fiscales serían ulteriormente diferenciados según la eficacia reconocida por los ordenamientos nacionales a los principios contables en la determinación de la renta o, si se prefiere, del grado de autonomía de la renta en relación con los resultados contables. Una vez aceptado que una autonomía excesivamente amplia de la renta societaria pondría en discusión la misma lógica de su dependencia del resultado contable, sería de competencia estatal la elección posterior del grado de autonomía, hasta alcanzar y aceptar que la renta corresponda al resultado obtenido por aplicación de las NIIF.

Como alternativa a distintas elecciones nacionales, con resultados incluso fuertemente diversificados en relación con la renta respecto al resultado contable por aplicación de las NIIF, la Comisión podría ser intérprete de exigencias de armonización implícita. Podría proponer para todos los ordenamientos que adoptan el principio de dependencia la utilización del resultado contable por aplicación de las NIIF. Se lograría así desde la perspectiva comunitaria una uniformidad sustancial de la base imponible de los impuestos societarios. Un resultado que no sería posible alcanzar de otra manera dadas las actuales dificultades de obtener un consenso sobre una materia tan importante para los Estado en el plano de la competencia y de la estabilidad financiera. El precio sería siempre nacional: una difusa precariedad de los resultados siempre que la aplicación de las NIIF exigiera una valoración de mercado.

1.8. La crisis de la armonización y la eficacia de la colaboración administrativa

Con la crisis de la armonización y las dificultades de aproximación en la base imponible de los principios interpretativos de la jurisprudencia, crece la confianza en la colaboración administrativa y en el intercambio de información. Bien se utiliza como parámetro comunitario alternativo a los regímenes armonizados, como sucede con la directiva sobre el ahorro; bien se ofrece, en la interpretación jurisprudencial, como solución nacional a adoptar para eliminar dudas comunitarias sobre regímenes nacionales que puedan discriminar las rentas de no residentes. Se acaba así con hacer recaer sobre el procedimiento de múltiples responsabilidades: garantizar una eficaz lucha contra el fraude en el mercado único, evitar tentaciones nacionales de discriminación, evitar injusticias sustanciales con regímenes diferenciados, superar los límites territoriales de las administraciones financieras incluso en un mercado único. Demasiadas responsabilidades para un procedimiento que ha demostrado su fortaleza jurídica por su fundamento comunitario, aunque débil por su eficacia. Esta, en efecto, sigue siendo confiada a cada uno de los Estados y está siempre condicionada por la compatibilidad con los procedimientos y con los poderes nacionales de control y de comprobación. Por ello es deseable que la Comisión actúe sobre estos dos aspectos, interviniendo primero para aumentar el ámbito de las informaciones que deben ser transmitidas obligatoriamente y de oficio. La Comisión debería proponer que se proceda a elaborar, con la modificación de la directiva sobre intercambios de información, una nomenclatura articulada de los datos que deben ser transmitidas a las otras administraciones financieras. El compromiso más apremiante para las administraciones nacionales debería ser acompañado de sanciones directas o indirectas para las administraciones incumplidoras, indispensables para garantizar a dicho intercambio un eficaz soporte aplicativo. Una solución normativa que, no obstante, correría el riesgo de

ser puramente formal, paralizada por la gran diferencia de los procedimientos y de los poderes nacionales, si no fuera acompañada de una solicitud de la Comisión a los Estados para proceder a una mayor aproximación tanto de los procedimientos como de los poderes de investigación y las tipologías de las informaciones.

La solución armonizada en verdad la deseable, pero la más difícil de recorrer dada la falta de una competencia específica comunitaria sobre el asunto, a menos que no se quiera confiar en una garantía de la efectividad de la misma fuente comunitaria y de los objetivos que la inspiran.

Como alternativa la Comisión podría solicitar de los Estados o bien avanzar hacia una aproximación de los procedimientos de comprobación o de los poderes de control con documentos o comunicaciones propias, o concluir acuerdos bilaterales o incluso colaboraciones reforzadas para integrar los intercambios comunitarios.

Quedaría pendiente no obstante la dificultad del secreto bancario frente a la administración financiera, que pervive todavía en tres países de la Unión y que hasta ahora ha resistido incluso a la directiva sobre el ahorro. En sí mismo no podría ser considerado incompatible con las directivas, pero es cierto que en los Estados que aplican el secreto bancario en materia tributaria el intercambio de información en sus diversas formas no tiene plena eficacia desde el momento en que encuentra en el secreto adoptado por pocos países un obstáculo insuperable que impide la ventaja de tantos en el desarrollo de las investigaciones tributarias transfronterizas.

2. Resumen del contenido y propuestas de líneas de actuación de los temas analizados

2.1. Introducción

A partir de los diversos documentos presentados y de los resúmenes iniciales elaborados por los coordinadores, se exponen a continuación los

principales aspectos de los temas tratados en el Seminario Internacional. A tal efecto, se tienen también en cuenta las opiniones generales deducidas de los debates y de múltiples cambios de impresiones entre los participantes, en particular para determinar las líneas de actuación para avanzar en la armonización, coordinación y colaboración fiscal en la Unión Europea. Las cuestiones analizadas pueden agruparse en varios bloques de materias entre los que destacamos los siguientes:

1º) Competencias comunitarias y competencias nacionales en el ámbito tributario.

2º) Armonización e imposición indirecta.

3º) Armonización, coordinación y competencia fiscal. Imposición sobre sociedades.

4º) Competencias nacionales y ordenamiento comunitario.

5º) Derechos y tutela de los contribuyentes.

6º) Ayudas de Estado.

En ningún momento se ha pretendido que este estudio sea exhaustivo. Se han seleccionado los temas que han sido considerados de mayor relevancia. Tampoco se pretende impartir doctrina; sólo se ha deseado colaborar revisando problemas y tratando de aportar ideas, siempre desde una perspectiva tributaria, para mejorar el funcionamiento del espacio común europeo. Debemos ser conscientes además de que tales problemas se han acentuado como consecuencia de la crisis económica, haciendo aún más urgente la búsqueda de soluciones.

2.2. La armonización fiscal en los Tratados de la Unión Europea

La Unión Europea sólo tiene, en principio, las competencias que le han sido atribuidas por los Tratados (principio de atribución). Los Estados miembros son titulares de las demás competencias, en el ámbito de su respectivo territorio, conforme a sus ordenamientos nacionales.

No obstante las competencias comunitarias han tenido un largo proceso de expansión a partir de la idea básica de que se deben reconocer a la Unión todas aquellas competencias necesarias para el cumplimiento de sus objetivos y, en particular, para el funcionamiento del mercado interior (teoría de los poderes implícitos, respaldada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia). Además los Tratados han sido objeto de algunas modificaciones que han permitido expresamente la entrada de las actuaciones comunitarias en áreas y políticas concretas (como energía o medioambiente).

Esta tendencia cambia de sentido a partir del Tratado de Maastricht y se refleja inequívocamente en el Proyecto de Constitución Europea (competencias tasadas). Se ha venido fortaleciendo el principio de subsidiariedad frente al centralismo de Bruselas.

En el ámbito fiscal la atención inicial se centró en la construcción del mercado común: supresión de las aduanas intracomunitarias y establecimiento de un arancel aduanero común, creación y armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido y armonización de los Impuestos Especiales (accisas). Por supuesto, también se insistió en la necesidad de cooperación administrativa e intercambio de información entre los Estados miembros. En estos territorios fiscales se ha avanzado mucho, aunque también es mucho lo que queda por hacer.

En materia de imposición directa los Tratados no alcanzan tal nivel de armonización. Hay preceptos concretos que prohíben los ajustes de impuestos fronterizos o que permiten medidas comunitarias a favor de la investigación o el desarrollo tecnológico; y algunos de ellos abren paso a actuaciones comunitarias en el ámbito de la imposición sobre la renta que han dado lugar a directivas bien conocidas (relaciones matriz-filial, fusiones y escisiones, pagos de intereses y cánones). Pero en estos terrenos se ha avanzado poco; y son frecuentes los conflictos ante el Tribunal de Justicia. Consideramos que es muy difícil la construcción de un espacio común

europeo si no se afronta la armonización de diversos aspectos de la imposición directa.

Insistimos por tanto en que hay que avanzar en la armonización de los sistemas fiscales de los Estados miembros (que no siempre puede ser sustituida por la coordinación o la colaboración interadministrativa). No tiene sentido proclamar una y otra vez la libertad de circulación de personas, capitales, bienes y servicios en un mercado común con tales disparidades que el ejercicio efectivo de esas libertades puede convertirse en una vía de elusión o evasión fiscal o ser causa de trato fiscal discriminatorio o ventajoso.

Y debemos ser conscientes de que los obstáculos para avanzar en la construcción de Europa no son técnicos sino fundamentalmente políticos. Vienen de la mano de la resistencia de los Estados y de la incapacidad para romper el círculo vicioso de unas instituciones comunitarias mediatizadas por esos mismos Estados y que, aún reconociendo sus esfuerzos (y, en especial, el alto nivel técnico de sus funcionarios) sobreviven con desahogo y prestigio en el nivel de las grandes ideas, las declaraciones generales y la continua elaboración de documentos sobre lo que hay que hacer y difícilmente se puede hacer.

2.3. Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea

La existencia de diferencias en los regímenes tributarios de los Estados miembros sobre la movilidad de los bienes, servicios, personas y capitales puede provocar distorsiones y discriminaciones y un desplazamiento hacia aquellos países con una menor presión fiscal. Para corregir estas distorsiones cabe la adopción de medidas de coordinación y medidas de armonización. Pero mientras que la coordinación trata de atenuar las consecuencias de esas distorsiones sin afectar a las causas y respetando la soberanía fiscal de los Estados, a través de mecanismos de tributación en residencia o en la fuente para evitar la doble imposición, la armonización

supone un proceso de ajuste de los sistemas fiscales nacionales para adaptarlos a los objetivos del mercado común y supone como consecuencia de ello una cesión de soberanía fiscal.

Caben tres posibles enfoques teóricos del proceso de armonización. En primer lugar, un enfoque igualación, que implica el establecimiento de los mismos impuestos y tipos de gravamen en todos los Estados miembros. En segundo término, un enfoque aproximación, que conlleva la aplicación de los mismos impuestos pero con tipos de gravamen diferentes. En tercer lugar, el enfoque diferencial, que exige simplemente la adopción de cambios fiscales favorables a la propia filosofía del proceso armonizador. En el ámbito de la Unión Europea sólo resulta viable el enfoque aproximación con la finalidad de lograr un acercamiento gradual de los sistemas fiscales de los Estados miembros para corregir aquellas distorsiones tributarias que impidan o dificulten la realización de un mercado común.

La estrategia de armonización fiscal seguida en la Unión Europea ha sido fundamentalmente competitiva, produciéndose una armonización espontánea de la imposición como consecuencia del funcionamiento del mercado y de la globalización económica y todo ello sin cesión de soberanía fiscal. Ahora bien, conviene no olvidar que tan importante como la armonización son los procesos de reforma cuyo objetivo es mejorar la eficiencia económica.

En este contexto de armonización resulta de interés el debate suscitado sobre la extensión de los modelos de tributación dual adoptados por los países nórdicos, que separan la tributación de las rentas del trabajo y del capital. Habría que analizar la posibilidad de que la Unión Europea estableciera un modelo dual que podría permitir significativas ganancias de eficiencia aunque teóricamente se perdiese en términos de progresividad formal.

Desde el punto de vista de la coordinación fiscal cabe destacar los problemas de solapamiento entre el principio de territorialidad (gravamen en el Estado de la fuente) y el principio personalista (gravamen en el Estado

de residencia) en el reparto de las potestades tributarias. Cuando cada Estado puede determinar libremente cuáles son los supuestos que quedan sometidos a su soberanía fiscal se plantean conflictos positivos y aparecen los llamados fenómenos de doble imposición jurídica internacional. Pero, como es conocido, también cabe hablar de doble imposición internacional desde la perspectiva económica, que constituye un importante obstáculo o distorsión de la inversión internacional y que puede afectar a la rentabilidad y las decisiones de inversión.

La neutralidad siempre debe ser un objetivo a alcanzar pues los sistemas fiscales no deberían incidir en la localización internacional de una inversión. A tal efecto, se debería avanzar hacia fórmulas que permitiesen el logro de una asignación internacional eficiente del ahorro, de manera que las inversiones directas realizadas en el exterior de la Unión Europea sólo tributasen en la fuente. Por su parte, la inversión directa realizada dentro de la Unión Europea, de acuerdo con la directiva matriz-filial, sólo debería tributar en residencia, con el fin de evitar distorsiones fiscales y la doble imposición internacional. Más complejo resulta el caso de la inversión en cartera, pues su el tratamiento fiscal suele ser el criterio básico para determinar dónde se localiza la inversión. El criterio más correcto sería que estas inversiones sólo tributaran en residencia tanto las inversiones en la Unión Europea como las realizadas en terceros países. Finalmente, debe advertirse que estas propuestas exigirían la articulación de mecanismos eficaces de intercambio de información que además limitasen las posibilidades de elusión y evasión fiscal internacional.

2.4. El proceso de armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea

Los procesos de integración económica deben ir acompañados de reglas de armonización y coordinación fiscal entre los países implicados. El grado y la

forma de armonización y coordinación deseables dependen de diversos factores.

En la Unión Europea, la directiva ha sido el vehículo normativo más usado y la imposición indirecta, con el IVA y los Impuestos Especiales, es donde más se ha avanzado. Posteriormente se ha progresado en la imposición directa, a medida que se profundizaba en la integración (especialmente en el tratamiento de los capitales, las empresas, la fiscalidad del ahorro, los pagos de intereses y cánones entre empresas) y en el ámbito de las aportaciones de capital.

Asimismo, una Resolución del Consejo, de febrero de 1975, contempló el intercambio de información y datos entre los Estados miembros, así como la armonización de medios legales y administrativos para combatir el fraude y la evasión fiscal.

Aunque los controles de mercancías en las fronteras interiores fueron suprimidos el 1 de enero de 1993, no se eliminaron todos los obstáculos fiscales al mercado único. Para mejorar el funcionamiento de la nueva legislación, se adoptaron medidas como la creación de instrumentos de cooperación administrativa y de intercambio de información y el programa Matthaeus-Tax (1993-97) de formación profesional dirigido a los funcionarios responsables de la fiscalidad indirecta.

La financiación de estas medidas se integró en un único instrumento, el programa Fiscalis que pretende lograr que los funcionarios adquieran un elevado nivel en el ámbito de la fiscalidad indirecta y de su aplicación, así como garantizar una cooperación amplia, eficaz y efectiva entre los Estados miembros.

Este simple resumen nos permite deducir que la Unión Europea es hoy una realidad, pero que aún queda mucho por hacer para la construcción de un espacio económico común sólido, en el que las diferencias nacionales no provoquen competencia indebida entre los operadores económicos, discriminaciones fiscales ni fraude.

2.5. La renuncia a la imposición patrimonial

No existen en los Tratados de la Unión Europea normas armonizadoras que se refieran a la imposición patrimonial. Los Estados miembros pueden decidir por tanto si exigen o no un Impuesto sobre el Patrimonio y configurarlo, si lo exigen, como consideren conveniente.

En principio, el patrimonio es un índice indiscutible de capacidad económica que debería ser objeto de imposición en un sistema fiscal moderno; su gravamen es apto además para la aplicación de tipos progresivos y como instrumento de redistribución de la riqueza (objetivo asumido por los textos constitucionales). Y facilita el control de la renta, dado que permite localizar con facilidad incrementos no justificados de patrimonio, cuestión importante en la lucha contra el blanqueo de capitales.

Quienes se oponen a la existencia de este impuesto encuentran fáciles argumentos en la posible sobreimposición de la renta del titular del patrimonio gravado y en las vías de escape de las mayores fortunas, con el consiguiente peso de la carga fiscal sobre las clases medias de contribuyentes. Pero el Derecho Tributario tiene hoy mecanismos técnicos suficientes para combatir tales efectos.

En teoría somos pues partidarios de la exigencia de un Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo la realidad es que no existe prácticamente en Europa; en España ha sido suspendido y en Francia, único país en que pervive, es concebido como un tributo de solidaridad sobre las fortunas más elevadas.

Como es lógico, no pretendemos proponer que la Unión Europea apruebe normas armonizadoras sobre un impuesto inexistente. Tampoco consideramos que sea oportuna ninguna acción comunitaria para que los Estados introduzcan esta figura en sus respectivos sistemas fiscales. Sólo nos ocupamos del Impuesto sobre el Patrimonio para conocer nuestra realidad fiscal actual y como ejemplo de que, en los ámbitos no armonizados, si los Estados miembros, o algunos de los más relevantes,

comienzan a adoptar decisiones que aligeran la carga tributaria de los contribuyentes con mayores fortunas, tales decisiones acaban extendiéndose a todos los demás Estados para no sufrir una competencia fiscal que puede perjudicarles, cualesquiera que sean los planteamientos teóricos.

En Economía es bien conocida desde el siglo XVI la Ley de Gresham: la moneda mala arroja a la buena fuera del mercado. Esto es lo que ha sucedido con la imposición patrimonial: en teoría, con la debida regulación, es un buen instrumento fiscal; pero si deja de ser utilizado por una mala decisión de algunos, todos se ven obligados a arrojarlo de su sistema. Es uno de los inconvenientes de un espacio común con libertad de circulación de personas y capitales cuyos miembros no asumen unas mismas reglas de juego.

2.6. Los problemas de la imposición sobre sucesiones y donaciones

Algo similar a lo que ha sucedido con la imposición patrimonial comienza a suceder en la imposición sobre sucesiones y donaciones; un tema en el que en España estamos especialmente sensibilizados a consecuencia de que es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, buena parte de las cuales han adoptado ya la decisión de su desaparición práctica mediante la anulación o reducción de su carga fiscal a niveles puramente simbólicos.

Los tributos sobre sucesiones y donaciones existen en la mayoría de los Estados de la Unión Europea (aunque con importantes diferencias); no se exigen en los casos poco significativos de Chipre, Estonia, Letonia, Lituania, Malta y Rumanía; tampoco existen en Holanda, Polonia y Portugal. Aunque por ahora no parece que esta situación dé lugar a preocupantes deslocalizaciones de contribuyentes, no es de extrañar que comience a cundir el ejemplo, pues parece que se ha abierto el debate sobre la desaparición de estos impuestos.

Nuestra posición ante este tributo es la misma que hemos expuesto en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio. Creemos que su exigencia se adecua a los principios constitucionales; aporta al sistema fiscal mejor adaptación a la capacidad económica y a la progresividad, así como a su utilidad como instrumento de redistribución de la riqueza a favor de la justicia social. Sus conocidos defectos actuales pueden ser evitados o matizados con buena técnica fiscal y con un prudente tratamiento de herencias y donaciones entre padres e hijos y, en general, de la transmisión gratuita de empresas.

Algunas de las medidas aprobadas por las Comunidades Autónomas en España en relación con este tributo en ejercicio de sus competencias normativas podrían resultar contrarias a las libertades de establecimiento, circulación de capitales y personas, consagradas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. A la luz de la jurisprudencia del TJCE no se puede supeditar, como hacen algunas normas autonómicas, la aplicación de un beneficio fiscal a que la entidad tenga su domicilio social o a que la persona física resida en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma, ni tampoco a que la vivienda radique en un determinado territorio.

Hace casi dos siglos un gran hacendista español, Canga Argüelles, dijo que el Estado que exige un impuesto sobre sucesiones está interesado en la muerte de los ciudadanos. Los avances de la técnica fiscal, los principios hoy aceptados para estructurar un sistema impositivo y el objetivo social de redistribución de rentas y patrimonios han hecho que hoy día tal opinión haya sido superada. Pero hay que tomar precauciones; de ahí la conveniencia de revisar los regímenes actuales.

Como en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, no pretendemos que la Unión Europea apruebe normas armonizadoras en este ámbito fiscal. En España suele decirse que el Cid Campeador ganaba batallas después de muerto; en la Europa actual ésta sería otra batalla perdida antes de entrar en combate. Estos tributos tienden actualmente a la desaparición o

disminución relevante de su cuantía. A medida que algunos Estados vayan tomando decisiones en ese sentido se multiplicará el efecto imitación; y si no es así, se dará lugar a situaciones discriminatorias de los ciudadanos europeos y a situaciones de competencia fiscal. No se olvide que el primer Gobierno de Berlusconi, que logró su pasajera derogación, no dudó en exhibir este éxito fiscal como una importante razón para preferir la residencia en Italia frente a los demás Estados. Y esto mismo comienza a pasar entre las Comunidades Autónomas españolas.

He aquí pues otro ejemplo del inevitable condicionamiento mutuo de los sistemas fiscales de los Estados miembros.

2.7. Derecho Comunitario y política tributaria en materia de imposición sobre sociedades

No cabe pensar que el espacio de la Unión Europea funcione con eficiencia como un mercado único sin un importante avance en la armonización del Impuesto sobre Sociedades; todo el mundo conoce el protagonismo de estas entidades (empresarios con forma social) en el mundo de las relaciones económicas intracomunitarias.

Es contradictorio que se hable repetidamente de la Europa de los mercaderes (con frecuencia en sentido peyorativo) para denunciar su falta de construcción política y social y que, al mismo tiempo, esos relevantes mercaderes tengan que enfrentarse a tantas disparidades en el trato fiscal que dan los Estados miembros a sus operaciones y a los resultados de su actividad. Ello provoca que tales entidades se vean obligadas a competir en un escenario complejo; y que, cuando el volumen de sus operaciones y su presencia interestatal lo justifica, diseñen estrategias que van desde la simple deslocalización de sus sedes originales o naturales hasta complicadas transferencias interestatales de beneficios o pérdidas, y que inciden incluso en las decisiones sobre su forma de personificación y organización.

Es evidente que las normas de los Tratados sobre armonización en este ámbito tributario son insuficientes. Desde su origen, la Unión Europea ha caído también aquí en una situación paradójica: se puso máximo cuidado en diseñar e imponer a todos los Estados miembros un sistema fiscal que fuera neutral a efectos del tráfico intracomunitario de bienes y servicios (de ahí el invento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el complejo régimen de los Impuestos Especiales armonizados) y, tras proclamar la libertad de circulación de las personas, se desatendió prácticamente un régimen fiscal armonizado de las personas (empresarios individuales o sociales) que llevan a cabo las operaciones comerciales de esos bienes y servicios. No es pues extraño que con el paso del tiempo y la continua ampliación del número de Estados miembros nos encontremos con los problemas actuales de la imposición sobre sociedades.

Somos conscientes del esfuerzo que se viene haciendo desde hace tiempo para lograr esa armonización, principalmente por parte de la Comisión. Los logros están ahí en materias tales como fusiones y escisiones, relaciones matriz-filial o pago de intereses y cánones. Pero los problemas también los tenemos delante en puntos tan sensibles como cuantía de los tipos impositivos, doble imposición, precios de transferencia, tributación consolidada de los grupos de sociedades o costes administrativos. Nuestros principales retos: la base común consolidada (y sus consiguientes problemas de gestión y control) y el llamado Código de conducta en el terreno de la fiscalidad de las empresas. O solucionamos estas cuestiones o perjudicaremos el marco de competencia deseable y crecerán los conflictos.

2.8. El Impuesto sobre la renta de las personas físicas en la Unión Europea

Al igual que ocurre con la imposición patrimonial y sobre sucesiones y donaciones no existen en los Tratados normas armonizadoras específicamente referidas a la imposición sobre la renta de las personas

físicas. Esta situación resulta llamativa, pues difícilmente puede garantizarse el funcionamiento del mercado interior ni la plena efectividad de las libertades comunitarias (en particular la libre circulación de personas y de capitales) si persisten disparidades tan importantes como las actuales entre las normas reguladoras de este impuesto en los diferentes Estados miembros. Las diferencias de tipos impositivos son abismales: oscilan entre un tipo máximo del 59% que se aplica en Dinamarca (es el más alto a nivel mundial) y un 10% que se aplica en Bulgaria, seguido del 15% en Chequia y el 16% en Rumanía.

En los últimos años se advierte una tendencia generalizada a la reducción de los tipos impositivos. Pese a ello, persisten estas diferencias en la carga fiscal soportada por los ciudadanos europeos en función de su residencia, lo que está generando sin duda una importante competencia fiscal entre los Estados, que no parece que sea expresamente buscada, pero que desde luego existe. Hasta la fecha no se ha advertido un movimiento masivo de ciudadanos hacia determinados Estados para beneficiarse de una mejor fiscalidad sobre todo en materia de rentas del trabajo, que es donde existen más diferencias. Hasta el momento son otras razones (personales, familiares o laborales) las que están condicionando la residencia en un país u otro. Pero no cabe descartar, si estas diferencias se mantienen en el futuro, que el nivel de carga tributaria pueda en algún momento convertirse en un factor clave que motive cambios de residencia interestatales.

Sí ha habido avance en materia de fiscalidad del ahorro, sobre todo en lo que afecta a los rendimientos de tal naturaleza en forma de pago de intereses. La Directiva 2003/48/CE, que regula esta cuestión, está vigente desde el 1 de julio de 2005 y, a la vista de los problemas que genera su aplicación, la Comisión ya ha publicado varios documentos poniendo de relieve esta situación y un proyecto para su modificación (Propuesta de modificación de dicha Directiva de 13 de noviembre de 2008). Con esta Directiva básicamente se persigue armonizar la fiscalidad de los rendimientos del ahorro para evitar distorsiones en el movimiento de

capitales y permitir que los intereses percibidos en un Estado miembro por residentes en otro Estado estén sujetos a imposición efectiva de conformidad con las disposiciones legales de este último. Dicho proyecto va en la buena dirección, pues pretende ampliar a las empresas la obligación, que ya existía para los bancos, de informar de los intereses abonados por depósitos en un país comunitario a las autoridades tributarias del país donde el contribuyente tiene su residencia.

Pero el panorama lejos de simplificarse aún se complica más, porque como la Comisión Europea es consciente de las dificultades para sacar adelante normas fiscales armonizadas en materia de fiscalidad directa, ha venido optando últimamente por la vía de aprobar medidas de soft law con el fin de coordinar las distintas soluciones nacionales y evitar restricciones a las libertades fundamentales del Tratado. Como ejemplo de esta tendencia puede citarse la Resolución del Consejo ECOFIN de 2 de diciembre de 2008. Otro aspecto relevante en materia de imposición sobre la renta es el importante papel que está desempeñando el Tribunal de Justicia, que ha ido elaborando en los últimos años una doctrina jurisprudencial amplia sobre la compatibilidad de determinadas medidas tributarias aprobadas por los Estados miembros con el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad, la libre circulación de personas (que incluye la libre circulación de trabajadores y el derecho o libertad de establecimiento) y de capitales. Por último conviene poner de relieve que en la mayoría de países de la Unión Europea está vigente el llamado sistema dual de tributación, que se caracteriza por distinguir dos grandes grupos de rentas sujetas al impuesto: las rentas del capital que se someten a un tipo proporcional y las restantes rentas, entre las que se incluyen las del trabajo, que se gravan con una tarifa progresiva. Es conocido el relevante papel que está llamado a desempeñar este impuesto para hacer efectivo el principio de progresividad en cualquier sistema tributario y como instrumento de redistribución de la riqueza, aspectos que ya hemos destacados en el caso de la imposición patrimonial y sobre sucesiones y donaciones, pero que todavía adquieren

mayor relevancia en el tributo que ahora nos ocupa. Las diferencias en este punto son también enormes dentro de la Unión Europea. Prescindiendo ahora de comentarios más detallados, consideramos conveniente poner de relieve que la diferente carga fiscal que soportan las rentas de capital en los Estados miembros de la Unión es un factor que contribuye a incrementar la competencia fiscal para captar los ahorros de residentes en otros países. Defendemos que sería conveniente avanzar hacia una mayor armonización de la tributación de este tipo de rentas, aunque somos conscientes de las dificultades que plantea cualquier propuesta en este sentido dada la tradicional negativa de los Estados miembros a renunciar en este ámbito a su soberanía fiscal.

2.9. Los impuestos de salida (*exit taxes*) en el ámbito de la Unión Europea

Nadie cuestiona que la presencia de los impuestos de salida puede traducirse en un obstáculo insalvable para la implantación del derecho esencial a la libertad de circulación y establecimiento en el seno de la Unión Europea. El respeto a estos principios básicos se convierte en el principal motivo para controlar y limitar esta expresión de la soberanía fiscal de los diferentes estados. Desde este punto de vista no se considera respetuoso con la legalidad comunitaria que un Estado exija el pago de un tributo o la aportación de unas garantías a una persona física o jurídica por el hecho de trasladar su residencia a otro Estado. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es clara al respecto.

Esto no significa que las diferentes Haciendas estatales tengan que renunciar al gravamen sobre las plusvalías o rentas de capital generadas durante el tiempo en que el ciudadano residió en su territorio. El Estado de origen tiene derecho a cobrar un tributo por estas rentas, aunque en el momento de la exigibilidad el contribuyente ya resida en un país diferente.

Para hacer realidad este propósito, los dos Estados tendrían que llegar a un intenso grado de coordinación, pues sólo así sería posible que el Estado de origen lograra cobrar su impuesto y que se eviten problemas de doble imposición. Al fin y al cabo se trata de repartir el tributo entre dos o más Estados, y este proyecto requiere colaboración, sintonía y acuerdos.

Lograr este grado de interacción entre las diferentes Haciendas no es sencillo. El esfuerzo sería desmedido y el coste excesivo a nuestro juicio. Estas circunstancias nos han llevado a proponer como solución que cada Estado renuncie a sus derechos de exigir impuestos de salida. Que el gravamen sobre la plusvalía y las rentas de capital se exija siempre en el Estado de destino. Esta, a nuestro juicio, es la vía más sencilla, razonable y económica, de evitar problemas de discriminación y doble imposición en este ámbito.

En la segunda parte de este capítulo se analizan dos ejemplos que ofrece la legislación portuguesa de imposición de un gravamen como consecuencia del cambio de residencia. Uno de ellos está previsto en la normativa del Impuesto sobre la Renta y otro en la que regula el Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se examina si estas medidas podrían suponer una limitación a la libertad de establecimiento, cuestión sobre la que tendrá que pronunciarse la propia Comisión Europea con ocasión del procedimiento abierto contra Portugal. El planteamiento de este tipo de conflictos prueba la necesidad de afrontar cuanto antes los problemas de este ámbito fiscal comunitario. La existencia de estos tributos no puede suponer un obstáculo que entorpezca severamente el ejercicio de un derecho esencial: la libre circulación de las personas, los bienes y los servicios. Es pues necesario encontrar soluciones.

2.10. El IVA en el período transitorio. Operaciones intracomunitarias y fraude. Otras cuestiones

En el proceso de integración europea, la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido es un pilar básico para el buen funcionamiento del mercado interior. Pero, como es sabido, la armonización no es total, ya que los Estados miembros siguen disponiendo de la facultad de determinar el tipo de gravamen: la normativa comunitaria sólo impone un mínimo del 15% para el tipo general y del 5% para el tipo reducido (aunque existen excepciones que ahora no interesa mencionar). Como consecuencia de ello persisten importantes diferencias entre el tipo general que se viene aplicando en los Estados miembros (oscila entre el 25% de Dinamarca y Suecia y el 15% de Chipre, Luxemburgo y Reino Unido). En el momento actual resulta muy difícil avanzar en la aproximación de los tipos impositivos nacionales por razones fundamentalmente de tipo político, aunque también de naturaleza económica dada la importancia de la recaudación de este tributo para la financiación del sector público y su incidencia inmediata en el consumo.

La disparidad actual de tipos está incidiendo negativamente en el funcionamiento del mercado común diseñado durante el régimen transitorio. Este régimen se ha convertido en un largo túnel, poco iluminado y ventilado, del que nunca terminamos de salir para llegar al ansiado período definitivo, en el que las operaciones tributarán no en destino sino en origen. Pocos brotes verdes pueden vislumbrarse en esta materia. Dada la importancia del comercio intracomunitario el problema no se resolverá simplemente con el paso al régimen definitivo si persiste la disparidad de tipos. Particularmente problemático viene siendo el régimen de las operaciones intracomunitarias que se ha convertido (precisamente, y entre otras razones, por las diferencias de tipos impositivos) en uno de los ámbitos con mayor nivel de fraude en la Unión Europea. El principal problema que se plantea para la aplicación de la exención de las entregas

intracomunitarias es la prueba de que se ha realizado el transporte, cuestión que fue abordada en profundidad en el estudio Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, y a cuyas conclusiones, que se incluyen como Anexo del apartado VII del Documento de Trabajo, nos remitimos. La cuestión ya ha llegado incluso al TJCE que ha sentado una doctrina novedosa sobre la responsabilidad del operador que se ve implicado en una trama de fraude intracomunitario, sin intención de defraudar y sin conocimiento de dicha trama, al interpretar que dicho sujeto no debe verse obligado al pago del IVA con pérdida del derecho a la deducción de cuotas soportadas.

Consideramos que resulta imprescindible ofrecer soluciones y alumbrar propuestas técnicas que contribuyan a formar una voluntad política por parte de los Estados y que permitan la exigencia del IVA con eficacia y neutralidad con independencia del territorio en el que se desarrollen las operaciones gravadas; y, sobre todo, que contribuya a la superación del planteamiento tradicional y tópico de la llamada soberanía fiscal por parte de los Estados miembros.

La regulación actual del IVA armonizado tiene otros aspectos que también son problemáticos y que podrían resolverse. Nos referimos en especial a la posible aplicación de un criterio de caja frente a la regla general de devengo, pues ello podría ser muy beneficioso sobre todo para las pequeñas y medianas empresas en un momento de crisis económica como la actual. Conforme al criterio de devengo puede ocurrir, y de hecho ocurre con frecuencia, que en la liquidación mensual o trimestral en la que el sujeto haya emitido la correspondiente factura tenga que proceder al ingreso de cuotas de IVA repercutidas pero aún no cobradas. En cambio, si el criterio aplicable fuese el de caja, primero se cobraría la factura y después se ingresaría en Hacienda la cuota del impuesto. Ello está generando importantes complicaciones para la tesorería de muchas empresas y una distorsión de los criterios de justicia fiscal, porque en la práctica muchos

clientes (entre ellos las propias Administraciones públicas) simplemente no pagan o, normalmente, efectúan los pagos de sus facturas con bastante retraso y el empresario no tiene más remedio que aceptar este sistema de pago si no quiere perder al cliente. La Directiva 2006/112 no impide la introducción del criterio de caja en determinados supuestos. Sería conveniente desarrollar tal posibilidad o incluso proponer el cambio de la estricta regla general, y posteriormente revisar las leyes nacionales del IVA para introducir la opción por el criterio de caja en determinados supuestos o con determinados límites.

Particular atención merecerían también los problemas que se vienen detectando en la aplicación del IVA a las llamadas entidades no lucrativas. Al llevar a cabo actividades no sujetas o exentas, pierden el derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios. De esta forma, las cuotas soportadas no deducibles se convierten en costes adicionales, reduciendo de esta manera los recursos disponibles para las operaciones de interés general que realizan. Las tres asociaciones a nivel europeo que engloban a las principales entidades no lucrativas han realizado propuestas concretas para solucionar este problema que deberían ser analizadas y en su caso acogidas por la normativa comunitaria. En particular, estimamos que podría modificarse la actual normativa comunitaria del IVA para introducir un régimen generalizado de exención para las actividades no lucrativas de estas entidades con reembolso del IVA, aunque somos conscientes de que dicha solución no carece de dificultades. En algunos países europeos se ha avanzado en la línea del llamado IVA social. Se trata de subir al menos un punto el tipo general (y las correlativas subidas de los tipos inferiores) afectando su recaudación a la financiación de los sistemas de seguridad social, de manera que puedan reducirse o, al menos, se evite la elevación de las cotizaciones sociales a cargo de trabajadores y empresarios en defensa de la competitividad. Se trata de una alternativa interesante que debería estudiarse en profundidad ya que

puede contribuir a favorecer la competitividad sin dañar los niveles alcanzados en las prestaciones sociales.

Finalmente, nos hemos planteado la posibilidad de convertir el IVA en un tributo propio de la Unión Europea, cosa que, indudablemente, es una meta lejana. Tal propuesta viene de la mano de las dificultades para aplicar la regla de la tributación en origen y de los múltiples y graves problemas que reiteradamente plantea la tributación en destino. Conocemos los inconvenientes de tal solución y la contundente resistencia a la misma por parte de los Estados miembros. Pero el problema debe ser afrontado aunque sólo sea a efectos de la revisión crítica de la situación actual; ello nos ofrecerá al menos una nueva perspectiva enriquecedora del futuro de la Unión Europea.

2.11. Algunas consideraciones sobre los impuestos especiales armonizados

Los problemas que plantea la aplicación de la normativa comunitaria de los Impuestos Especiales armonizados son similares a los que acabamos de exponer sobre el IVA (lo cual nos permite ser breves). Son básicamente dos: las diferencias de tipos impositivos y el régimen de las operaciones intracomunitarias.

En primer lugar son exageradas esas diferencias de los tipos impositivos que aplican los diferentes Estados miembros a los productos gravados con estas accisas. Así puede advertirse en los cuadros que se incluyen como anexo en este apartado del Documento de Trabajo. Por ello creemos que resulta urgente proceder a una mayor aproximación de los tipos impositivos.

En segundo término también están generando problemas en relación con estos tributos las operaciones intracomunitarias, con un agravante añadido: el elevado tecnicismo de su regulación jurídica, que hace difícil su aplicación por parte de las empresas. También en este punto concreto somos

partidarios de revisar el régimen de estas operaciones con el objetivo de mejorar la lucha contra el fraude y, lo que es más importante, el funcionamiento del mercado común.

Merece atención particular la imposición de los productos energéticos, inevitablemente unida a la perspectiva medioambiental. El interés de esta cuestión en tiempo de fuerte crisis económica es manifiesto pues contrapone las pretensiones recaudatorias y su utilización como instrumento de política fiscal. Y esta es la principal razón por la que también en este ámbito de la fiscalidad europea sería conveniente una serena reflexión, que, a nuestro juicio, debería orientarse a ese último objetivo.

Finalmente, como en el caso del IVA, no hemos dudado en plantear la gran cuestión de si los Impuestos Especiales armonizados deberían convertirse en tributos propios de la Unión Europea, cuyo análisis proponemos con la certeza de que será fructífero para el futuro de la integración económica.

2.12. La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea

En ausencia de un marco normativo armonizado, la fiscalidad de los vehículos de motor en los Estados comunitarios se caracteriza en la actualidad por una enorme disparidad de figuras y regímenes. La mayoría de ellos tienen en vigor un impuesto periódico sobre la titularidad o tenencia de dichos vehículos, o de algunas de sus clases. Asimismo, bastantes Estados miembros cuentan con un impuesto de matriculación, figura que viene siendo cuestionada desde hace años, aunque en este segundo caso hay importantes excepciones (Alemania, Francia y Reino Unido). La indicada disparidad conlleva a su vez la existencia de amplias diferencias de carga tributaria interestatales. Esta situación provoca distorsiones en el funcionamiento del mercado interior y dificulta la libre circulación de vehículos por el territorio comunitario.

Por tanto, se hace necesario avanzar hacia una mayor armonización de las legislaciones nacionales para atenuar estos problemas. No obstante, un número elevado de Estados miembros se muestran reacios a seguir tal camino, dado que ello les obligaría a realizar una sustancial reordenación de este ámbito de tributación. En este sentido, hemos tomado como referencia el caso de España, donde habría que valorar, en primer lugar, la conveniencia de suprimir el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, cuya recaudación se halla cedida totalmente a las Comunidades Autónomas desde el año 2002 (circunstancia que obligaría al Estado a adoptar las oportunas medidas de compensación financiera); y, en segundo lugar, la necesidad de revisar la configuración del Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica, con el fin de adaptar sus elementos de cuantificación (base y cuota) para posibilitar la toma en consideración de los niveles de emisión de CO₂ de los vehículos.

La Comisión Europea es consciente desde hace años de la insatisfactoria situación actual. Por tal motivo elaboró una Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo que recoge, entre otras medidas, la supresión de los impuestos de matriculación y la redefinición de la base imponible de los impuestos anuales de circulación para vincular a las emisiones de dióxido de carbono.

Con independencia de que en algunos aspectos resulte controvertida, creemos que dicha propuesta apunta en una dirección adecuada, pues urge adoptar un marco común a nivel comunitario al que deban adaptarse los tributos sobre los vehículos de motor establecidos por los diferentes Estados miembros para evitar distorsiones por esta causa en el mercado común.

2.13. La armonización de la imposición indirecta sobre la concentración de capitales

Las autoridades comunitarias tienen desde hace tiempo una visión contraria a la pervivencia de los impuestos indirectos que gravan la concentración de

capitales, regulados en la actualidad en la Directiva 2008/7/CE del Consejo. Se estima que provocan discriminaciones, situaciones de doble imposición y disparidades que obstaculizan la libre circulación de capitales. Con este planteamiento, desde la Directiva 69/335/CEE del Consejo, se establecieron unas limitaciones bastante estrictas a la exigencia de impuestos sobre las aportaciones de capital a las sociedades capitalistas, las operaciones de reestructuración que afecten a tales entidades mercantiles y la emisión de valores y obligaciones.

Especialmente controvertido resulta el gravamen sobre las aportaciones de capital. La Directiva 85/303/CEE del Consejo ya admitió explícitamente que era conveniente su completa eliminación, aduciendo los efectos económicos desfavorables para la concentración y el desarrollo de las empresas. Sin embargo, los intereses recaudatorios de algunos Estados miembros impidieron la adopción de esta solución.

En la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, se dejaba constancia de que sólo siete Estados miembros (Grecia, España, Chipre, Luxemburgo, Austria, Polonia y Portugal) continuaban aplicando el referido impuesto. Por ello, la Comisión propuso una reducción transitoria de la carga fiscal y, sobre todo, la eliminación definitiva de esta figura a partir de 1 de enero del año 2010. Sin embargo, el texto final de la Directiva 2008/7/CE optó por permitir el mantenimiento temporal, aunque con importantes limitaciones, de este gravamen indirecto en los Estados que lo exigieran a 1 de enero de 2006, emplazando a la Comisión a informar al Consejo con una periodicidad trienal con vistas a su derogación.

Todo ello pone al descubierto las limitaciones de la regla de unanimidad a la hora de que el Consejo de la Unión Europea pueda avanzar en la armonización de los sistemas fiscales nacionales. La férrea defensa de sus intereses recaudatorios por parte de algunos Estados miembros (entre ellos España) ha bloqueado de momento esta salida. Pero desde un punto de

vista jurídico y económico existen sobrados argumentos que avalarían la desaparición definitiva del impuesto sobre las aportaciones de capital.

2.14. La armonización en la aplicación de los tributos

La armonización comunitaria en materia de aplicación de los tributos afecta básicamente a tres cuestiones: el intercambio de información tributaria, los llamados controles multilaterales y la asistencia mutua en materia de recaudación.

Es evidente la importancia que tiene el intercambio de información tributaria entre los Estados miembros con la finalidad de luchar contra el fraude. La normativa comunitaria sobre este tema está contenida básicamente en la Directiva 77/799/CEE y en dos Reglamentos referidos respectivamente a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA y los Impuestos Especiales. El grado de cumplimiento por parte de los Estados de las obligaciones que se derivan de dicho marco comunitario en materia de requerimientos de información es muy dispar. Sería pues conveniente que mejorase dicho nivel de cumplimiento a fin de alcanzar los objetivos previstos en la Directiva.

Recientemente la Comisión ha aprobado una Propuesta de modificación de esta Directiva que extiende su ámbito de aplicación a todos los impuestos, excepto a los ya cubiertos por la legislación comunitaria relativa a cooperación administrativa, así como a las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social. En dicha Propuesta se modifica, con buen criterio, la regulación de los plazos para atender los requerimientos de información a fin de fijar un máximo, lo que sin duda redundará a favor de los contribuyentes. También se modifica acertadamente la regulación de la solicitud de notificación, estableciéndose que el Estado requerido procederá a notificar al interesado los actos y decisiones que emanen de las autoridades administrativas del Estado miembro requirente y relativos a la

aplicación en su territorio de la legislación en materia de fiscalidad cubierta por la citada Directiva.

Los controles multilaterales son instrumentos básicos para la comprobación e investigación de los obligados tributarios que realizan las autoridades de varios Estados y que se enmarcan dentro de los procedimientos de inspección. En esta materia hay aspectos manifiestamente mejorables en la normativa comunitaria. Así, convendría introducir cambios organizativos con el fin de potenciar la actuación coordinada de las Administraciones europeas; podrían crearse unidades centrales encargadas de la realización de estas actuaciones y del intercambio de la información con los demás Estados miembros. Una novedad destacada de esa Propuesta es la posibilidad de que los funcionarios de la autoridad requirente estén presentes en las investigaciones administrativas ejerciendo las facultades de inspección conferidas a los funcionarios de la autoridad requerida. En este caso los funcionarios requirentes tendrán lógicamente que atenerse a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas del Estado miembro requerido. Además la autoridad requirente ha de especificar, en su solicitud de control, el período durante el cual llevará a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación.

Sería conveniente avanzar hacia una mayor armonización de la regulación de los aspectos básicos de estos procedimientos, en particular en lo relativo a las facultades de los órganos administrativos, con el fin de ofrecer unas mismas garantías a todos los contribuyentes europeos, al menos cuando se vean afectados por estos controles multilaterales, y mejorar la eficacia desde el punto de vista de la Administración mediante la aplicación de unas mismas normas en los diferentes Estados que intervengan en los controles. También sería conveniente introducir mejoras en la normativa comunitaria sobre asistencia mutua en materia de recaudación. Así lo ha entendido la Comisión Europea que recientemente ha presentado una Propuesta de modificación de la Directiva por la que se extiende el ámbito de aplicación de la norma a otros impuestos y a las cotizaciones obligatorias a la

Seguridad Social. Además se introducen novedades en relación con el intercambio de información, la asistencia para la notificación de documentos y las medidas cautelares de cobro. Al igual que en los procedimientos de comprobación e investigación, también en materia de recaudación sería necesario avanzar hacia una mayor armonización de los aspectos básicos del procedimiento recaudatorio para que la eficacia de la asistencia mutua tenga un estándar mínimo, satisfactorio para todos los Estados implicados, y para que los ciudadanos europeos tengan también un nivel de garantías equiparable frente a las actuaciones recaudatorias de cualquier Estado miembro.

Una última cuestión cuyo interés ha sido despertado por reciente doctrina del Tribunal de Luxemburgo: la autonomía de los Estados miembros para dictar normas que aseguren el control y comprobación de las obligaciones fiscales de sus contribuyentes, siempre que no se opongan a la libertad de circulación ni creen discriminación. La respuesta habitual de que pueden hacerlo siempre que tales normas sean proporcionadas y apropiadas, ha adquirido un contenido más complejo a causa del pronunciamiento del Tribunal sobre el alcance de esas disposiciones cuando se pretenda con ellas asegurar el cumplimiento de obligaciones relacionadas de activos ubicados o rendimientos satisfechos en otro Estado, cosa que el Tribunal acepta incluso si se traduce en diversidad de plazos de prescripción. He aquí otro frente en el que habrá que procurar medidas armonizadoras.

2.15. Necesidad de aproximar la respuesta punitiva frente al fraude en los sectores armonizados de la fiscalidad

El deber de contribuir es un deber constitucional que da fundamento al poder del Estado de exigir tributos. Europa no le ha prestado suficiente atención pues queda en el ámbito de los ordenamientos internos de los Estados miembros. De ahí que no tenga una configuración jurídica supranacional y que su regulación corresponda a las leyes nacionales,

puesto que su cumplimiento no puede dejarse sólo encomendado a la voluntad de los contribuyentes; se encomienda al legislador y a la acción de la Administración tributaria, que tiene las facultades necesarias para la aplicación y exigencia de los tributos. Estas son por tanto las principales armas en la lucha contra las conductas antijurídicas y el consiguiente incumplimiento de las obligaciones tributarias; a ellas se añaden en el espacio común europeo las disposiciones sobre intercambio de información y asistencia mutua de los Estados miembros.

Sin embargo Europa tiene una creciente preocupación por el fraude, que erosiona el mercado interior y afecta a la propia financiación comunitaria. De ahí que la lucha contra estas conductas antijurídicas sea un mandato comunitario y que cada día sea más evidente la necesidad de una estrategia coordinada. El problema está en que las instituciones comunitarias carecen de competencias para la europeización del Derecho penal; no tienen *ius puniendi*. Sólo pueden obligar a los Estados, como reiteran la Comisión y el Parlamento, a prever sanciones penales para defender la efectividad de las normas y objetivos comunitarios. En tal sentido destaca la importancia del Tratado de Lisboa y, en particular, de los artículos 82 y 83 del nuevo Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea sobre la posibilidad de adoptar normas mínimas en materia de infracciones, sanciones y proceso penal en ámbitos de especial gravedad y de dimensión transfronteriza. Habrá que tener claro cuáles son esos ámbitos a efectos de la protección de los intereses financieros de la Unión.

En particular, hay que destacar la importancia de lograr esas normas mínimas en el sistema normativo del IVA. El régimen transitorio de imposición en el país de destino es un campo abonado para el fraude y así lo reconocen múltiples documentos de las instituciones comunitarias y estudios doctrinales. Las dificultades para llegar a la etapa definitiva de aplicación de este tributo en el país de origen no deben conducir a la aceptación de la situación actual sino a los necesarios cambios normativos.

Y como es evidente que tan complejo asunto no puede resolverse desde los ordenamientos nacionales, tendremos que concebir y conseguir las disposiciones comunitarias convenientes para solucionar un problema que tanto perjudica al mercado interior. Confiamos en que también en esta ocasión se contará con la ayuda de la doctrina del Tribunal de Justicia para extender la protección penal a los sectores armonizados de la fiscalidad, facilitando así el punto de partida de una tarea difícil pero necesaria.

2.16. Tutela del contribuyente

También la Unión Europea debe pensar en cómo proteger los derechos de los contribuyentes en cuanto que el Derecho comunitario es fuente para ellos de obligaciones tributarias, principalmente de carácter formal. La protección nacional que ofrecen los Estados miembros puede no ser suficiente e incluso puede contravenir principios, normas y planteamientos comunitarios.

El tema alcanza especial importancia en el campo del intercambio interestatal de información sobre los operadores económicos, con el consiguiente aumento paulatino del número de afectados y de conflictos latentes; en relación con algunos tributos ese intercambio de información se ha traducido ya en mecanismos como el VIES (a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido) o el SEED (a efectos de los Impuestos Especiales). Pero está claro que no es éste el único ámbito que interesa al estudiar este asunto y que es necesario que por la vía de las normas comunitarias y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (que asume la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos) se expanda por la Unión Europea la protección de los derechos fundamentales y el análisis de sus límites en razón de la protección de los intereses generales, puesto que tales derechos fundamentales son aceptados como parte del ordenamiento comunitario y piezas claves a la hora de concebir y articular un sistema de garantías de los ciudadanos europeos. Es indiscutible que si la protección de los derechos

de los contribuyentes no funciona a todos los niveles el resultado global no puede ser satisfactorio por mucho que avancemos en esa protección en campos específicos.

Debe destacarse el Proyecto de Directiva contenido en el documento COM (2009) 29 final, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, aunque no alcanza a la aplicación del IVA y de los Impuestos Especiales, que disponen de su propia normativa. Este Proyecto avanza en la dirección correcta. Su contenido ha quedado expuesto: funcionamiento de una estructura administrativa, fortalecimiento del intercambio automático de información y de las potestades de los agentes requirentes de la información, utilización como prueba de los datos obtenidos. Pero no dudamos en advertir que habría que ir más allá de los llamados derechos de participación (notificación, audiencia, recurso) y recoger expresamente el derecho de información sobre tal intercambio de datos para que el contribuyente pueda tener conocimiento del mismo; el derecho de rectificación y cancelación de la información intercambiada en la medida en que resulte errónea o no sea correcta; e incluso el derecho de indemnización a causa del intercambio o utilización de datos inexactos. Los mecanismos de protección no deben quedar limitados sólo a la reacción frente a la conculcación de los derechos.

Hay pues que llevar seguridad y certeza, protección de derechos y mecanismos de garantías, a todo lo largo y ancho del espacio fiscal.

2.17. Ayudas de estado

Si Europa desea construir y mantener un mercado común ajustado con cierto rigor a las reglas de competencia debe vigilar estrictamente las medidas económicas, financieras o, en particular, fiscales que adopten los Estados miembros a favor de las actividades económicas que se desarrollan en sus respectivos territorios nacionales y que puedan suponer una ruptura de la leal competencia, motor básico de la economía en sociedades libres y

dinámicas, con la consiguiente exigencia de anulación o derogación de tales ayudas de Estado. Pero tras esta fácil formulación se esconde un campo minado; y los problemas aumentan progresivamente a la par que ha ido creciendo el número de miembros comunitarios. Y en situación de crisis económica, como ya hemos dicho, estallan.

La tensión en este punto entre las instituciones comunitarias y los Estados miembros es, en primer lugar, una lógica expresión de las dificultades políticas que sufre la Unión Europea; no es un mal aislado de fácil curación sino una enfermedad endémica difícil de erradicar y la expansión de sus efectos no debe sorprendernos sin haber adoptado las oportunas precauciones. Si los Estados insisten en defender su soberanía sin aceptar las limitaciones que implica la pertenencia a una organización supranacional y consideran que las reglas y principios comunitarios no son normas jurídicas eficaces, cargadas de contenido, sino una flexible y teórica delimitación de una especie de escenario ideal al que deben ajustar sus acciones en la medida de lo posible y, si al mismo tiempo (y por esa misma causa), intentan limitar las competencias comunitarias a las que expresamente reconocen los Tratados, exaltando el principio de subsidiariedad, es lógico que den prioridad a la solución de los problemas nacionales y que intenten socorrer a sus empresas y sectores productivos con todo tipo de ayudas. A mayor número de Estados y a mayor disparidad económica y social de los mismos, mayor capacidad de imaginación para concebirlas y promoverlas y mayor dificultad para combatir las.

Ese mismo planteamiento político nos ha llevado a una ambigua definición de las ayudas de Estado por parte del Tratado; y ello obliga a una problemática labor de interpretación de los propios Estados, los órganos comunitarios y el Tribunal de Justicia. Si se nos permite la expresión, los responsables de la política económica nacional que quieren concebir y proponer medidas de promoción y apoyo, ajustándose estrictamente a las exigencias comunitarias para evitar problemas, se enfrentan a una tesis doctoral; les espera, entre otras cuestiones, toda una investigación sobre la

selectividad de tales medidas, con la derivada del posible carácter selectivo de las adoptadas por las entidades territoriales en que puede estructurarse el Estado, tales como los Länder alemanes o las Comunidades Autónomas españolas. Y en caso de que las decisiones sean declaradas incompatibles con las reglas y principios comunitarios, la Administración nacional correspondiente tendrá aún que enfrentarse con el complejo problema jurídico de la recuperación de las ayudas (en particular las fiscales), un tema que debería ser objeto de una regulación básica comunitaria de obligada asunción y cumplimiento por parte de los Estados miembros, pues la indeterminación actual obliga a dejar abierta una puerta construida sobre otro concepto jurídico de difícil determinación: la liberación de la obligación de recuperarla en caso de imposibilidad absoluta de cumplimiento. Y aún queda pendiente el tema de la valoración de las ayudas de Estado medioambientales (que deben pasar por la prueba compleja de su efecto sobre los intercambios comunitarios) e incluso de los posibles tributos ecológicos (con efecto similar al de las ayudas cuando eximen u otorgan beneficios a determinados sectores); son tareas difíciles en las que hay que contar con la doctrina del Tribunal de Justicia.

Necesitamos pues que la Unión Europea formule debidamente el concepto y régimen jurídico de las ayudas de Estado de manera que su prohibición sea un mandato eficaz y no una fuente de problemas.

2.18. La competencia fiscal lesiva en la Unión Europea. Código de Conducta y Ayudas de estado

Dadas las actuales condiciones económicas en las que se encuentra Europa, con una profunda crisis económica, la competencia fiscal ha vuelto a tener el protagonismo perdido. En efecto, una vez que la política monetaria se encuentra en manos del Banco Central Europeo, la moneda común es el euro y el endeudamiento se halla sometido a compromisos y controles comunitarios, la única opción que queda en manos de los Estados miembros

es su capacidad legislativa en temas fiscales para llevar a cabo medidas de política económica. Así pues, los Estados han vuelto a la escalada de la competencia fiscal, ofreciendo mejores condiciones que sus vecinos para atraer las inversiones a su propio territorio y mejorar sus cifras recaudatorias con las que hacer frente a la crisis económica. Por todo ello, resulta de gran importancia el control que se realiza en el marco de la competencia fiscal lesiva a través del Código de Conducta, así como con el régimen jurídico de las Ayudas de Estado en el ámbito comunitario.

El Código de Conducta y sus trabajos e informes anuales han provocado que los Estados miembros se muestren cautelosos en el establecimiento de cualquier tipo de beneficio fiscal. Por ello las dos cláusulas Stand Still y Roll Back tratan de evitar que perduren las normas de un Estado que fomenten la competencia fiscal lesiva. De ahí que se sigan diversos criterios para valorar esos beneficios: nivel de tributación notablemente inferior, incentivos fiscales concedidos al margen de la economía nacional, beneficios fiscales otorgados sin necesidad de desarrollar una actividad real, determinación de la base imponible en el marco de una participada no acorde a estándares internacionales o principios de la OCDE. Obviamente quedan al margen de esta normativa las empresas establecidas en regiones ultraperiféricas o en islas de reducidas dimensiones.

El segundo instrumento de control de las medidas fiscales aprobadas por los países miembros es el régimen jurídico de las Ayudas de Estado como medio para evitar el falseamiento de la competencia interestatal. Este instrumento es completamente distinto al anterior, pudiéndose aplicar de manera sucesiva e independiente.

Como complemento a los dos instrumentos descritos contra la competencia fiscal lesiva, y dadas las condiciones actuales de exagerado proteccionismo de las bases imponibles, debemos referirnos al complemento que supone el buen gobierno como fórmula dirigida al fomento de la transparencia, al intercambio de información y a la competencia fiscal leal. En otras palabras, mayor cooperación entre Estados, sobre todo, en el marco de la asistencia

mutua en materia de recaudación e intercambio de información. Curiosamente, y aunque el entorno sea otro, se puede contrastar que en las recomendaciones del G20 en su reunión de 2 de abril de 2009 se han indicado estas mismas medidas, como fórmula de la buena gobernanza. Este es pues el camino en el que hay que insistir.

2.19. Las medidas antiabuso en el ámbito de la Unión Europea

Los estudiosos del Derecho Tributario conocemos bien las dificultades de esta materia pues hace ya tiempo que los distintos ordenamientos jurídicos nacionales han tenido que enfrentarse a la persecución del fraude de ley para hacer efectiva y justa la aplicación de las disposiciones fiscales, evitando, como dice la formulación tradicional, que actos realizados al amparo de una norma den lugar a un resultado prohibido por el Derecho o contrario al mismo. Es un tema tormentoso. La lucha contra las conductas indebidamente elusivas o abiertamente evasivas y defraudatorias se debate entre la lógica del análisis económico de actos, situaciones y resultados y las exigencias de seguridad jurídica de las formulaciones legales, así como de certeza, respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes y eficacia de los procedimientos administrativos para su aplicación.

No es de extrañar que el tema haya llegado también a la Unión Europea, afectando tanto a la aplicación de las normas armonizadoras de la imposición indirecta como a los ámbitos no armonizados o apenas armonizados de la imposición directa. En el primer caso, porque, como ya hemos señalado, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales son objeto de las más diversas conductas defraudatorias entre las que no faltan el abuso de Derecho o el fraude de ley. En el segundo, porque, como enseñan las experiencias nacionales, son un terreno aún más propicio para intentar ocultar múltiples operaciones tras normas de cobertura. De ahí que el Tribunal de Justicia se haya visto obligado a enfrentarse con este asunto en bastantes ocasiones, pronunciándose incluso

sobre los requisitos que deben cumplir las normas dictadas por los Estados miembros y su aplicación en la lucha contra estas patologías fiscales; y que se hayan incluido ya normas concretas en diversas Directivas.

Debe advertirse que en este campo puede haber disonancia entre normas y planteamientos de los órganos e instituciones comunitarias, por una parte, y de los Estados miembros por otra. Cuando la Unión Europea comienza a adentrarse en estas cuestiones los Estados llevan mucho tiempo concibiendo y aplicando normas jurídicas sobre abuso de Derecho o fraude de ley, que en los ordenamientos continentales tienen una temprana regulación en los Códigos Civiles napoleónicos. Se contaba además con una abundante jurisprudencia de los distintos tribunales nacionales, cuyo papel ha sido importante en esta elaboración conceptual y en su aplicación práctica (al igual que ha sucedido a nivel comunitario con los pronunciamientos del Tribunal de Justicia sobre las prácticas abusivas). Por supuesto, las normas de los Estados miembros no son homogéneas; ni lo son los criterios de su aplicación. Y esto es un asunto importante, puesto que si la Unión Europea y los Estados miembros no tienen una concepción y una actuación similares se desembocará de hecho en situaciones de competencia fiscal perniciosa; si uno o varios Estados permiten o no persiguen determinadas conductas en un mercado común en cuyo espacio pueden hacerse efectivas las cuatro libertades básicas, ese resultado será inevitable.

No basta con estar atentos a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, aunque reconocemos su importancia (que también es indiscutible en el caso de los tribunales nacionales); y ello porque en estas materias sólo cabe concebir y aprobar normas o cláusulas generales y no una regulación casuística de la inacabable tipología de las prácticas abusivas, que siempre correría detrás de la realidad, pues la simple enumeración normativa de una práctica abusiva o un mecanismo de fraude de ley, implicaría su inmediato abandono y la búsqueda de nuevas vías de escape por parte de los defraudadores.

Hay pues que avanzar en la elaboración de normas generales antiabuso y de los criterios para su aplicación, así como de los procedimientos administrativos que garanticen su efectividad, y hay que lograr que sean aceptados por los órganos e instituciones comunitarias y por los Estados miembros. Todo un reto. Pero también es conveniente que recordemos a la Unión Europea que sólo partiendo de preceptos y procedimientos bien concebidos podemos luchar con éxito contra las conductas antijurídicas, y que ni las recomendaciones ni la doctrina jurisprudencial pueden sustituirlos.

2.20. Tendencias del Tribunal Superior de Justicia en materia de imposición directa

Existe una abundante aunque dispersa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de imposición directa, de ahí que se haya estimado conveniente dedicarle un capítulo de este trabajo. Las cuestiones abordadas por el Tribunal pueden agruparse en varios bloques. En primer lugar, cabe citar la doctrina emanada en materia de cláusulas antiabuso relacionadas con paraísos fiscales. Dentro de este grupo de pronunciamientos encontramos supuestos en que la cláusula antiabuso va dirigida a evitar prácticas realizadas tanto desde paraísos fiscales ubicados en la Unión Europea como desde territorios terceros o extracomunitarios. En el primer caso, el Tribunal ha analizado la compatibilidad con las disposiciones comunitarias de una norma que denegaba una exención en un impuesto sobre el valor de mercado de los inmuebles poseídos en Francia por personas jurídicas a entidades no residentes bajo determinados condiciones; y ha llegado a la conclusión de que dicha medida no superaba el juicio de proporcionalidad por introducir restricciones a la libre circulación que podrían haberse evitado mediante una configuración normativa distinta, que también serviría para luchar contra el fraude fiscal. Conviene subrayar que hasta el momento no se han establecido medidas

eficaces para impedir la existencia de paraísos fiscales dentro de sus fronteras. En cambio, cuando la cláusula antiabuso pretende evitar prácticas realizadas desde paraísos fiscales o territorios extracomunitarios la conclusión a la que ha llegado el Tribunal es distinta básicamente por dos razones. La primera, porque tratándose de Estados miembros la Directiva 77/799 crea un marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados que no existe cuando se trata de esos territorios extracomunitarios; y la segunda, porque cuando se trata de una sociedad establecida en un país tercero no existe la obligación de aplicar las normas comunitarias de armonización en materia de contabilidad de las sociedades, con las consecuencias que ello conlleva.

Otro aspecto que ha merecido la atención del Tribunal es la compatibilidad con las libertades comunitarias de los impuestos de salida. En particular, el Tribunal de Justicia ha considerado como una restricción a la libertad de establecimiento la introducción por un Estado de un régimen de imposición de las plusvalías latentes en caso de traslado del domicilio fiscal de un contribuyente fuera de dicho Estado.

No menos problemáticas han resultado las cuestiones planteadas al Tribunal en relación con la deducibilidad de gastos por parte de los sujetos que desarrollan actividades económicas en un Estado europeo distinto de aquel en que residen. A este respecto el Tribunal ha concluido que no está justificada la restricción a la libre prestación de servicios ocasionada por una normativa nacional que supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos obtenidos en el Estado miembro de que se trata por un sujeto pasivo por obligación real al requisito de que los gastos profesionales directamente relacionados con estos rendimientos superen la mitad de éstos.

Numerosos son también los pronunciamientos del Tribunal sobre la compatibilidad con las libertades comunitarias de los beneficios fiscales establecidos por los Estados miembros. En este sentido, resulta de gran interés la jurisprudencia que declara contraria a la libertad de

establecimiento la concesión de beneficios fiscales a la transmisión de empresas familiares, si la misma se condiciona a la contratación de trabajadores residentes en una región determinada y que resulta de aplicación a las Comunidades Autónomas españolas. También ha concluido que es contraria a la libertad de circulación de capitales una norma que reserve una valoración más favorable para determinadas explotaciones ubicadas en un país.

Todo ello nos lleva a defender la necesidad de seguir avanzando en el proceso de armonización de la imposición directa como mecanismo de consecución de un marco más estable y homogéneo para la realización de actividades empresariales en el mercado único, con el fin, además, de incrementar de paso la seguridad jurídica para todos los operadores y, por supuesto, respetando siempre el principio de subsidiariedad.

2.21. La protección de los derechos fundamentales en Europa. Incidencia del Convenio Europeo de Derechos Humanos y de la jurisprudencia de Estrasburgo y de Luxemburgo

El Convenio Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el marco del Consejo de Europa, constituyen sin duda el sistema más completo y elaborado para la protección de dichos derechos, a pesar de su carácter subsidiario respecto a los sistemas nacionales. Sus principios, normas generales y su prestigiosa jurisprudencia son asumidos habitualmente por el ordenamiento y los tribunales de los Estados que han suscrito el Convenio; y también por el Derecho comunitario y por el Tribunal de Luxemburgo. Las declaraciones de dicho Convenio y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo se han convertido así en el vértice de una pirámide que, cualesquiera que sean los defectos o limitaciones de su construcción, se proyecta a una amplia base de normas y elaboraciones doctrinales cada día mejor asentadas. Sin embargo, nada es perfecto y cabe actuar para mejorar el sistema.

En el ámbito tributario, a pesar de la restricción del artículo 6 del Convenio (y al margen ahora de su interpretación), que deja formalmente fuera de su alcance los conflictos contencioso-administrativos, la influencia directa de ese sistema de protección de los ciudadanos ha conseguido abrirse paso, pues contiene disposiciones que son susceptibles de aplicación a los procedimientos tributarios, destacando, entre otras, el apartado 1 de dicho precepto del Convenio, que garantiza el acceso a un tribunal y a un proceso equitativo y el artículo 1 del Protocolo adicional número 1, que garantiza el derecho a la propiedad.

Lo fiscal no podía quedar al margen de mandatos tan trascendentales sobre la propiedad, la intimidad, el domicilio, la no discriminación, o el proceso justo sin dilaciones, aunque algún pronunciamiento haya pretendido frenar o limitar su fuerza expansiva; y en particular el obstáculo de ese precepto no podía impedir que llegara al terreno tributario esa expansión en temas tales como las sanciones, las garantías procesales o la no discriminación.

Hoy día, todos estos valores están presentes en la jurisprudencia comunitaria del Tribunal de Justicia y asoman en los Tratados, más allá de su función inspiradora de los mismos. A partir del Tratado de Lisboa se plantean abiertamente dos vías de fortalecimiento de su presencia en la Unión Europea, que no son excluyentes: la incorporación al ordenamiento comunitario de una declaración propia a favor de los derechos fundamentales y la adhesión institucional europea al Convenio. En ambos caminos encontraremos obstáculos y resistencias.

Abogamos por la adhesión de la Unión al Convenio Europeo de Derechos Humanos. Y a tal efecto deberían estudiarse algunas cuestiones. En primer lugar, dado que el Convenio basa su sistema en el principio de subsidiariedad, sería conveniente que se especificase qué vías debieran agotarse antes de acudir al Tribunal de Estrasburgo.

En segundo lugar, convendría articular las vías de relación entre los Tribunales de Estrasburgo y Luxemburgo. Por ejemplo, un mecanismo de reenvío prejudicial (cuestión prejudicial) del TJCE al TEDH podría ser una

solución en la medida en que el TEDH es la jurisdicción especializada en derechos fundamentales en Europa. Otra solución podría consistir en un reenvío prejudicial de doble sentido.

En tercer lugar, la forma de acatar las sentencias del TEDH se deja a las normas de Derecho interno, no siendo éstas satisfactorias en muchas ocasiones. La Unión Europea debe dar ejemplo y establecer los mecanismos necesarios para que tales sentencias se cumplan en toda su extensión.

Somos pues decididos partidarios de seguir adelante en un frente tan importante para la protección de los ciudadanos y la construcción de un espacio común de libertad y justicia. Y los tributos, desde su concepción hasta su exigencia coactiva, no pueden quedar al margen de esos objetivos.