

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo II

La armonización fiscal en los Tratados de la Unión Europea

Miguel Caamaño Anido¹

1. De la interpretación expansiva de las competencias atribuidas a las competencias tasadas

Los Estados miembros han venido reiterando a la Unión que ésta dispone sólo de las competencias que expresamente le hayan sido atribuidas, de modo que en relación a las demás continúan siendo dichos Estados soberanos los titulares de las mismas. Los Estados apelan así, implícitamente, al principio de *competencias de atribución*, cuyo sentido principal es ceñir la actuación de la Unión a los fines y objetivos previstos en los Tratados.

El principio de competencias de atribución no sólo se recoge sino que cobra una especial dimensión en la *non nata* Constitución Europea, al haberse impuesto el sistema de listas de competencias tasadas, que el Presidente de la Convención defendió desde un primer momento. En el ámbito de las relaciones entre la Unión Europea y los Estados miembros el principio de competencia de atribución resulta del principio de especialidad de los fines y objetivos asumidos; y en él descansa también la definición normativa de competencia.

No obstante, lo cierto es que desde fechas tempranas la normativa comunitaria derivada ha ido proliferando (y no sólo con el beneplácito del Tribunal de Justicia, sino frecuentemente sobre la base de iniciativas de los Estados miembros, normalmente consensuadas tras las etapas en que uno

¹ Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad A Coruña.

de ellos ocupaba la presidencia de la Unión), ordenando jurídicamente ámbitos que ni siquiera de lejos tendrían justificación desde una concepción estricta del principio de competencias de atribución. En otras palabras: a partir de la idea de que las competencias específicas en las que debe encontrar apoyo toda acción de las Instituciones comunitarias no necesariamente tienen que resultar de forma expresa de las disposiciones específicas del Tratado, sino que pueden también deducirse implícitamente del conjunto de las mismas, se ha venido produciendo un paulatino ensanchamiento de la actividad de la Unión (y, por tanto, implícitamente, de sus competencias) en áreas tales como las siguientes:

- La legislativa, utilizando a tal efecto con frecuencia las vías de los artículos 94, 95 y especialmente 308² (transcrito este último casi literalmente en la llamada *cláusula de flexibilidad* del artículo I-18 del Proyecto de una Constitución para Europa), a cuyo tenor cuando una acción de la Comunidad resulte necesaria para lograr, en el funcionamiento del mercado común, uno de los objetivos de la Comunidad, sin que el Tratado haya previsto los poderes de acción necesarios al respecto, el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento, adoptará las disposiciones pertinentes.
- La acción de la jurisprudencia, que por una parte interpretó restrictivamente los preceptos que imponían límites a las políticas comunitarias y, por otra, consintió la evolución de la doctrina de los *poderes implícitos*.
- La reforma de los Tratados, dentro de los cuales se dio entrada a competencias en políticas fiscales tales como energía, medio ambiente o trabajadores transfronterizos.

El ensanchamiento, deliberadamente consentido, que ha vivido el Derecho Comunitario, también en materia tributaria, es buena muestra de que durante lustros no era admisible una visión rígida del modelo de

² Los artículos 94, 95 y 308 corresponden, respectivamente, a los actuales artículos 115, 114 y 352 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE).

competencias de atribución, sino de la conversión, cada vez más frecuente, de competencias exclusivas de los Estados en competencias complementarias en un primer momento, y compartidas o concurrentes más tarde, con la consiguiente alteración del mapa del reparto del poder tributario entre la Unión Europea y los Estados miembros.

Ahora bien, el proceso evolutivo del que venimos hablando, particularmente tanto la actitud *laissez faire* como el ensanchamiento de las competencias de la Unión a costa de los Estados miembros, se ha invertido. El punto de inflexión ha sido el Tratado de Maastricht, que a nuestro modo de ver ha cambiado la tendencia comentada, que termina definitivamente con la Constitución Europea, al haberse impuesto el sistema de *enumerated powers*.

Algunos de los hitos claramente identificadores del cambio en la tendencia expansiva (ahora regresiva) de las competencias son los siguientes:

- 1º) La conocida Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 12 de octubre de 1993, relativa a la ratificación del Tratado de la Unión. En esta Sentencia, que cuestiona las competencias que la Comunidad pretendía asumir como consecuencia de la ratificación del Tratado de Maastricht, dicho Tribunal se reservó expresamente la competencia para controlar la legalidad de la ejecución del Tratado, a fin de verificar en todo momento que las Instituciones de la nueva Unión no se excedían en la asunción de competencias ni en el ejercicio de los poderes derivados del citado Tratado.
- 2º) La Sentencia del TJCE de 24 de noviembre de 1993, *Keck*. En este pronunciamiento, por medio del que expresamente el Tribunal señala que "reexamina y precisa" su jurisprudencia sobre la materia, niega que ciertas medidas comerciales francesas vulneren tanto el principio de libertad de establecimiento como el de no discriminación por razón de nacionalidad.
- 3º) El Dictamen 1/94 de la Organización Mundial del Comercio, donde se interpretó restrictivamente el artículo 133 del Tratado³, estrechándose las pretensiones de homogeneización que el citado

³ El artículo 133 corresponde al actual artículo 207 del TFUE.

precepto plantea sobre la celebración de acuerdos arancelarios, política de exportación, medidas de protección comercial, particularmente las *antidumping* y ayudas de Estado.

- 4º) El Dictamen 2/94, de 28 de marzo de 1996, del TJCE, sobre la posible ratificación del Convenio Europeo Derechos Humanos por parte de la Comunidad. En su razonamiento, el Tribunal de Justicia, sin dejar de reconocer que, según reiterada jurisprudencia, los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza dicho Tribunal de Justicia, así como que el respeto a los derechos humanos constituye un requisito para la legalidad de los actos comunitarios, concluye sin embargo que la Comunidad, en el estado actual del Derecho comunitario, carece de competencia para adherirse al Convenio Europeo para la protección de Derechos Fundamentales y Libertades Públicas.

Otra de las claves del proceso histórico que hemos destacado, esto es, del cambio en la tendencia expansiva de competencias de la Unión Europea, residió en la consagración y fortalecimiento del principio de subsidiariedad. Tanto la declaración de la Cumbre de Edimburgo a finales del año 1992, con presidencia británica, como las declaraciones que salieron de la misma y los grandes temas abordados en ella están presididos por el ánimo de los participantes de incorporar a los Tratados, de alguna forma, el referente de la subsidiariedad. En la citada cumbre se hace una crítica explícita de la política comunitaria, se revisan proyectos legislativos de Derecho derivado de la Comisión y del Consejo, e incluso se suprime una serie de proyectos cuya gestación estaba ya muy avanzada. A partir de este momento la perspectiva pasa a ser de recelo ante lo que se llama *centralismo de Bruselas*; la distribución de competencias entre la Unión y los Estados empieza a someterse a un juicio crítico.

El principio de subsidiariedad, promovido inicialmente por Gran Bretaña, recibe el apoyo de los *Länder* alemanes, que ven con inquietud cómo desde Bruselas se les puede erosionar indirectamente muchas de las competencias

que habían recibido en el reparto con el Estado federal, cediendo así parcialmente su celosa soberanía nacionalista; e incluso de Francia, cuyo Senado reivindicó en sesión plenaria la adopción de un sistema de competencias tasadas, de modo que se estreche en la medida de lo posible la proyección expansiva de la acción y de los poderes de la Comunidad.

De la mano de esta idea de la subsidiariedad se trata de impulsar también, incluso ya en el Proyecto Spinelli de Constitución Europea, el sistema de lista de competencias tasadas (*enumerated powers*), haciendo especial hincapié en el principio (parcialmente postergado entonces) de que la Comunidad sólo disfruta de competencias por atribución, y tratando de minimizar la *vis expansiva* de las competencias europeas a través de la cláusula de los poderes implícitos consagrada en el artículo 308 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Como puede fácilmente intuirse, fue esta misma idea la que utilizó una y otra vez el Dr. Giscard D'Estaing para retomar e imponer la vieja fórmula de una lista de competencias tasadas en el Proyecto de Constitución Europea.

2. ¿En qué etapa estamos del proceso de armonización fiscal?

En materia tributaria el proceso de estrechamiento/involución de la acción comunitaria se tradujo en la ralentización del proceso de armonización, proceso que, en el ámbito de la imposición directa, sólo recibió los impulsos del Tribunal de Justicia.

Hasta la entrada en vigor del Tratado de la Unión, el artículo 2 del Tratado anterior⁴ decía que la Comunidad tendría por misión promover un desarrollo armonioso y la expansión del nivel de vida mediante el establecimiento de un mercado común y la aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros; a tales fines, la CEE acometería, en lo que nos interesa, la supresión de los *derechos de aduana*, de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de mercancías y de cualquier modo de *exacción de efecto equivalente*, la supresión de los obstáculos a la libre circulación de

⁴ El artículo 2 corresponde al actual artículo 3 del Tratado de la Unión Europea (en adelante TUE).

personas, servicios y capitales, y el establecimiento de un *arancel aduanero común*. Más particularmente, el Tratado explicitaba el objetivo de suprimir cualquier tipo de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, así como armonizar las legislaciones de los distintos Estados miembros relativas a los *impuestos sobre el volumen de negocios*, los *impuestos sobre consumos específicos* y otros impuestos indirectos, incluidas las medidas compensatorias aplicables a los intercambios entre los Estados. Había, pues, una referencia explícita en el Tratado Constitutivo a la supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, y a la armonización de la imposición indirecta, que aquel proyecta sobre el gravamen sobre la cifra de negocios (IVA), sobre los impuestos sobre consumos específicos (accisas, o sea, gravámenes sobre los hidrocarburos, las labores del tabaco, alcohol y bebidas derivadas) y sobre “otros impuestos indirectos”, expresión que hay que considerar comprensiva del gravamen sobre la concentración de capitales.

A este cuadro de competencias *no discutidas* habría que añadir desde el Tratado de Maastricht la tributación medioambiental y la fiscalidad sobre la energía.

Por último, tampoco ofrece duda alguna la competencia de las instituciones comunitarias en el ámbito de la cooperación administrativa y del intercambio de información entre los Estados miembros con vistas a detectar y prevenir la evasión y el fraude fiscal. Tales han sido las razones por las que se dictó la Directiva de asistencia mutua 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977, reformada en 2003 a fin de que el alcance de aquella asistencia se ampliase a la imposición sobre las primas de seguros.

En el ámbito de la imposición directa, en este documento de trabajo se propone situarnos en la línea de quienes defienden que la idea de una competencia normativa nacional exclusiva sobre impuestos sobre la renta debe ser rechazada o, al menos, matizada. Aunque la formulación del Tribunal en el asunto *Schumacker* era ambigua, para los abogados de la Comunidad estaba claro que el reconocimiento explícito por el Tribunal de una competencia nacional no excluye necesariamente la competencia de la Comunidad, porque en la mayor parte de las áreas las competencias son

compartidas. Esto explica por qué el Tribunal rectificó en el asunto *Wielockx* y los casos subsiguientes [véase, por ejemplo, *Wielockx* (punto 16); *Asscher* (punto 36); *Futura* (punto 19); *ICI* (punto 19); *Royal Bank of Scotland* (punto 19); *Gschwind* (punto 20); *St. Gobain* (puntos 56 y 57); *Baars* (punto 17); *Verkooyen* (punto 34) y *AMID* (punto 19)] en el sentido de que "aunque la tributación directa entra en la competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que estos últimos deben ejercer ésta respetando el Derecho comunitario ...". Concretamente en la Sentencia de 29 de noviembre de 2001, asunto *De Coster*, subrayó el TJCE la idea de que "... aunque en el actual estado del Derecho comunitario la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario".

En efecto, el Tribunal de Justicia afirmó en ocasiones que las propias disposiciones del Tratado sobre libre circulación no eran directamente aplicables. Para apoyar tal apreciación, sostuvo el TJCE que determinada causa (por ejemplo, en el caso *Daily-Mail*) no podía "en el momento presente del Derecho comunitario ser regulado por el Derecho comunitario directamente aplicable". Ahora bien, a nuestro modo de ver, el Tribunal no ha querido decir que áreas completas del ordenamiento nacional escapen a la incidencia del Derecho comunitario a falta de un "principio de armonización". Tal modo de interpretar la transcrita dicción del TJCE reduciría ostensiblemente su capacidad para remover los obstáculos hacia un mercado único, así como para dotar de garantía las libertades protegidas por el Tratado. Se trata, sencillamente, de una decisión de prudencia del Tribunal ante un asunto concreto, en virtud de la cual se autolimita temporalmente, a la espera de que el legislador actúe sobre una materia específica, de la misma manera que en otras ocasiones, a fin de orillar discrepancias tan serias como las que puedan proceder de los Tribunales constitucionales de algunos Estados miembros, ha optado por limitar en el tiempo la eficacia normalmente retroactiva de sus fallos.

Por otra parte, la afirmación de que el Tratado no contiene referencias relevantes a los impuestos directos es claramente errónea. Veamos algunos argumentos en este sentido:

- 1º) El artículo 92 del TCE⁵, por ejemplo, prohíbe los ajustes de impuestos fronterizos para todos los impuestos que no sean indirectos, lo que incluye los impuestos sobre la renta.
- 2º) Hay, además, varios artículos del Tratado que permitirían una legislación tributaria comunitaria en áreas específicas, que incluyen investigación, desarrollo tecnológico y medio ambiente.
- 3º) Finalmente, el argumento de que el Tratado no dispone nada específico en el área de la tributación sobre las rentas no es decisivo, ya que hay normativa citada profusamente que bien puede configurar el soporte de una legislación comunitaria en el ámbito de la fiscalidad sobre la renta:
 - a) Las potestades legislativas del citado artículo 94 del TCE, por ejemplo, han sido ampliamente ejercitadas, y, de hecho, sabemos que las Directivas que al amparo del mismo puede dictar el Consejo en aras del establecimiento y funcionamiento del mercado común pueden alcanzar a la imposición directa; tal sería el caso de las Directivas Matriz-filial y Fusiones. Incluso recoge una redacción semejante la *non nata* Constitución Europea, cuyo artículo III-173 señala que una ley marco europea del Consejo establecerá las medidas encaminadas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.
 - b) Además, las potestades generalmente invocadas de los artículos 95 y 96 TCE⁶ podrían ser perfectamente utilizadas en el seno de una legislación sobre fiscalidad directa, hasta el punto de que ya inicialmente fueron concebidos como elemento

⁵ El artículo 92 corresponde al actual artículo 112 del TFUE.

⁶ Los artículos 95, ya citado, y 96 corresponden a los artículos 114 y 116 del TFUE.

armonizador, a fin de eliminar disparidades entre los sistemas tributarios nacionales.

c) Asimismo, los artículos del Tratado relativos a las ayudas de estado, que han dado lugar a decisiones de la Comisión y jurisprudencia del Tribunal prohibiendo ayudas en forma de incentivos en los impuestos sobre la renta, podrían también utilizarse como base para una futura legislación europea.

d) Finalmente, el artículo 308 del TCE (precepto sobre el cual cierto sector doctrinal ha traído al ordenamiento jurídico la llamada teoría de los poderes implícitos) otorga a la Comunidad una competencia general para legislar hasta donde sea necesario para alcanzar "los objetivos fijados por la Constitución, sin que ésta haya previsto los poderes de actuación necesarios a tal efecto". Este artículo 308 del TCE ha sido utilizado, por ejemplo, para adoptar el Reglamento sobre la Agrupación Europea de Interés Económico, que contiene referencias a la imposición sobre la renta.

Buena prueba de los argumentos que se han esgrimido a favor de la idea de que una competencia normativa nacional exclusiva sobre impuestos sobre la renta debe ser rechazada encontramos en las Directivas 90/434 sobre fusiones (actualmente sustituida por la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Comanditaria Europea de un Estado miembro a otro), incluida la reguladora de las fusiones transfronterizas, 2005/56, la Directiva 90/435 (matriz-filial), la Directiva sobre intereses y cánones (2003/49), la Directiva sobre el Ahorro (2003/48), el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, la Recomendación 94/390/CEE, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas, así como en la Comunicación de la Comisión COM (2001) 214 final, de 19 de abril de 2001, relativa a la

eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo.

3. Hacia una nueva etapa de la armonización fiscal

Debemos reconocer no obstante que no ha habido más avances en las iniciativas normativas, ni siquiera a nivel de *soft law*, desde el año 2006.

Es cierto que las últimas iniciativas de la Comisión han sido meritorias. Nos referimos en particular a la Comunicación de la Comisión COM (2004) 297 final, de 23 de abril de 2004, relativa a las actividades del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia; la Comunicación de la Comisión COM (2005) 543 final, de 7 de noviembre de 2005, sobre los trabajos realizados en el Foro conjunto UE sobre la documentación exigida en relación con los precios de transferencia y las operaciones vinculadas; y las Comunicaciones de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de diciembre de 2006, relativas a *La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior* [COM (2006) 823 final], a la *Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo* [COM (2006) 824 final] y, en fin, a la *Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros* [COM (2006) 825 final]. Pero, por loables que sean, no han recibido desde entonces impulsos dignos de relevancia, y parecen haberse aparcado, por otra parte, las discusiones relativas a la base imponible uniforme en la imposición societaria a nivel comunitario. No sólo ninguna de ellas mereció la atención del Consejo, sino que ni siquiera fueron objeto de estudio e informe por parte de los Grupos de trabajo de éste.

De ahí que debamos insistir en la conveniencia de avanzar en el proceso de armonización de los sistemas fiscales de los Estados miembros como instrumentos básicos en la construcción del mercado interior y de un espacio en el que puedan hacerse efectivos, sin distorsiones discriminatorias, los principios, libertades y reglas fundamentales de la Unión Europea.