



Armonización Fiscal en la Unión Europea

Autor
Andy Cristóbal Velásquez Gamboa

Tutora
María Teresa Alemany Eguidazu

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Derecho

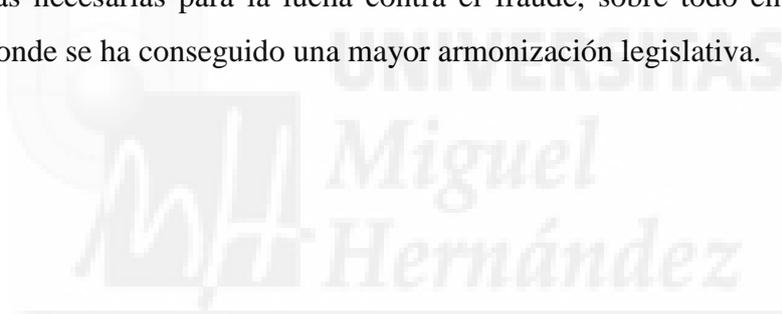
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Universidad Miguel Hernández de Elche

Curso 2014/2015

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto exponer de forma clara y ordenada el actual proceso de armonización de los diferentes impuestos en el seno de la Unión Europea, asimismo, los desafíos y problemas que plantea la nueva arquitectura impositiva y su relación e incidencia para la Unión Económica y Monetaria mediante el estudio de la bibliografía que existe sobre el tema que se enuncia. La armonización fiscal debe entenderse como un instrumento para la construcción de un mercado único fuerte y competitivo y para la garantía de muchas de las libertades proclamadas en los Tratados constitutivos. Además, en este trabajo se puede observar la importancia que tiene la armonización fiscal en el actual contexto de crisis económica en el que nos encontramos y las medidas necesarias para la lucha contra el fraude, sobre todo en los impuestos indirectos, donde se ha conseguido una mayor armonización legislativa.



1. Introducción	6
2. Descripción de la situación actual y evolución histórica de la armonización fiscal en el entorno europeo	8
2.1 Armonización fiscal.....	8
2.3 La armonización fiscal en la UE.....	9
3. La armonización fiscal en los Tratados de la UE. Especial referencia a los cambios producidos tras el Tratado de Lisboa	12
3.1 Los Tratados de las Comunidades Europeas	12
3.4 El Tratado de Lisboa.....	16
4. Los instrumentos de armonización fiscal. El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	18
4.1 La Directiva	18
4.2 El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	23
5. La tutela judicial de los derechos del contribuyente.....	25
6. La estrategia de la UE en materia de política fiscal.....	30
7. La unión monetaria como instrumento para la armonización fiscal.....	34
7.1 Las relaciones política monetaria-política fiscal	34
7.2 Efecto sobre el déficit público de los Estados miembros	38
8. Derecho comunitario y política tributaria en materia impositiva: Impuestos directos	39
8.1 La imposición sobre sucesiones y donaciones	39
8.2 El Impuesto sobre Sociedades.....	43
8.3 El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	47
8.3.1 Los trabajadores Transfronterizos	49

8.3.2 La fiscalidad del ahorro	50
8.3.3 Fiscalidad de las pensiones	51
8.3.4 Fiscalidad de los dividendos	51
8.5 Los impuestos de salida (<i>exit taxes</i>)	53
9. Derecho comunitario y política tributaria en materia impositiva: Impuestos indirectos	56
9.1 El Impuesto sobre el Valor Añadido. Problemática	56
9.2 Los impuestos especiales armonizados	62
10. Conclusión	64
11. Bibliografía	68
12. Webgrafía	70



ABREVIATURAS

BCE	Banco Central Europeo
BCN	Banco Central Nacional
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CECA	Comunidad Europea del Carbón y del Acero
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CEE	Comunidad Económica Europea
CEEA (EURATOM)	Comunidad Europea de la Energía Atómica
EEE	Espacio Económico Europeo
IS	Impuesto de Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
MRR	Medidas de Reacción Rápida
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PEC	Pacto de estabilidad y crecimiento
PIB	Producto Interior Bruto
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TCEE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Económico Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UEM	Unión Económica y Monetaria



1. Introducción

El objetivo del presente trabajo es enmarcar las políticas adoptadas en materia tributaria a lo largo de todo el proceso de construcción de lo que hoy conocemos como Unión Europea.

La integración económica de los Estados miembros de la UE se ve dificultada por la existencia de diferentes impuestos en los sistemas tributarios. Las distorsiones que generan las diferentes legislaciones fiscales de los Estados miembros constituyen un obstáculo para la consecución del Mercado Común, por ello se hace necesario llevar a cabo una política de armonización fiscal.

En los últimos años se ha ido implantado la idea de una armonización fiscal gradual y pragmática, teniendo en cuenta que ésta no es un fin en sí misma sino un instrumento para conseguir el Mercado Interior.

Con el objetivo de fortalecer las economías de los Estados miembros a través de la supresión de las barreras fiscales, la armonización fiscal se plantea como el medio idóneo para la consecución de ese fin. El establecimiento de la Unión Monetaria demanda una armonización mayor así como la coordinación de las políticas fiscales; sin embargo, los Estados miembros se resisten a perder el control de una parte tan importante de su soberanía y, en general, pretenden poner límites a esta armonización invocando el principio de la subsidiariedad. El corto margen en la política fiscal es así el único instrumento de estabilización de la zona euro después de renunciar a las competencias monetarias y de las limitaciones del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

Aunque la armonización fiscal, entendida como un método cercano a la unificación fiscal, se antoja como una tarea casi imposible debido a la negativa de los Estados a renunciar a su soberanía tributaria, la coordinación de los sistemas fiscales

internos deber servir para la aproximación de las cargas fiscales que gravan el uso de capitales; la aproximación de los tributos que gravan las personas físicas; la desaparición de los aranceles de aduanas; y la supresión en su totalidad de las barreras fiscales.

Pues bien, este tema es objeto de mi exposición, no sólo por la importancia que tiene según lo anteriormente expuesto, sino también por el contexto de crisis económica en el que nos encontramos. El tema de la armonización fiscal europea es una cuestión de evidente actualidad dada la situación de crisis económica que vivimos actualmente, y más en concreto la crisis de deuda soberana que algunos países europeos, entre ellos España, están sufriendo desde aproximadamente el año 2010. Los estados pertenecientes a esa región económica están buscando la disciplina fiscal para ajustar sus cuentas públicas ante la caída de ingresos causada por la crisis económica y el aumento del gasto público precisamente por ello, como las prestaciones por desempleo. Las medidas que se quieren aplicar para el ajuste de las cuentas públicas se centran, sobre todo, en dos acciones: la contención de los gastos y el aumento de los ingresos. Pero cada país no puede actuar de forma individual, como si estuviera aislado de los países que lo rodean sino que debe haber una actuación coordinada de los países miembros de la UE, y es en cierta medida lo que se está produciendo, todo ello bajo el liderazgo fundamentalmente de Alemania. Y es aquí, en la actuación conjunta y coordinada de los países para mejorar sus cuentas donde puede entrar en juego la armonización fiscal europea.

Igualmente, son conocidos los efectos negativos de la competencia fiscal sobre la recaudación impositiva de los Estados, de ahí que buena parte de los esfuerzos realizados en los ámbitos internacionales se haya dirigido a identificar las situaciones de competencia nociva y a la elaboración de propuestas orientadas a su corrección.

En cuanto a la metodología seguida en este trabajo, he optado por desarrollar el tema en dos partes diferenciadas. La primera de ellas es algo más teórica y donde pretendo exponer qué significa el concepto de armonización fiscal en el actual contexto

de integración europea, lo que me lleva a analizar su presencia en los Tratados desde el nacimiento de las primeras Comunidades Europeas hasta la actual Unión Europea consolidada por el último Tratado de Lisboa. Además también resulta necesario abordar el tema de cómo se lleva a cabo en la práctica el proceso armonizador, es decir, los instrumentos utilizados, así como el fundamental papel que desempeña el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el mismo. No debemos tampoco olvidarnos de los derechos de los contribuyentes, que son quienes soportan las cargas fiscales, así como tampoco de la relación UEM y la armonización fiscal.

En segundo lugar, ya procedo a analizar tanto la aproximación de los impuestos directos como la armonización de los impuestos indirectos, pero su análisis no lo llevo a cabo desde un punto de vista meramente descriptivo, sino que lo que intento abordar es su problemática actual y posibles líneas de reforma propuestas tanto por la doctrina como por la propia Comisión.

2. Descripción de la situación actual y evolución histórica de la armonización fiscal en el entorno europeo

En primer lugar, conviene que definamos de manera aproximada qué es la armonización fiscal y cómo es entendida su concepción desde el prisma de la Unión Europea.

2.1 Armonización fiscal

Podemos definir la armonización fiscal como la adopción de medidas necesarias para que la diversidad de los sistemas fiscales de los países integrantes de una unión económica resulten consistentes entre sí, a fin de evitar distorsiones en el mercado integrado, evitando, de esta manera, los obstáculos a la consecución de un mercado común.

Ahora bien, la armonización fiscal no es la única forma de alcanzar el fin de coordinar los regímenes fiscales de los países miembros de una comunidad económica, pues también sería posible a través de mecanismos de compensación fiscal, si bien éstos no evitarían que se produjeran las distorsiones, siendo la coordinación fiscal en este aspecto una medida más ambiciosa y más acorde con el intento de solucionar el problema de fondo.

En definitiva, la armonización fiscal consiste en las medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos públicos parecidos a los que existirían en una economía unificada.

Tenemos que hacer hincapié en que armonización fiscal no significa unión fiscal, pues esta última exige el abandono de una parte considerable de la soberanía de los países miembros en asuntos fiscales, con la consiguiente complejidad política que ello supondría, aunque sí sería completamente deseable desde el punto de vista de una integración financiera plena, donde no se producirían distorsiones fiscales por propia definición. Así, la armonización fiscal permite generalmente que los países retengan una autonomía considerable en materia fiscal.

2.3 La armonización fiscal en la UE

El artículo 3 del TUE establece como objetivos de la Unión Europea el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria. Por consiguiente, la armonización se deberá entender hacia el desarrollo de un mercado interior en el cual se supriman los obstáculos a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capital entre los Estados miembros.

En este sentido, es necesario que el proceso de integración económica vaya acompañado de una adecuada armonización y coordinación fiscal entre los países participantes, de manera que las pautas a seguir sean claras y eviten, en la medida de lo posible, distorsiones en el mercado.

Debemos tener presente que la armonización fiscal no constituye un fin de la UE en sí mismo, sino que es concebido como un instrumento para la consecución de un mercado interior común, de tal manera que se eviten disparidades entre las legislaciones fiscales nacionales que puedan ponerlo en peligro.

El informe Neumark¹ (1962) dice lo siguiente: “¿Cuál es el objetivo esencial de la armonización fiscal? Consiste en incentivar la interacción de la competencia de forma que la integración y el crecimiento económico pueda conseguirse de una manera simultánea y gradual. No es un problema de estructura de los sistemas tributarios, sino de los efectos y la incidencia de los impuestos existentes en cada país sobre los procesos de integración y crecimiento económico”.

La Unión Europea no pretende, al menos por el momento, alcanzar la unión fiscal de sus países miembros. Lo fiscal es algo privativo de los estados miembros que, libremente, deciden las características y alcance de su sistema fiscal con el único condicionante de que éste no vaya contra los objetivos de los Tratados.

Como ya se ha dicho, la armonización fiscal es un instrumento que ha de servir únicamente para la consecución de los objetivos marcados por la UE; un uso que no tienen por qué limitarse exclusivamente a la evitación de distorsiones fiscales, sino que también puede ser utilizado para promover diferentes políticas sectoriales, como puede ser en materia energética, sanitaria o ecológica, por ejemplo.

¹ Informe del Comité Fiscal y Financiero del 7 Y 8 de julio de 1962, conocido como Informe Neumark.

Por otra parte, la incidencia de la UE sobre la soberanía fiscal de sus Estados miembros no se limita a la armonización fiscal, pues, además, sus respectivos ordenamientos no pueden contener disposiciones que se opongan a los objetivos de la misma, es decir, no afecta sólo de manera positivo, sino que también lo hace de manera negativa.

El establecimiento de la Unión Monetaria también tiene una gran incidencia en este tema, pues para que tenga éxito los países no sólo tienen que cumplir con las disciplinas del presupuesto, sino que también deben profundizar y fortalecer la coordinación de políticas económicas, especialmente en el ámbito de la fiscalidad. Si los países y se endeudan demasiado podría ponerse en peligro el crecimiento económico en otros países de la UE y la estabilidad de la eurozona.

Por tanto, lo que se pretende conseguir con la armonización fiscal es hacer posible las libertades básicas establecidas en los Tratados como la libre circulación de mercancías (armonización del IVA y de los Impuestos especiales), libertad de establecimiento (fiscalidad empresarial), y libre circulación de capitales (fiscalidad del ahorro), con el fin de evitar distorsiones en la asignación de recursos. De este modo, se requeriría de un impuesto al consumo con un fácil ajuste en las transacciones intracomunitarias, evitando la disparidad y variedad de los tipos impositivos, y una mayor integración y cooperación de las Administraciones tributarias que permitan la gestión eficaz del sistema fiscal.

3. La armonización fiscal en los Tratados de la UE. Especial referencia a los cambios producidos tras el Tratado de Lisboa

3.1 Los Tratados de las Comunidades Europeas

La Unión Europea se crea con el Tratado de Maastricht en 1993, el Tratado de la Unión Europea. Aquí se declara que la Unión tiene su fundamento en las Comunidades Europeas, organizaciones internacionales que reciben el nombre Comunidad Europea del Carbón y del Acero, creada por el Tratado de París en 1951, Comunidad Europea de la Energía Atómica y Comunidad Europea, ambas creadas por los Tratados suscritos en Roma en 1957. La Comunidad Europea del Carbón y del Acero fue creada por un periodo de cincuenta años, por lo que actualmente ha dejado de existir.

El Tratado de Roma, por el que se constituyó la Comunidad Europea, que ha dado lugar a la actual Unión Europea, entre sus normas incluyó algunas de contenido fiscal; así el Capítulo II del Título VI de la Parte Tercera, titulado Políticas de la Comunidad, se intitula «disposiciones fiscales». Sin embargo, una vez realizado un análisis sobre esas disposiciones, podemos asegurar que no se trata verdaderamente de una política fiscal de la CE, sino que el contenido de ese capítulo se concibe como un medio para alcanzar otros objetivos de la Comunidad, entre los que no está el desarrollo de una política fiscal como tal, ni mucho menos una unión fiscal.

Como ya hemos señalado, la Unión Europea tiene, por tanto, su antecedente en las Comunidades Europeas, hoy subsumidas en ella, y nació con el Tratado de la Unión Europea (Tratado de Maastricht) regulándose en la actualidad, una vez entrado en vigor en diciembre de 2009, el Tratado de Lisboa, el Tratado de la Unión Europea, (TUE), y el Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE).

Partiendo de la atribución de competencias existente entre la Unión Europea y sus Estados miembros, aquélla debe actuar dentro del marco de las competencias que le

han atribuido los Estados en los Tratados para el logro de los objetivos allí determinados (art. 5 TUE). A sensu contrario, las competencias no atribuidas corresponden a los Estados miembros. No obstante, éstos se encuentran obligados a abstenerse de cualquier medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión (art. 4 TUE). Estas disposiciones se encontraban ya en el Tratado de la Comunidad Económica Europea (TCEE), en su art. 5, y son consecuencia del principio de lealtad comunitaria o de cooperación leal, recogido en reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia (por ejemplo la Sentencia de 5 de mayo de 1981 en el asunto Comisión c. Reino Unido). Principio, por tanto, aplicable también al ámbito de la política fiscal de los Estados miembros.

Si tenemos en cuenta los Tratados originales de París y Roma, se eligió seguir el camino de una política fiscal basada en la soberanía de los Estados, es decir, que ellos mismos configuraran sus propios sistemas fiscales, sin otorgar a la CECA, CEE y CEEA relevancia alguna en el ámbito tributario.

A modo de ejemplificación, si atendemos al Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea (1957), se establecía una serie de objetivos en su art. 2 –un desarrollo armonioso de las actividades económicas..., una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran-, para cuyo logro se determinaba el establecimiento de un mercado común que, tal y como definía con posterioridad el Informe Neumark (1965), emanado del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea, permitiría la libre circulación de personas, mercancías y capitales, así como la existencia de una moneda unificada, tarifas de transporte relativamente uniformes, una política económica y social uniforme, normas jurídicas también uniformes, en líneas generales, y un alto grado de seguridad en el abastecimiento de bienes duraderos y piezas de recambio. Aunque en diversas disposiciones se hacía referencia a la fiscalidad, la existencia por aquel entonces de seis sistemas tributarios enormemente diferenciados entre sí no permitiría la creación de ese deseado mercado común, al menos no de un modo sostenible.

Si no se seguía el camino de la integración plena de los sistemas fiscales, había que encontrar la fórmula para evitar las distorsiones provocadas por la disparidad fiscal; para lo cual se podía optar por dos vías claramente diferenciadas. La primera es la de la coordinación fiscal, una opción compleja desde el punto de vista técnico y que no podía solucionar el problema de fondo. La segunda opción, y la más acertada teniendo en cuenta los objetivos a largo plazo y en consecuencia la opción elegida, es la de la coordinación fiscal, que suponía el acercamiento de las estructuras fiscales aplicables en cada uno de los Estados miembros.

El núcleo de la acción armonizadora, referido a la fiscalidad indirecta, y que constituye la base jurídica para la armonización de las legislaciones de los Estados miembros, se situó en el art. 99 TCEE (posteriormente art. 93 TCE), que determinaba que *“la Comisión examinará la forma en que resulte posible armonizar, en interés del mercado común, 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 miembros”*. En un párrafo posterior del mismo art. 99 se establecía el procedimiento a seguir: *“la Comisión formulará propuestas al Consejo, que decidirá por unanimidad, sin perjuicio en lo dispuesto en los arts. 100 y 101”*.

Sin embargo, la unanimidad exigida de todos los miembros del Consejo y la existencia de posturas no coincidentes, ha provocado que la armonización fiscal de impuestos indirectos por la vía de este artículo no haya tenido el resultado deseado.

No obstante, sí ha existido una labor armonizadora de gran importancia, citando a modo de ejemplos el impuesto sobre el valor añadido, los impuestos especiales, las franquicias fiscales para particulares, la Directiva 69/335 que se refiere a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, el Reglamento 218/92 sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos.

La regulación que cada Estado miembro realiza respecto a su sistema fiscal propia, se veía afectado, no sólo por las disposiciones de carácter fiscal que encontrábamos en los arts. 90 a 93 TCE, sino que también encontraba límites tanto en la jurisprudencia comunitaria como en otras disposiciones reguladoras del mercado común, como son, entre otras, el art. 25 TCE que prohíbe los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente; el art. 28 TCE que prohíbe las restricciones cuantitativas a los intercambios comunitarios y las medidas de efecto equivalente; o el art. 87 TCE que prohíbe las ayudas públicas, incluidas las fiscales.

Por otra parte, en relación con la armonización de los impuestos directos, no podemos decir lo mismo, pues no existía ninguna disposición que habilitara o facilitara expresamente dicha armonización, al contrario de lo que ocurría con los impuestos indirectos. En consecuencia, se tuvo que acudir a cláusulas más generales, cauces mediante los cuales fue posible la adopción de normas como la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros. De igual manera, el art. 293 TCE abría la puerta a la celebración de convenios por los Estados miembros con el objetivo de suprimir la doble imposición internacional en la entonces Comunidad Europea.

En definitiva, tras este breve análisis que hemos realizado en relación con los Tratados antecesores del Tratado de Lisboa, podemos concluir que las disposiciones que contenían materia fiscal eran escasas y estaban dispersas, además de ser insuficientes para afrontar los problemas derivados de un mercado común y de una Unión Económica y Monetaria; todo ello unido a la dificultad para poder acordar una eficiente armonización fiscal derivada de la necesidad de unanimidad en el Consejo en la adopción de cualquier movimiento de la Comunidad en ese sentido, aunque es algo que casa perfectamente, por otro lado, con la voluntad de los Estados en no ceder soberanía en materia fiscal y tributaria, careciendo la Comunidad de un poder tributario para poder hacer frente a esos problemas ya mencionados y de los que nos ocuparemos más adelante.

3.4 El Tratado de Lisboa

En materia fiscal, la reforma operada por el Tratado de Lisboa ha supuesto algunos cambios, aunque en términos generales, la base sigue siendo la misma. Si bien es cierto, es destacable la desaparición de la Comunidad Europea y su sustitución por una Unión Europea con personalidad jurídica; la conversión del anterior tratado constitutivo de la Comunidad Europea en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, regulador de su organización y funcionamiento, lógicamente, mientras el Tratado de la Unión Europea se reserva para la regulación de principios y de la estructura institucional fundamental.

En efecto, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no atribuye competencia alguna a la Unión en política fiscal, conservando los Estados su soberanía en este ámbito competencial, lo que hace palpable que no supone un gran cambio el Tratado de Lisboa en materia fiscal respecto a la situación anterior.

En este sentido, las disposiciones fiscales contenidas en el capítulo 2 del Título VII del TFUE, relativo a las Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de legislaciones, y recogidas en los arts. 110 a 113 –antiguos arts. 90 a 93 TCE- reiteran el contenido exacto de los citados preceptos salvo en lo relativo a dos cuestiones procedimentales que afectan a los dos últimos artículos. En el caso del art. 112 (antiguo 92), se elimina la referencia a la mayoría cualificada como regla decisoria del Consejo, lo que implica que basta con la mayoría simple.

Por lo que respecta al art. 113 TFUE (antiguo art. 93 TCE), precepto sobre el que se podía esperar un contenido más ambicioso, teniendo en cuenta la limitación a la que se ha visto sometida la armonización fiscal por las exigencias de unanimidad para las decisiones adoptadas en el seno del Consejo, tal como hemos indicado en el apartado anterior, la reforma deja intacta la unanimidad como regla decisoria del Consejo, a pesar de las presiones a favor de la mayoría cualificada que ya habían sido formuladas durante

el fallido proceso constituyente y defendidas por la Comisión, el Parlamento y algunos Estados miembros. Aunque en el Tratado de Lisboa el proceso legislativo ha sido reformado, con un incremento del poder del Parlamento, y se le ha denominado procedimiento legislativo ordinario, éste no se aplica al art. 113 TFUE, sino que se determina que “*el Consejo, por unanimidad, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social, adoptará (...)*”.

No obstante, siempre sería posible utilizar la cooperación reforzada como recurso para adoptar medidas de armonización fiscal en determinadas situaciones, de modo que se podría de esta forma evitar la necesidad de unanimidad. Este recurso sí ha sido reformado por Lisboa, simplificando sus postulados, lo cual supone un avance y facilita el proceso armonizador. Si fuese firme la voluntad de acudir a esta vía, recuérdese que, en línea con el art. 20 del TUE, debe tratarse de un último recurso, tiene que impulsar los objetivos de la Unión y reforzar el proceso de integración, participando en la propuesta al menos nueve Estados miembros. La propuesta, además, debe respetar los tratados, el marco institucional, no debe sobrepasar la atribución competencial ni perjudicar al mercado interior, ni ser obstáculo ni discriminación a los intercambios, ni provocar distorsiones a la competencia entre los Estados. Ahora bien, el procedimiento para iniciar la cooperación reforzada lo autoriza el Consejo con arreglo a lo establecido en el art. 329 TFUE, sometido también a la regla de la unanimidad.

Por último, quedan intactas las disposiciones referidas a la prohibición de los derechos de aduana de carácter fiscal (art. 30 TFUE –antiguo art. 25 TCE); al derecho de los Estados a aplicar disposiciones de su derecho fiscal como excepción general a la libertad de movimiento de capitales, incluido el derecho a la persecución de las infracciones fiscales (art. 65 TFUE –antiguo art. 58 TCE).

4. Los instrumentos de armonización fiscal. El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

4.1 La Directiva

Conforme al artículo 288 del TFUE, la Directiva es un acto jurídico de la Unión Europea mediante el que se ejercen las competencias de la misma. La Directiva obliga al estado o estados miembros destinatarios en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando sin embargo a las autoridades nacionales de los mismos la elección de la forma y de los medios de llevarlos a término. Sus características son:

- Su destinatario es el estado o estados miembros a los que se dirige.
- Su contenido puede ser un acto concreto o una disposición de carácter general, pero en cualquier caso ha de estar motivado.
- El contenido de la Directiva ha de incorporarse al derecho del estado o estados miembros a los que se dirige, en el plazo previsto por ella y a través del instrumento jurídico que proceda según el derecho interno del estado al que se dirige, operación esta que en la terminología jurídica comunitaria se denomina transposición de la Directiva.
- Una vez transpuesta, la Directiva introduce en los ordenamientos jurídicos de los estados miembros a los que se dirige una norma que ha de reunir las características necesarias para que se cumplan los objetivos pretendidos con ella por las instituciones de la Unión. Los parámetros de libertad previstos en las Directivas pueden variar significativamente, y las posibilidades de su concreción en los estados miembros pueden ser numerosas en algunas ocasiones.
- Las Directivas, en principio, no son directamente aplicables a las personas físicas o jurídicas de los estados miembros, pues, por sí mismas, no dan lugar a derechos y obligaciones para ellas, aunque excepcionalmente sí que pueden tener tal efecto directo.

Dado que la armonización fiscal consiste en la aproximación de las legislaciones nacionales de los Estados miembros, las características de las directivas parecen el instrumento más adecuado para llevar a cabo dicha labor, ya que sus contenidos son disposiciones de carácter general no dirigidas a destinatarios concretos, sino a todos aquellos que se encuentren en una determinada situación, no precisando unificar las legislaciones de los Estados miembros pues es suficiente con que éstos, en cada caso, las homogenicen hasta el grado necesario de conseguir el objetivo pretendido por ellas, como es el caso de impedir que los impuestos sobre las ventas distorsionen el normal funcionamiento del mercado interno, por ejemplo. No obstante, puede utilizarse también otro tipo de disposiciones como puedan ser el Reglamento o la Decisión.

Las directivas de armonización fiscal

Además de lo antedicho con carácter general respecto a las Directivas, las de armonización fiscal presentan además cuatro características que las singularizan, tales son:

1. Su contenido es siempre de carácter general y su trasposición se hace a través de leyes por lo común, pues en materia tributaria rige como se sabe el Principio de Reserva de Ley, y en menor medida mediante normas de carácter reglamentario.
2. Sus destinatarios son todos los Estados miembros, debiendo ser publicadas en el Diario Oficial de la Unión Europea.
3. Son adoptadas por el Consejo por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social, con arreglo a un procedimiento legislativo especial (art 113 TFUE).
4. Entran en vigor en la fecha que ellas mismas fijan o, a falta de ésta, a los veinte días de su publicación, siendo el plazo de su entrada en vigor independiente del correspondiente a su trasposición, que es el momento a partir del cual la Directiva produce efectos en las personas físicas y jurídicas creando derechos y obligaciones que les son de su incumbencia.

El efecto directo de las directivas

Aunque las Directivas sólo obligan a los Estados miembros, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido que tanto las personas físicas como las jurídicas pueden invocar ante un tribunal la aplicación de las Directivas que, o no han sido traspuestas en el plazo fijado para ello, o han sido incorrectamente traspuestas; siendo obligatorio para el tribunal correspondiente la aplicación de la mismas siempre que en su texto se establezca una consecuencia jurídica cuando se produzca un supuesto de hecho concreto y aquella no esté sometida a condición. Las Directivas, pues, cuando se dan tales circunstancias, tienen efectos directos.

El Tribunal de Justicia ha hecho uso de la doctrina del efecto directo en diferentes contenciosos originados en incumplimientos de la obligación de trasponer las Directivas, tanto por haberse superado el plazo para su transposición como por haberla transpuesto incorrectamente. Así, en el caso Becker, que dio lugar a la Sentencia del Tribunal de 19 de enero de 1982, se falló que el retraso de la República Federal Alemana en trasponer la Sexta Directiva del IVA era irrelevante para que en ella se aplicase la exención establecida en su artículo 13.B.d).1, y también, en el caso Verbond, que dio lugar a la sentencia del Tribunal de 01 de febrero de 1977, se falló que la incorrecta adaptación en Holanda de lo dispuesto en el artículo 11.1.a) de la Segunda Directiva del IVA, en relación con su artículo 17, no obstaba para que los tribunales holandeses hubiesen debido aplicar lo previsto en tales preceptos. Estos casos y otros posteriores ponen claramente de manifiesto el efecto directo de las Directivas de armonización fiscal.

La interpretación de las directivas

La interpretación del Derecho de la Unión Europea no está reservada en exclusiva a las instituciones europeas, sino que también los tribunales y las administraciones de los estados miembros han de aplicar e interpretar el Derecho de la Unión, y por ello, las Directivas armonizadoras.

Entre otras funciones, corresponde al Tribunal de Justicia la unificación de la interpretación del Derecho de la Unión, que es una tarea de trascendental importancia para la armonización fiscal, pues de ella depende el que situaciones semejantes reciban un tratamiento idéntico, con independencia del Estado miembro en el que se produzcan. Para conseguir esta unificación de la jurisprudencia se ha establecido en el artículo 267 del TFUE un procedimiento especial que solo puede incoarse ante el Tribunal de Justicia y que tiene por objeto el pronunciarse:

- Sobre la interpretación de los Tratados.
- Sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos y organismos de la Unión, entre los que se encuentran las Directivas.
- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 267 del TFUE, cuando se plantee una duda sobre la interpretación de los tratados o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos y organismos de la Unión a un órgano jurisdiccional de uno de los estados miembros, dicho órgano puede, si estima que ello es necesario para poder emitir el fallo, pedir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se pronuncie sobre la misma. Esta facultad del órgano jurisdiccional del estado miembro, además, se convierte en una obligación cuando sus decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno.

En el procedimiento regulado en el artículo 267 del TFUE, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se limita a interpretar el derecho comunitario. Es el juez

nacional el que está obligado a resolver el litigio pendiente ante él interpretando el derecho del estado miembro en el sentido en el que lo ha hecho el Tribunal de Justicia de la Unión.

Dado que el procedimiento regulado para resolver una cuestión prejudicial no es un proceso en el sentido técnico del término, el Tribunal de Justicia disfruta de una cierta libertad, tanto para modificar la cuestión que le ha sido planteada, como para responder a cuestiones que no le han sido solicitadas. Esto permite que el Tribunal pueda realizar su función de intérprete máximo del Derecho de la Unión.

El talón de Aquiles del procedimiento instaurado por el artículo 267 del TFUE es la indefensión en la que los ciudadanos y los particulares se encuentran si los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros incumplen la obligación de elevar cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, ya que ni el Derecho de la Unión ni los derechos estatales (al menos el derecho español) arbitran soluciones efectivas para solucionar el problema.

El control de la adecuada trasposición y aplicación de las directivas

El TFUE encomienda a la Comisión Europea el control de la adecuada trasposición y aplicación de las Directivas. En este sentido, si la Comisión considera que un estado miembro no ha traspuesto correctamente una Directiva, o que la está aplicando incorrectamente, incoa un procedimiento de infracción que puede dar lugar a un dictamen motivado de la existencia de una infracción, la cual, si no se acepta por el estado miembro que la ha cometido y no la corrige, dará lugar a un recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea. Asimismo, también pueden recurrir al Tribunal los estados miembros directamente, cuando consideren que otro estado miembro incumple las Directivas. La declaración de incumplimiento de las Directivas por parte de un estado miembro efectuada por una sentencia del Tribunal Europeo de

Justicia, comporta para el mismo la obligación de adoptar las medidas necesarias para ejecutar la sentencia en todos sus términos

4.2 El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Además de lo anteriormente indicado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se configura como una institución comunitaria que tiene, entre otras funciones, la labor de velar por el cumplimiento de los Tratados por parte de los Estados miembros y garantizar la interpretación y aplicación uniforme de todo el Derecho comunitario.

El TJUE tiene una naturaleza híbrida, pues funciona como jurisdicción internacional cuando al resolver acerca del incumplimiento de los Estados a las normas comunitarias, como jurisdicción contencioso-administrativa en los recursos dirigidos contra actos y omisiones de las Instituciones comunitarias y como Tribunal Constitucional al decidir sobre cuestiones prejudiciales.

Respecto al efecto de las sentencias, debemos distinguir según se trate de resolución de cuestiones prejudiciales o recursos por incumplimiento. En el primer caso, la sentencia no tendrá efecto de cosa juzgada sino de cosa interpretada de forma objetiva y abstracta, teniendo, por tanto, efectos interpretativos erga omnes de los actos emanados de las instituciones comunitarias (art. 267 TFUE).

En cuanto al recurso por incumplimiento de normativa comunitaria (art. 260 TFUE), la sentencia tiene efecto inmediato desde el momento en que se dicta debiendo, por tanto, el Estado que ha incumplido a juicio del Tribunal tomar las medidas que considere necesaria para adecuar su legislación a lo establecido en la sentencia, es decir, con el fin de ejecutar la sentencia. En el mismo sentido, como norma general las sentencias tendrán efectos retroactivos, lo que puede dar lugar a que en ocasiones los Estados deban proceder a la devolución de cantidades recaudadas indebidamente,

estableciéndose como excepción a la retroactividad que el Estado infractor pruebe el daño que va a ocasionar la aplicación de la sentencia más allá de los problemas económicos y presupuestarios.

Por otra parte, el Tribunal para determinar si una medida o disposición adoptada por un estado miembro constituye un medio de discriminación arbitraria o una restricción encubierta a las libertades comunitarias, realiza un análisis que se compone de tres fases:

- Constatación de la existencia de una situación de comparabilidad objetiva entre los sujetos que hacen ejercicio de una libertad fundamental y los sujetos que no lo hacen.
- Comprobación de la existencia de una diferencia de trato fiscal que sitúa en peor situación al sujeto que ejerce una libertad fundamental respecto del que no la ejerce.
- Determinación de la inexistencia de justificación para dicha diferencia de trato fiscal².

Por consiguiente, podemos afirmar que la jurisprudencia del TJUE se fundamenta en la defensa de los principios y libertades comunitarias establecidas en los Tratados, tales como el principio de no discriminación, libertad de circulación de mercancías, de establecimiento, de circulación de capitales, de circulación de trabajadores o de prestación de servicios. La aplicación e interpretación de estos preceptos que prohíben el establecimiento de restricciones, obstáculos y discriminaciones por razón de nacionalidad a las mismas, ha servido de base para la creación, a lo largo de diferentes sentencias, de una línea jurisprudencial en relación a un conjunto de circunstancias.

² Marín Benítez, G. "Fiscalidad de los dividendos transfronterizos en la Unión Europea: sobre la adecuación de la normativa española al derecho comunitario". Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 271, 2005, pág. 23

Así pues, es posible un tratamiento fiscal diferenciado entre residentes y no residentes siempre y cuando no constituya un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta a una libertad comunitaria (Sentencia caso Schumacker, de 14 de mayo de 1995); la situación del establecimiento permanente es comparable a la de una sociedad residente (Sentencias casos Commerzbank de 13 julio de 1993, caso Leur-Bloem de 17 de julio de 1997, CLF-UFA de 23 febrero de 2006 caso Cadbury-Schweppes de 12 de septiembre de 2006 o Papillon de 27 de noviembre de 2008); vincular la ventaja fiscal a la residencia es una medida restrictiva (sentencias casos Comisión c. Suecia de 18 enero de 2007 aplicando la libre circulación de personas y capitales y Rüffer de 23 marzo de 2009 aplicando la libre circulación de personas).

Si tenemos en cuenta características del Derecho Comunitario tales como la eficacia directa, la primacía o la responsabilidad de los Estados, entenderemos cuán importante es la labor que está desempeñando la jurisprudencia TJUE como fuente de armonización fiscal, labor que tiene como principal motor a los propios contribuyentes, que al promover cuestiones prejudiciales por parte de los órganos nacionales permiten que el TJUE incida de manera relevante sobre la legislación nacional en materia impositiva³.

5. La tutela judicial de los derechos del contribuyente.

Los contribuyentes comunitarios gozan de un triple y complejo sistema de protección de sus derechos como tales, pues en el ámbito de la UE conviven tres sistemas, el Derecho interno de cada Estado, los recursos derivados de los Tratados de la UE y la protección prevista en el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (CEDH).

³ CALDERÓN CARREÑO, J. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Armonización jurisprudencial de la Imposición directa: Las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”. Manual de Fiscalidad Internacional, 3ª ed., IEF, 2007, Madrid, pág. 127.

Por consiguiente, el juez nacional será el encargado de velar porque se cumplan los derechos de los contribuyentes en relación tanto al ordenamiento interno como lo prescrito en el CEDH y en la normativa comunitaria. De forma que, como se ha indicado anteriormente, el TJUE tiene la potestad de controlar las actuaciones de los poderes de los Estados en la aplicación de la normativa comunitaria, así como de controlar los actos emanados de las Instituciones de la UE. Por su parte, el TEDH tiene la misión de controlar que la actuación de los Estados firmantes del mismo se adecue a sus preceptos.

Ahora bien, la existencia de estas tres jurisdicciones puede generar conflictos en determinadas ocasiones, pues la resolución de los casos planteados puede basarse en diferentes principios, así como atender a distintos objetivos, siendo, en definitiva, un problema que debe ser objeto de un estudio más detallado y que excedería a la exposición de este trabajo.

Debemos destacar que las resoluciones del TEDH carecen de ejecutividad y de efecto directo anulatorio interno, por lo que la influencia de su doctrina se ve limitada a que se reconozca directamente en la normativa interna de cada Estado, o a que sea utilizado como criterio interpretativo respecto a los derechos que tutela por parte de los órganos jurisdiccionales, tal como lo ha venido haciendo el Tribunal Constitucional español en determinadas ocasiones (STC 110/1984 y STC 50/1995).

Así pues, la protección del contribuyente en la UE viene marcada por las resoluciones del TJUE, que caso a caso, ha ido construyendo su jurisprudencia en relación a la defensa de los derechos de éstos. Ahora bien, ello no quiere decir que estos derechos se hayan erigido como límites insuperables que no admiten restricción alguna, sino que se ha admitido la limitación al ejercicio de los mismos. El Tribunal ha concluido reiteradamente que la prevención del fraude, la evasión fiscal y la eficacia de los controles fiscales forman parte de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales.

En definitiva, la protección de los derechos fundamentales por el ordenamiento comunitario no queda al margen de la cuestión tributaria. El TJUE ha reconocido los derechos fundamentales como parte del ordenamiento comunitario, en cuanto a principios generales que proceden de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros⁴. En el mismo sentido se han ido reconociendo los derechos establecidos en el CEDH, ya que algunos tienen contenido tributario, y además, con mayor razón tras el Tratado de Lisboa, a través del cual se prevé la adhesión de la Unión Europea al Convenio.

En nuestro caso, también tenemos que referirnos a la postura de nuestro Tribunal Constitucional en relación a la protección de los derechos fundamentales afectados por la integración europea. Para justificar su doctrina, el Tribunal Constitucional recurre al principio comunitario de autonomía institucional y procedimental. Así, la STC 41/2002 explica cuál es la misión que corresponde a las normas internacionales a través del art. 10.2 de la Constitución: (“... *aunque los textos y acuerdos internacionales del art. 10.2 CE constituyen una fuente interpretativa que contribuye a la mejor identificación del contenido de los derechos cuya tutela se pide a este Tribunal Constitucional, la interpretación a que alude el citado art. 10.2 del texto constitucional no los convierte en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales, es decir, no los convierte en canon autónomo de constitucionalidad (SSTC 64/1991, de 22 de marzo, FJ 4, 372/1993, de 13 de diciembre, FJ 7). Consecuentemente, el único canon admisible para resolver las demandas de amparo es el del precepto constitucional que proclama el derecho o libertad cuya infracción se denuncia, siendo las normas internacionales relativas a las materias sobre las que incide la disposición o el acto recurrido en amparo un elemento más para verificar la consistencia o inconsistencia de aquella infracción*”).

⁴ FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando: “Tutela del Contribuyente”. En VV.AA. LASARTE ÁLVAREZ, Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco (coords.): *Armonización fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Sevilla, 2010, pág. 267.

Más recientemente (13 Dic. 2004. Ponente: Sr. Conde Martín de Hijas) ha declarado como doctrina reiterada que los tratados y acuerdos internacionales constituyen valiosos criterios hermenéuticos del sentido y alcance de los derechos y libertades que la CE reconoce, de suerte que habrán de tomarse en consideración para corroborar su sentido y alcance.

Por otro lado, aunque en la misma línea, mención especial merece la tutela del contribuyente en el intercambio de información tributaria en la UE.

Tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria

En el ámbito europeo, la posición jurídica del obligado tributario en el procedimiento de intercambio de información no aparece regulada en los convenios de doble imposición suscritos por los Estados miembros ni en las Directivas al efecto, tratándose, más bien, de un aspecto que se rige por el Derecho interno de cada país y en gran medida por la jurisprudencia del TJUE.

A nivel comunitario varias normas europeas han venido articulando el intercambio de información en materia tributaria. La más antigua y relevante ha sido la Directiva 77/799/CEE, hasta su sustitución definitiva por la Directiva 2011/16/UE, de Cooperación Administrativa en materia fiscal.

Respecto a los límites acerca de las obligaciones de intercambio de información, la nueva Directiva 2011 se reafirma en torno a los principios de proporcionalidad y subsidiariedad, estableciendo al mismo tiempo que las autoridades deberán facilitar la información requerida siempre que el número y la naturaleza de las solicitudes de información efectuadas en un determinado periodo no impongan una carga administrativa desproporcionada a la autoridad requerida (principio de

proporcionalidad) y siempre que la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente al fin perseguido (principio de subsidiariedad)(art. 17 de la Directiva 2011/16/UE).

El mecanismo de intercambio de información fiscal tiene especial relevancia en relación con la obtención de “ventajas fiscales” por los contribuyentes en un Estado distinto al de su residencia. De hecho, el TJUE ha recordado a los Estados miembros de la UE que no pueden ampararse en el desconocimiento de los datos o el régimen fiscal de los contribuyentes no residentes para denegar una ventaja fiscal⁵. Ahora bien, ello no impide a las autoridades fiscales de los Estados miembros exigir a los contribuyentes las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede o no conceder una deducción o una ventaja fiscal, siempre que tales exigencias probatorias no resulten desproporcionadas⁶.

Ahora bien, las Directivas prevén claros límites a la colaboración entre los Estados, ya que ni el Estado requirente está siempre obligado a solicitar la información fiscal necesaria para aclarar la situación de un contribuyente, ni el Estado requerido está siempre obligado a facilitar la información solicitada. Esto puede llegar a propiciar una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente con actividades transfronterizas, como llegó a admitir el propio TJUE en el caso Elisa, lo que suponía una diferencia de tratamiento frente a contribuyentes con actividades estrictamente internas, que puede plantear problemas desde el punto de vista de la jurisprudencia comunitaria sobre no discriminación en materia tributaria.

Actualmente, podemos afirmar que la Carta de Derechos fundamentales de la Unión se aplica a las actuaciones de una Administración tributaria que realiza un requerimiento de información en el marco del derecho comunitario, debiendo el otro Estado miembro precisar la investigación en que se base dicho requerimiento.

⁵ Caso Halliburton Services de 12 de abril de 1994, entre otros.

⁶ FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando: “Tutela del Contribuyente”. En VV.AA. LASARTE ÁLVAREZ, Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco (coords.): *Armonización fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, ob. cit. pág. 268

No obstante, en octubre de 2014 se alcanza un acuerdo multilateral por 54 países, entre ellos España, para el intercambio automático de información financiera. Este acuerdo ha sido impulsado por el G5, integrado por Alemania, España, Francia, Italia y Reino Unido. Este grupo de países de la mano de la Comisión Europea han trabajado intensamente para alcanzar un acuerdo similar al modelo FATCA de Estados Unidos. En 2017 se iniciará el intercambio automático de información, con datos referidos a cuentas financieras que estén abiertas a finales de 2015 y a las cuentas que se abran con posterioridad a esa fecha. La información se intercambiará anualmente y de forma automática, es decir, sin necesidad de requerir a las autoridades fiscales extranjeras información referente a algún caso individualizado por haberse encontrado indicios de fraude⁷.

6. La estrategia de la UE en materia de política fiscal.

El fundamento para la adopción de esta estrategia está en los artículos 110 a 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La estrategia de la UE en materia de política fiscal se explica en la Comunicación de la Comisión titulada “Política fiscal en la Unión Europea – Prioridades para los próximos años” (COM (2001) 260). Partiendo de la premisa de que siempre que los Estados miembros cumplan las normas de la UE, cada uno es libre de elegir el sistema fiscal que considere más adecuado. Así, las principales prioridades de la política fiscal de la UE son la eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad económica transfronteriza, la lucha contra la competencia fiscal perjudicial y el fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude. Una mayor coordinación de las políticas fiscales garantizaría que las políticas de los Estados miembros apoyan objetivos políticos más amplios de la UE, tal

⁷ http://economia.elpais.com/economia/2014/10/29/actualidad/1414608474_153583.html. Consultado el 2/05/2015.

como se define recientemente en la Estrategia Europa 2020 (E2020) para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador.

La Comunicación de la Comisión titulada “Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE” (COM (2010) 769) describe los problemas fiscales más graves a que se enfrentan los ciudadanos de la UE en las operaciones transfronterizas (por ejemplo, discriminación, doble imposición, dificultades para obtener la devolución de impuestos y dificultades para conseguir información sobre legislación fiscal en el extranjero). Se ha conseguido emprender algunas acciones coordinadas para abordar los obstáculos y las ineficiencias fiscales en los ámbitos de la fiscalidad empresarial, el IVA, los impuestos especiales y los impuestos aplicables a los automóviles de turismo. También se han adoptado medidas para combatir la evasión fiscal a través de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro (2003/48/CE) y las directivas que prevén la asistencia mutua entre administraciones fiscales. La Comisión también ha adoptado un enfoque más activo a la hora de adoptar acciones jurídicas cuando las normas o las prácticas nacionales de los Estados miembros en el ámbito fiscal no cumplen el Tratado.

Entre las iniciativas políticas importantes en el ámbito de los impuestos indirectos se incluyen: un Libro Verde sobre el Futuro del IVA (COM(2010) 695), seguido por una Comunicación sobre la reforma del sistema del IVA (COM(2011) 851); una propuesta de Directiva (COM(2011) 169), junto con una Comunicación (COM(2011) 168), que modifica la Directiva 2003/96/CE de imposición de productos energéticos, que se propone establecer una estructura más inteligente de imposición de los productos energéticos en la UE; una propuesta para una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) que fije reglas uniformes que puedan aplicar las empresas que operan en la UE para calcular sus beneficios sujetos a tributación (COM(2011) 121); una propuesta relativa a un impuesto sobre las transacciones financieras (COM(2011) 594); la Directiva 2008/7/CE sobre la acumulación de capitales; la Directiva 1999/62/CE sobre la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras; la propuesta de la Comisión de Directiva sobre los impuestos

aplicables a los automóviles de turismo (COM(2005) 261); la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y muchas normas específicas relativas a los impuestos especiales (por ejemplo, sobre el alcohol, el tabaco y los productos energéticos).

La actividad política en el ámbito de los impuestos directos se ha centrado principalmente en la armonización de los impuestos sobre sociedades a través de la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua, la Directiva 76/308/CEE referente al cobro, la Directiva 90/434/CEE sobre fusiones, la Directiva 90/435/CEE sobre sociedades matrices y filiales, el Convenio 90/436/CEE de arbitraje sobre la eliminación de la doble imposición y la Directiva 2003/49/CE sobre pagos de intereses y cánones.

En cuanto a los impuestos sobre las personas físicas, vale la pena señalar medidas como la Directiva 2003/48/CE, sobre la fiscalidad de los rendimientos del ahorro, la Comunicación sobre la imposición de dividendos (COM(2003) 810) y la Comunicación sobre la eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas (COM(2001) 214). El Tribunal de Justicia de la UE ha dictado numerosas sentencias sobre la tributación directa de los ciudadanos de la Unión.

Una cuestión relativa a la política fiscal que la UE considera prioritaria es la lucha contra la evasión y la elusión fiscales. En la UE, cada año se pierde casi un billón de euros de ingresos fiscales debido a la evasión y la elusión de impuestos, una amenaza a la competencia leal y una enorme pérdida de ingresos estatales. Para combatir el fraude fiscal, la Comisión ha adoptado un plan de acción (COM(2012) 722) y dos recomendaciones, una sobre la planificación fiscal agresiva (C(2012) 8806) y una sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal (C(2012) 8805). Es el resultado de una Comunicación de junio de 2012 sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (COM(2012) 351).

En mayo de 2013, el Consejo adoptó conclusiones sobre la evasión fiscal y el fraude fiscal, en las que destacaba la necesidad de combinar esfuerzos a escala nacional, de la UE y mundial, y confirmaba su apoyo a la labor, en el seno del G-8, el G-20 y la OCDE, sobre el intercambio automático de información. En esta misma ocasión, el Consejo debatió además una revisión de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro encaminada a ampliar su ámbito de aplicación a fin de incluir todos los tipos de rendimientos del ahorro, así como los productos que generan intereses. El 24 de marzo de 2014, el Consejo adoptó una directiva que modificaba la Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad del ahorro. La directiva modificada ampliará el ámbito de las normas actuales a fin de colmar algunas lagunas, reforzando las reglas de la UE en materia de intercambio de información sobre los rendimientos del ahorro y permitiendo que los Estados miembros puedan adoptar medidas más eficaces contra el fraude y la evasión fiscales. Los Estados miembros tendrán tiempo hasta el 1 de enero de 2016 para adoptar la legislación nacional necesaria a fin de cumplir dicha directiva.

El Parlamento Europeo ha aprobado generalmente las líneas maestras de los programas de la Comisión relativos a la fiscalidad. En varios informes, ha reconocido que la competencia fiscal puede “(...) ser por sí misma un instrumento efectivo para rebajar una alta presión fiscal (...)” y contribuir a reducir las cargas administrativas, a aumentar la competitividad y a modernizar el modelo social europeo. Se han determinado una serie de ámbitos en los que es necesario emprender acciones a escala de la Unión: la eliminación de las discriminaciones, la doble imposición y los obstáculos burocráticos; el paso a un sistema definitivo del IVA que aplique íntegramente el principio del país de origen; y la defensa del principio “quien contamina paga” en la imposición de los productos energéticos.

El hecho de conservar la unanimidad en todas las decisiones relativas a la fiscalidad dificulta conseguir el nivel de coordinación fiscal necesaria para la UE y la Comisión ha presentado propuestas para pasar a la votación por mayoría cualificada en determinados aspectos de la fiscalidad. Sin embargo, los Estados miembros no aceptaron estas propuestas.

El 2 de febrero de 2010, el Parlamento aprobó un informe sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal, en el que defendía una política fiscal responsable, transparencia e intercambio de información en todos los ámbitos (nacional, europeo e internacional) y una competencia leal en materia fiscal.

El 30 de abril de 2013, el Parlamento adoptó un informe relativo al informe anual sobre la fiscalidad. Si bien reitera que la política fiscal sigue siendo competencia nacional, y que por tanto es necesario respetar los distintos regímenes fiscales de los Estados miembros, el informe hace hincapié en que las medidas fiscales orientadas al crecimiento deben ser prioritarias, igual que el fomento de impuestos al consumo, dado que están mejor concebidos para estimular el crecimiento económico y el empleo a largo plazo que los impuestos sobre el trabajo. El informe además llama la atención sobre la necesidad urgente de resolver las cuestiones de la doble imposición y de la evasión fiscal⁸.

7. La unión monetaria como instrumento para la armonización fiscal.

7.1 Las relaciones política monetaria-política fiscal

La UEM se basa en un marco institucional que conjuga una política monetaria única y varias políticas fiscales, con determinados objetivos y funciones cada una de ellas. Por lo que respecta a la política monetaria, el TFUE asigna al Eurosistema el objetivo fundamental e inequívoco de mantener la estabilidad de precios en la zona del euro en su conjunto (art. 119 TFUE). En cuanto a la política fiscal, corresponde a las autoridades nacionales garantizar el compromiso con unas finanzas públicas sólidas, ello contando además con la existencia de un marco formal para la coordinación de las políticas fiscales entre los países.

La interacción entre la política monetaria única y las políticas fiscales nacionales se produce de varias formas. Por ejemplo, una política monetaria fiable y orientada a la

⁸ http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html#_fConsultado el 29/04/2015

estabilidad fomenta unas expectativas de inflación estables y unas primas de riesgo de inflación bajas, factores ambos que contribuyen a limitar el nivel y la volatilidad de los tipos de interés a largo plazo. Ello, a su vez, es beneficioso desde el punto de vista de los costes de financiación de los Gobiernos. E inversamente, la política fiscal tiene un impacto en la política monetaria, no solo a través de los efectos por el lado de la demanda, que pueden afectar directamente a las perspectivas de inflación, sino también al conformar el lado de la oferta de la economía, por ejemplo, a través de los sistemas tributarios, o influyendo en los tipos de interés a largo plazo a través de la emisión de deuda pública.

La crisis de deuda soberana de la zona del euro ha puesto de manifiesto que unas finanzas públicas insostenibles y unos niveles de deuda elevados pueden obstaculizar la ejecución de una política monetaria orientada a la estabilidad. El deterioro de la situación presupuestaria da lugar a una revisión del valor de la deuda soberana, lo que tiene un impacto adverso sobre el sistema financiero a través de la exposición de las entidades de crédito a la deuda pública. Ello, a su vez, repercute negativamente en la macroeconomía, debilitando aún más las finanzas públicas y los mercados financieros. Por su parte, esta espiral de reacciones adversas afecta a la política monetaria en el sentido de que la volatilidad y la falta de liquidez de los mercados de deuda soberana, así como los factores de inestabilidad del sistema bancario, ponen en peligro el buen funcionamiento del mecanismo de transmisión de la política monetaria⁹.

Existe un amplio consenso en que los requisitos previos para una moneda estable no son solo la independencia del banco central y su compromiso con la estabilidad de precios, sino también el compromiso de las autoridades fiscales de garantizar la solidez de las finanzas públicas. De hecho, los presupuestos insostenibles y la deuda excesiva son perjudiciales para el crecimiento a largo plazo por el efecto que tienen sobre los tipos de interés a largo plazo y, en última instancia, podrían ejercer una presión excesiva sobre los bancos centrales para monetizar la deuda pública. Cuando se diseñó el marco de la UEM, se entendía, sin duda, claramente que las situaciones presupuestarias

⁹ “Interacciones entre la política monetaria y la política fiscal en una Unión Monetaria”. En *Boletín Mensual del BCE*, Julio 2012, págs. 55 y ss.

insostenibles pueden interferir con la ejecución eficaz de una política monetaria única. Como se afirma en el Informe Delors¹⁰, “[una moneda única] implicaría la adopción de una política monetaria común y requeriría un alto grado de compatibilidad entre las políticas económicas [...], sobre todo en el [ámbito] fiscal»; además, «la falta de coordinación y la aplicación de políticas presupuestarias nacionales divergentes pondría en peligro la estabilidad monetaria [...]”¹¹.

Los fundadores de la UEM eran muy conscientes de que los incentivos para aplicar políticas fiscales sostenibles son más débiles en una unión monetaria. El Informe Delors menciona que “[...] el acceso a un amplio mercado de capitales puede incluso facilitar durante algún tiempo la financiación de los desequilibrios económicos”.

Como resultado, si un país en concreto aumenta sus préstamos, los costes de financiación solo aumentan de forma moderada, en tanto que, si el país en cuestión tuviese un fondo local de ahorro al que recurrir, el mismo aumento del endeudamiento público induciría un incremento mayor de los rendimientos de la deuda pública. La eliminación del riesgo cambiario y la posibilidad percibida de que, en el peor de los casos, la unión podría asumir las obligaciones de cada uno de sus miembros debilita claramente los incentivos para aplicar políticas fiscales prudentes. Teniendo esto en cuenta, el marco general de las políticas de la UEM se diseñó para salvaguardar el valor de la moneda única, contrarrestando al mismo tiempo cualquier efecto secundario negativo sobre los incentivos, a fin de garantizar la solidez de las finanzas públicas.

Se establece una clara separación de responsabilidades: la definición y la puesta en práctica de la política monetaria corresponden al Eurosistema, mientras que las políticas fiscales son, en última instancia, responsabilidad de los Gobiernos nacionales. El BCE es una institución independiente, con el objetivo fundamental de mantener la

¹⁰ En junio de 1988, el Consejo Europeo estableció el Comité para el Estudio de la Unión Económica y Monetaria (el Comité Delors) y le encomendó estudiar y proponer medidas concretas para establecer una unión económica y monetaria. El Informe resultante sobre la unión económica y monetaria (el «Informe Delors») fue, esencialmente, un plan concreto para la introducción de la UEM.

¹¹ Véase el Informe Delors, 1989, págs. 13 y 19.

estabilidad de precios (arts. 127 y 130 TFUE). Al mismo tiempo, se exige a los Estados miembros que eviten los déficits públicos excesivos (del art. 126 TFUE).

Por lo tanto, resultaba esencial reforzar los incentivos para actuar con prudencia en lo relativo a las finanzas públicas estableciendo reglas y compromisos explícitos de conformidad con el Tratado. En primer lugar, se excluyó al BCE y a los BCN de los Estados miembros como fuente de obtención directa de préstamos, prohibiendo la financiación monetaria de la deuda pública (art. 123 TFUE). En segundo lugar, la prohibición del acceso privilegiado a las instituciones financieras por parte del sector público (art. 124 TFUE) excluye los préstamos obligatorios en condiciones especificadas por los Estados. En tercer lugar, la cláusula de no corresponsabilidad financiera (art. 125 TFUE) prohíbe que las obligaciones fiscales de un Estado miembro sean asumidas por la UE o por otro Estado miembro. Finalmente, en los apartados 2 a 14 del artículo 126 del TFUE se establecieron reglas fiscales explícitas, unidas a la idea de la vigilancia entre partes y la imposición de sanciones, que se reforzaron con el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

Si bien en este marco se tienen debidamente en cuenta los conflictos que podrían derivarse de la interacción entre la política fiscal y la política monetaria, también proporciona cierta orientación con respecto a la división de funciones entre las autoridades fiscales y los bancos centrales que tengan que hacer frente a situaciones de inestabilidad financiera. Las políticas de estabilidad financiera y la supervisión y regulación son, claramente, competencia de las autoridades nacionales, mientras que el papel del Eurosistema a la hora de garantizar la estabilidad financiera se limita a proporcionar liquidez a sus entidades de contrapartida¹².

¹² CUENCA GARCÍA, Eduardo: *Economía de la Unión Europea*, Pearson Prentice Hall, Madrid, 2007, págs. 88 y ss.

7.2 Efecto sobre el déficit público de los Estados miembros

En el contexto económico actual, ha cobrado relevancia la discusión sobre la necesidad de una mayor integración de la política fiscal a nivel de la UE. No solo porque reforzaría la integración económica y política, sino porque podría ayudar a resolver la crisis de la deuda soberana (europeG, 2012). De ese modo, en marzo de 2011 se propuso una reforma del PEC para endurecer las exigencias de cumplimiento de los ratios de referencia de déficit público/PIB y deuda pública/PIB y reforzar así la coordinación de la política económica a favor de la competitividad y la convergencia, señalando como uno de sus objetivos esenciales la necesidad de que los Estados traduzcan en legislación nacional las normas presupuestarias de la UE establecidas en el PEC. Todas esas propuestas culminaron con la firma el 2 de marzo de 2012 del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza de la Unión Económica y Monetaria, conocido como pacto fiscal europeo. Algunos de los aspectos más destacados del Tratado son:

- El déficit estructural no debe superar el 0,5% del PIB, aunque en los países con deuda inferior al 60% del PIB, el límite se establece en el 1%,
- La obligación de mantener el déficit público por debajo del 3% del PIB y así evitar sanciones que serían semi-automáticas,
- La deuda pública no puede superar el 60% del PIB,
- Las nuevas reglas deben recogerse en la legislación nacional o en la Constitución y posteriormente ser ratificado por el Tribunal de Justicia de la UE.

En la UE, las reglas fiscales más estrictas son las que se han recogido en las legislaciones de Suecia y Alemania. Alemania ha incorporado una regla “freno de la deuda” en la Constitución, que se está haciendo efectiva gradualmente desde 2011. La regla limita el déficit cíclicamente ajustado, es decir el corregido por las variaciones atribuibles al ciclo económico, al 0,35% del PIB para el gobierno central a partir de 2016, mientras que los gobiernos regionales tendrán la obligación de adaptar su déficit

al ciclo a partir de 2020. En línea con esa regla, tras la firma del pacto fiscal, Dinamarca, Italia, Irlanda, Francia y España ya han incorporado, o están en proceso de incorporar, en la legislación nacional reglas presupuestarias que vinculan a los gobiernos. Concretamente, en España, dicho compromiso se elevó a rango constitucional mediante la reforma del artículo 135 de la Constitución Española, de 27 de septiembre de 2011. En el caso de España, el objetivo de déficit estructural es del 0,4% del PIB (0,26% correspondiente al Estado y 0,14% a las Comunidades Autónomas), cifra similar a la establecida en Alemania¹³.

8. Derecho comunitario y política tributaria en materia impositiva: Impuestos directos

8.1 La imposición sobre sucesiones y donaciones

En primer lugar, debemos destacar que en relación con este impuesto no existe una armonización propiamente dicha a nivel de la UE, por lo que la diversa legislación en materia de sucesión y donación dada en los 28 Estados miembros, e incluso la diversidad existente a nivel regional dentro de los propios países puede generar discriminación e infringir muchas de las libertades comunitarias proclamadas en los Tratados.

Centrándonos en el caso español, recordemos que el ISD es un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas en su gestión, recaudación y en determinadas competencias normativas; ello cuando el impuesto se entiende producido en el territorio de la respectiva comunidad autónoma. Así, el art. 32 de la Ley 22/2009 establece que se entiende producido el rendimiento del impuesto en una comunidad autónoma en función del tipo de transmisión y del bien transmitido.

¹³ DÍAZ ROLDAN, Carmen: “Déficit, deuda y reglas fiscales en una unión monetaria”. En *Cuadernos de información económica*, núm. 233, 2013, págs. 233 y ss.

Por consiguiente, cuando los sujetos pasivos del impuesto sean residentes en España, en las adquisiciones mortis causa el rendimiento del impuesto se entenderá producido en el territorio de una comunidad autónoma cuando el causante sea residente en dicha comunidad autónoma, mientras en las donaciones el rendimiento se entenderá producido en la comunidad autónoma en la que sea residente el donatario, salvo en el caso de donaciones de inmuebles, en las que el rendimiento corresponderá a la comunidad autónoma donde radique el inmueble.

Por ello, cuando el causante o el sujeto pasivo del impuesto no sean residentes en España o cuando se produzcan donaciones de bienes inmuebles situados en el extranjero, al no entenderse producido el rendimiento del impuesto en ninguna comunidad autónoma, el rendimiento corresponderá al Estado y se aplicará la normativa estatal.

Durante años, el régimen de cesiones en el ISD a las CCAA, por el que se les concede facultades regulatorias, ha tenido como consecuencia que exista prácticamente una regulación de las herencias y de las donaciones por cada comunidad autónoma existente en nuestro territorio. A lo largo de los años estas diferentes regulaciones han evolucionado de forma distinta, sin armonización alguna, lo que ha provocado que se aplique consecuencias jurídicas distintas a supuestos de hechos sustancialmente iguales. Por ejemplo, en Baleares las herencias entre familiares directos residentes tributan como máximo 1%, y las donaciones 7%, mientras que la tarifa progresiva estatal es del 7,65 al 34%.

El problema radicaba, por tanto, en que cuando eran no residentes el heredero, el donatario o el causante, o se trataba de la donación de inmueble sito en el extranjero, el impuesto no está cedido a ninguna Comunidad Autónoma y debía pagarse al Estado y aplicando normativa estatal, sin poder aplicar ninguna ventaja autonómica.

Por estas razones, el TJUE ha emitido un fallo al respecto en su sentencia del 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12); sentencia que ha sido dictada en un recurso interpuesto por la Comisión Europea, que llevaba varios años advirtiendo a España que su normativa del Impuesto Sucesiones y Donaciones vulneraba el Derecho comunitario por obstaculizar la libre circulación de personas y de capitales.

Declara el TJUE que la legislación estatal, al permitir tales diferencias de trato, constituye una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida por los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo EEE (integrado por los países de la UE y por Noruega, Islandia y Liechtenstein).

Esta Sentencia busca poner fin a la discriminación de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, que venían pagando muchos más que los residentes de algunas Comunidades Autónomas.

El legislador ha optado por dar cumplimiento al fallo de la Sentencia TJUE modificando rápidamente la Ley estatal 29/1987 reguladora del Impuesto Sucesiones y Donaciones, sin modificar los preceptos de la Ley 22/2009 que regulan la cesión del Impuesto a las CCAA y sin forzar la armonización en toda España.

Así, en la Ley 26/2014, de 27 noviembre (BOE 28/11/2014), por la que se modifica el IRPF y el Impuesto Renta No Residentes, con entrada en vigor 1 enero 2015, se introduce una disposición final tercera que también modifica la Ley 29/1987, permitiendo que en las herencias y donaciones con no residentes, por las que debe pagarse el impuesto a la Hacienda Estatal, se puedan aplicar las ventajas establecidas en las CCAA con las que exista algún punto de conexión.

Para entender mejor el supuesto, centrémonos en el siguiente ejemplo: supongamos que un residente en España dispone de 200.000 euros que pretende donar a

sus dos hijos por partes iguales, uno residente en España y otro en el extranjero. Según la anterior legislación, esta donación, quedando sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, posiblemente tenía distinto resultado, según quien fuera el beneficiario de la misma. El hijo residente en España, puede llegar a beneficiarse de una bonificación del 99%, dependiendo de la Comunidad Autónoma donde resida. Sin embargo, al no residente, se le aplicaba la normativa estatal, no pudiendo beneficiarse de las bonificaciones y reducciones que pueden haber establecido las CCAA en España.

Por lo que, basándonos únicamente en el lugar de residencia de los donatarios, cabía la posibilidad de que el no residente debiera ingresar un importe de 12.415,36 euros por el mencionado Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el residente, en el caso de que fuera aplicable la bonificación del 99%, estuviera obligado a ingresar 124,15 euros. A fin de eliminar supuestos de discriminación como el descrito, la modificación a la Ley del citado impuesto, introduce reglas que permiten la plena equiparación del tratamiento entre los residentes y los no residentes o entre los residentes que poseen un bien inmueble en España y los que poseen el bien en el extranjero, dado que no existe ninguna diferencia objetiva entre estas situaciones que pueda fundamentar una diferencia de trato como la que existía, logrando así la conformidad de la normativa española con la europea ¹⁴.

Cabe señalar que la sentencia no puso en cuestión el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, entendiendo que la discriminación resultaba de la aplicación del ordenamiento español en su conjunto, en concreto, de la legislación del Estado que regula el sistema de cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, en el supuesto expuesto anteriormente, si sustituyéramos al hijo no residente por un residente en una CCAA donde no se hubieran aprobado las mismas bonificaciones o reducciones que las aplicadas respecto del otro residente, debemos preguntarnos, ¿existiría, en este caso, diferencia objetiva que pueda fundamentar una diferencia de trato, basada únicamente en el lugar de residencia?

¹⁴ <http://blog.grantthornton.es/2015/01/08/el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-impuesto-justo/>. Consultado el 4 de mayo de 2015.

Si bien la medida ha corregido los diferencia de trato entre los residentes de las CCAA y los residentes de otro países de la UE, no se han adoptado medidas para paliar la mencionada diferencia entre un residente en una comunidad autónoma y un residente en otra, por lo que más lógico es que es que a medio plazo el impuesto se termine armonizando en toda España evitando también las importantísimas diferencias de tributación entre residentes de diferentes CCAA, cuya constitucionalidad ya ha sido cuestionada¹⁵ y que tras la Sentencia TJUE se cuestionará aún con más fundamento¹⁶.

8.2 El Impuesto sobre Sociedades

Ya en el Informe Neumark de 1962 se contempló, en su segunda fase, la armonización del impuesto de sociedades como preludeo de un futuro y uniforme impuesto para todos los Estados miembros. En el mismo sentido, la Comisión elaboró en 1975 un programa fiscal que pretendía, entre otros fines, avanzar en la armonización de los impuestos directos, esto es, del impuesto de sociedades y de los regímenes de deducción en el impuesto sobre los dividendos. A nivel europeo había que prestar especial atención a las desgravaciones fiscales aplicables en este impuesto en los diferentes países, pues ello podría afectar a la libre competencia al hacer más atractivo los incentivos fiscales aplicados por un Estado que los de otro.

En octubre de 1990, se creó un Comité para revisar el impuesto de sociedades que elaboró el Informe Ruding (1992) que señalaba la necesidad de una mayor coordinación en este impuesto. El impuesto sobre sociedades se había utilizado regularmente como un medio de influir en la localización de la inversión. El informe Ruding recomendaba un programa de actuación para eliminar la doble imposición, armonizar los tipos del impuesto sobre sociedades en una banda del 30% al 40% y

¹⁵ Auto del Tribunal Supremo de mayo 2013 que ha planteado cuestión de inconstitucionalidad en relación con normativa valenciana.

¹⁶<http://www.consultingdms.com/derecho-fiscal/el-impuesto-sucesiones-y-donaciones-en-espana-tras-modificacion-ley-262014-para-cumplir-fallo-sentencia-tribunal-justicia-union-europea-392014/>. Consultado el 4 de mayo de 2015.

garantizar la plena transparencia de las diversas ventajas fiscales concedidas por los Estados miembros para fomentar la inversión y evitar distorsiones.

La Comisión publicó sus respuestas en junio de 1992 y a pesar de no estar de acuerdo con todas las recomendaciones de Ruding (especialmente, respecto a los tipos del impuesto de sociedades), aceptó la necesidad actuar sobre la doble imposición. En el siguiente año propuso modificaciones para ampliar el alcance de las Directivas sobre las fusiones y las sociedades matrices y filiales y llamó la atención sobre dos proyectos de directiva ya presentados: la relativa a las pérdidas trasladables y la relativa a las pérdidas de sociedades filiales situadas en otros Estados miembros.

Como ya se ha indicado con anterioridad, la armonización de la imposición directa en la UE ha recibido un trato distinto que la indirecta como el IVA y los impuestos especiales, pues no existen muchas referencias al respecto en los Tratados. El artículo 115 TFUE, sobre el acercamiento de las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tienen una incidencia directa sobre la instauración del mercado interno, prevé que el Consejo pueda adoptar directivas por unanimidad conforme a un procedimiento legislativo especial con la previa consulta al Parlamento Europeo. Por tanto, a diferencia de la existencia del art. 113 TFUE, previsto expresamente para la imposición indirecta, en el terreno de los impuestos directos es necesario acudir al art. 115, por falta de regulación específica. La referida unanimidad exigida para la adopción de acuerdos dificulta en gran medida la armonización fiscal, pues los países que tengan reticencias a ello podrán oponerse, constituyendo un duro obstáculo.

Así pues, el impuesto de sociedades es un ámbito donde la UE no tiene competencias específicas, manteniendo la soberanía sobre el mismo cada uno de los Estados miembros. La UE sólo se limita a garantizar el funcionamiento del mercado interior mediante la eliminación de obstáculos al mismo, garantizar la competencia fiscal leal y luchar contra la evasión fiscal.

Sin embargo, ello no obsta a que exista legislación comunitaria en referencia a este impuesto. Se trata sobre todo de directivas destinadas a evitar la doble imposición, es decir, que sociedades tengan que tributar en más de un país por los mismos ingresos. En este sentido podemos encontrar directivas como:

- Directiva 2003/49/CE del consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes estados miembros.

El pago de intereses y cánones entre empresas de la UE está exento de retención en origen, siempre que:

- Ambas empresas adopten una de las formas de empresa previstas en el Anexo de la Directiva;
 - Ambas estén sujetas a impuestos sobre la renta;
 - Exista una relación directa de capital entre ambas mayor o igual al 25%, o sean directamente mantenidas en un porcentaje mayor o igual al 25% por una tercera empresa que cumpla los dos requisitos anteriormente indicados, siempre que, en cualquiera de los casos, la participación se mantenga durante un mínimo de dos años.
- Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, actualmente modificada por la Directiva 2015/121/UE de 27 de enero de 2015.

Esta reforma se planteó porque la directiva actual obligaba a los Estados miembros a conceder a la matriz de una empresa una exención fiscal sobre los dividendos que recibe de las filiales establecidas en otros Estados miembros. No obstante, en algunos casos los países donde las filiales están establecidas consideran

estos pagos, en origen como dividendos, como el reembolso de préstamos fiscalmente deducibles; así los pagos entre la filial y la matriz no se gravan en ningún país. Ahora con la reforma si un pago efectuado a título de un crédito híbrido es fiscalmente deducible en el Estado miembro de la filial, deberá ser gravado en el país de la matriz.

La nueva directiva permitirá a los Estados miembros ignorar las estructuras artificiales utilizadas para eludir impuestos y gravar la sustancia económica real, y así determinados tipos de planificación fiscal ya no permitirán las exenciones fiscales previstas en la norma, en particular los créditos híbridos¹⁷.

- 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 SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

Lo que se pretende con esta directiva es simplificar la tributación de las actividades destinadas a la reestructuración de empresas situadas en dos o más países de la UE.

Por otra parte, el Convenio de arbitraje de la UE (Convenio 90/436/CEE) establece un procedimiento para la resolución de conflictos para los casos de doble imposición entre empresas de distintos estados miembros.

Por su parte, la Comisión ha propuesto una base imponible común del impuesto por el que las empresas que operan en la UE podrán utilizar unas normas comunes para el cálculo de los beneficios sujetos a tributación. La finalidad de esta medida es la

¹⁷ <http://www.legalisfiscal.com/es/3671/normativa/normativa-fiscal/reforma-de-la-directiva-matriu-filial-com-a-mesura-anti-abus.html>. Consultado el 12 de mayo de 2015

simplificación de los trámites burocráticos, la lucha contra la elusión fiscal y garantizar una competencia fiscal leal¹⁸.

Esta propuesta no afectaría a los tipos del impuesto, que seguirán siendo competencia de cada Estado miembro. Según datos de Eurostat, en España el impuesto sobre sociedades es el quinto más elevado de la UE, un 30 % (un 28% para 2015 y un 30% para 2016). La media está en el 23 %. El tipo más alto es el de Francia, con un 36,1 %, en Alemania es del 29,8 %, uno de los más bajos es el de Irlanda con un 12,5%. Precisamente es este último Estado el principal opositor para la adopción de esta medida. Según un informe elaborado por Ernst & Young, encargado por el gobierno de Irlanda, España estaría entre los países ganadores de crearse una base imponible común en la UE del Impuesto de Sociedades, tanto en términos de aumento de la recaudación como de creación de empleos. Irlanda se sitúa entre los Estados miembros más perjudicados en ambas categorías¹⁹.

8.3 El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Tal como hemos venido comentando, la imposición sobre las rentas de las personas físicas no está incluida dentro del catálogo de figuras tributaras sometidas a tributación, al igual que el Impuesto de Sociedades, otro de los impuestos directos (art. 113 TFUE).

Así, los impuestos sobre la renta son competencia exclusiva de los Estados miembros, ya que se ha considerado que sólo es necesario un mínimo de armonización y coordinación para evitar una discriminación por razón de la nacionalidad o un obstáculo a la libre circulación de trabajadores dentro de la UE.

¹⁸ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/fi0007_es.htm. Consultado el 12 de mayo de 2015

¹⁹ <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/2853530/02/11/La-UE-quiere-armonizar-el-Impuesto-de-Sociedades-que-bajaria-en-Espana.html#.Kku802eU2VxIwXk>. Consultado el 12 de mayo de 2015

La fiscalidad de los trabajadores o pensionistas que viven o tienen familiares a su cargo en otro Estado miembro ha sido fuente de diversos problemas. Aunque, en general, se ha evitado la doble imposición mediante convenios bilaterales, todavía quedan por resolver cuestiones como las relativas a la aplicación de las diferentes formas de reducciones impositivas en el país de residencia a los ingresos en el país en que se trabaja.

Con el fin de garantizar la igualdad de trato entre trabajadores residentes y no residentes, la Comisión propuso una Directiva sobre la armonización de las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta en relación con la libre circulación de trabajadores en la Comunidad (COM(79) 737), en virtud de la cual se habría aplicado el principio de imposición en el país de residencia. Tras el rechazo del Consejo, la propuesta se retiró en 1993 y, en su lugar, la Comisión publicó únicamente una Recomendación que regulaba los principios que deberían aplicarse al trato fiscal de los ingresos de no residentes. Además, se iniciaron procedimientos de infracción contra algunos Estados miembros por discriminación contra trabajadores extranjeros. El Tribunal de Justicia resolvió en 1993 (asunto C-112/91) que un Estado miembro no puede aplicar a los extranjeros ciudadanos de la UE que, habiendo hecho uso de su derecho de libre circulación, ejerzan una actividad por cuenta ajena en su territorio, un trato menos favorable en relación con la recaudación de los impuestos directos que el dispensado a un nacional propio²⁰.

De esta forma, la integración en el ámbito de la fiscalidad directa de las personas físicas ha evolucionado, más que por el procedimiento legislativo ordinario, mediante resoluciones del Tribunal de Justicia²¹.

No obstante, algunas materias sí han sido objeto de coordinación, más que armonización, para garantizar la libre circulación de trabajadores, evitar la doble imposición dentro de la UE y la discriminación.

²⁰ Véase el Asunto 279/93.

²¹ Fichas Técnicas sobre la UE. 2015

8.3.1 Los trabajadores Transfronterizos

A este respecto se han adoptado medidas como el Reglamento (UE) 492/2011 de 5 de abril de 2011 relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.

En la Directiva 96/71/CE ella se dispone que en caso de que un trabajador residente en un Estado miembro obtenga más del 75% de sus rentas en otro, tendrá derecho a acogerse a los mismos beneficios fiscales que los residentes en el Estado fuente de renta.

No sólo se pretende resolver un problema concreto y sino también los numerosos problemas que surgen a este respecto en cuanto a imposición y seguridad social mediante las directivas el Reglamento (CE) 883/2004 sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social o el Reglamento 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971 relativo a la aplicación de los regímenes de seguridad social a los trabajadores por cuenta ajena, los trabajadores por cuenta propia y a sus familias que se desplazan dentro de la Comunidad.

La jurisprudencia del TJUE ha jugado de igual manera un papel importante en este sentido mediante resoluciones como Sentencia caso Schumacker, de 14 de mayo de 1995; Sentencia caso Gilly, de 12 de mayo de 1998; Sentencia de 5 de mayo de 2011; Sentencia de 20 de junio de 2013; Sentencia de 5 de febrero de 2015.

8.3.2 La fiscalidad del ahorro

En relación con la fiscalidad del ahorro, sí podemos encontrar regulación más armonizada a nivel europeo. Los rendimientos del ahorro han sido objeto de armonización para evitar distorsiones en el movimiento de capitales incompatible con el mercado interior, de tal forma que se permita que los intereses del ahorro percibidos en un Estado miembro por personas físicas que tienen su residencia fiscal en otro Estado miembro estén sujetas a imposición efectiva de conformidad con las disposiciones legales de este último Estado miembro.

El ámbito de aplicación de la Directiva 2003/48/CE se limita a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses sobre créditos, excluyéndose las pensiones y prestaciones de seguros. Los intereses de los títulos de crédito de toda clase, obtenidos directamente o resultantes de inversiones indirectas efectuadas por medio de organismos de inversión colectiva u otras entidades similares.

Con la finalidad de que estos rendimientos queden sometidos a imposición efectivamente, se establece un sistema de intercambio automático de información entre los Estados miembros.

En este sentido, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que los organismos liquidadores establecidos en su territorio, cooperen e intercambien información bancaria.

8.3.3 Fiscalidad de las pensiones

En el 2001, la Comisión adoptó una Comunicación sobre la eliminación de los obstáculos fiscales a la prestación transfronteriza de pensiones profesionales (COM (2001) 214).

En esta comunicación se intenta eliminar las trabas fiscales que obstaculizan a las personas que desean efectuar aportaciones a planes de pensiones fuera de su Estado miembro de origen y a las entidades de pensiones que desean efectuar prestaciones transfronterizas.

Además, la Comisión propone adoptar medidas destinadas a preservar los ingresos fiscales de los Estados miembros para las prestaciones de jubilación transfronterizas y a eliminar la doble imposición, derivada de la diversidad de los regímenes de imposición de las pensiones profesionales de los Estados miembros.

Esta nueva iniciativa en el ámbito fiscal completa la Directiva 2003/41/CE sobre fondos de pensiones destinada a facilitar las prestaciones de jubilación y las inversiones transfronterizas, directiva que ha sido modificada por la Directiva 2013/14/UE.

8.3.4 Fiscalidad de los dividendos

En relación a esta materia, la Comisión ha publicado la Comunicación COM (2003) 810 final, relativa a la fiscalidad de los dividendos percibidos por personas físicas.

Esta Comunicación examina la imposición de los dividendos percibidos por personas físicas en cuanto es el caso en que se plantean más problemas²².

En la medida que los Estados miembros aplican sistemas diferentes para la imposición de los pagos de dividendos percibidos por personas físicas, se desincentivan las inversiones transfronterizas y se favorece la fragmentación de los mercados de capitales en la UE.

Como norma general, cuando se trata de dividendos nacionales, la mayoría de los Estados miembros evitan o reducen la doble imposición económica que resulta de gravar los mismos ingresos a la vez con el IS y del impuesto sobre la renta. Mientras que si se trata de dividendos entrantes o salientes, éstos no reciben el mismo tratamiento.

En este sentido, la STJCE Verkooyen de 6 de junio de 2000, establece la incompatibilidad con el TCE (actual TFUE) de una medida que preveía un tratamiento fiscal distinto para los dividendos nacionales y los dividendos entrantes.

En otro aspecto de la cuestión, la sentencia Manninen, de 7 de septiembre de 2004 ha considerado contrario al derecho comunitario reconocer la deducción por doble imposición económica a los dividendos de fuente interna pero no a los procedentes de otro país de la Unión Europea.

Como conclusión, la Comisión dispone que los Estados miembros no pueden aplicar una imposición superior a los dividendos entrantes o salientes respecto a los dividendos nacionales.

²² La imposición de los dividendos percibidos por sociedades ya queda regulada por la Directiva 90/435/CEE relativa a matrices y filiales.

8.5 Los impuestos de salida (*exit taxes*)

Los impuestos de salidas son los trabas que ponen los Estados al movimiento de capital realizado por el sujeto pasivo con motivo de un cambio de residencia; dicho de otra manera, si un ciudadano francés decide cambiar su residencia a Reino Unido, Francia como estado de salida le solicitará que pague un impuesto sobre las ganancias o plusvalías latentes en su patrimonio. Lo que los Estados pretenden evitar es que el cambio de residencia fiscal del contribuyente se traduzca en la inmunidad de las ganancias de capitales acumulados en su patrimonio. Los Estados quieren compensar con esto las ganancias patrimoniales que se han producido en su territorio, aunque no se hayan hecho efectivas, pues no se ha procedido a su venta, por lo que se puede estar gravando una supuesta ganancia patrimonial cuando finalmente se puede tener incluso una pérdida patrimonial.

Recordemos que la libre circulación de personas, bienes y servicios es fundamental para el desarrollo de la Unión Europea. El problema que plantea este tipo de imposición es que la carga fiscal excesiva que tendrá que soportar el ciudadano que desee cambiar de residencia provocará que finalmente se deje sin efecto la mencionada libertad de movimiento.

Además, no olvidemos que se está tratando de forma discriminatoria al contribuyente que cambia de residencia que al que la mantiene. Para una misma situación objetiva, no hay motivos para justificar la diferencia de trato.

En este sentido tenemos la Sentencia de 11 de marzo de 2004 TJUE, que declara incompatible el *exit tax* francés con la libertad de establecimiento contenida en el art. 49 TFUE. Se estarían poniendo demasiados obstáculos a un cambio de residencia, además de presumir la evasión o fraude fiscal por el simple hecho de cambiar de

residencia, siendo esta la justificación dada a la norma. Por tanto, no es posible restringir la libertad de circulación por el hecho de que pueda suscitar sospechas²³.

En la STJUE de 7 de septiembre de 2006 se enjuicia un asunto relativo a un ciudadano neerlandés que traslada su residencia a Reino Unido y tiene participaciones en tres entidades neerlandesas, por lo que el Estado de salida le exige pagar este impuesto, para lo que él solicita un aplazamiento del pago, concediéndoselo con la condición de prestar una garantía consistente en la pignoración de las participaciones de una de las sociedades. A juicio del Tribunal, la exigencia de esta medida cautelar se considera desproporcionada, exagerada, y como tal, discriminatoria, pues nunca hubiera sido impuesta a quien continuara conservando la residencia. Esta diferencia es reprochable porque disuade y desmotiva al ciudadano a la hora de ejercer su derecho de establecimiento dentro de la UE. Conformen una restricción inmotivada que en este caso llega a privar al contribuyente del pleno disfrute de la disposición de su patrimonio²⁴.

No obstante, hay que tener en cuenta que el TJUE no prohíbe los impuestos a la emigración en general, sino que matiza su aplicación, debiendo ésta circunscribirse a determinadas situaciones y sujetarse a reglas que resulten proporcionadas al fin que persiguen. Se declara, pues, la compatibilidad de los *exit taxes* con el derecho comunitario siempre y cuando la restricción a la libertad de establecimiento que los mismos comportan se halle justificada y las medidas desarrolladas para su consecución se adecuen al principio de proporcionalidad²⁵.

Con el fin de solventar la problemática, desde la Comisión surgieron voces que abogaban por adoptar soluciones, por lo que se redactó la COM (2006) 825 titulada *Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los*

²³ GUERRA REGUERA, Manuel: “Los impuestos de salida (exit taxes) en el ámbito de la Unión Europea. En VV.AA., LASARTE, Javier y ADAME, Francisco (coord.): *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ob.cit. pág. 159.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ RIBES RIBES, Aurora: *La problemática de los Exit Taxes en la Unión Europea*. Instituto de Estudios Fiscales, Universidad de Alicante, 2014, pág. 907.

Estados miembros. Se aborda el tema más desde el prisma de la coordinación²⁶ entre los Estados que desde la armonización, pues ya sabemos que se trataría de un impuesto directo.

Como posible solución, la Comisión plantea que cuando dos Estados miembros decidan ejercer su potestad impositiva sobre la misma renta, tendrán que garantizar que ello no redunde en una doble imposición. Ello comportaría la necesaria previsión, por parte del Estado de destino, de un crédito de impuesto por el importe satisfecho anteriormente por dichos bienes con ocasión de la salida.

Otra posibilidad sugerida a los Estados miembros para eliminar las asimetrías existentes, radicaría en ponerse de acuerdo para repartir los derechos de imposición sobre las plusvalías, distribuyéndoselos, por ejemplo, en función del período de tiempo que el sujeto haya residido en sus respectivos territorios. El Estado de salida sólo podría ejercer sus derechos de imposición en el momento de la venta si tiene conocimientos de la misma, algo que sólo podría ocurrir con el apoyo de medios e información suministrados por el nuevo Estado de residencia, lo cual exige una gran cooperación administrativa entre ellos.

El profesor D. Manuel Guerra Reguera apunta que la mejor solución, a corto y medio plazo, pasaría por que los Estados de salida renunciasen a sus derechos de imposición y el impuesto relativo a las plusvalías o rentas de capital se soportase sólo en el país de destino. Con ello se garantizaría evitar una doble imposición, no sería necesario el esfuerzo de medios y tiempo que supondría la coordinación entre las Administraciones, y los Estados algunas veces saldrían perjudicados y otras beneficiados, dependiendo de si en un caso representan al Estado de salida o al de residencia. Si no hay impuesto de salida, no hay problema²⁷.

²⁶ Esta Comunicación hay que ponerla en relación con la COM (2006) 823 final titulada *La coordinación de los sistemas de coordinación directa de los Estados miembros en el Mercado Interior*.

²⁷ GUERRA REGUERA, Manuel: "Los impuestos de salida (exit taxes) en el ámbito de la Unión Europea. En VV.AA., LASARTE, Javier y ADAME, Francisco (coord.): Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma. Ob.cit. pág. 159.

9. Derecho comunitario y política tributaria en materia impositiva: Impuestos indirectos

9.1 El Impuesto sobre el Valor Añadido. Problemática

Recordemos que el Tratado de Roma no se refiere expresamente a la armonización de la fiscalidad directa, pero reconoce su necesidad cuando afecta al buen funcionamiento del mercado común. Así pues, la armonización en el ámbito de la Unión Europea sólo se comienza a aplicar en la fiscalidad indirecta (art. 93 TEC), lo que no suponía la unificación, sino que su objetivo era reducir las diferencias entre los sistemas fiscales nacionales con el fin de facilitar la construcción de un mercado común.

En 1985, la Comisión publicó el Libro Blanco sobre el Mercado Único en el que se incluía la supresión de las barreras fiscales y la necesidad de actuación en el ámbito del IVA, derivada del "principio del país de destino" aplicado a las transacciones entre Estados miembros.

Los tipos de IVA y de los impuestos especiales aplicados eran los del país de consumo final y la totalidad de los ingresos procedentes de estos impuestos iban a engrosar la hacienda de ese país.

Para ello eran necesarios controles en las fronteras. Cuando los productos salían de un país se desgravaban y se sometían de nuevo a una imposición a su entrada en otro país, además de requerir una documentación compleja para los bienes en tránsito.

Ante esta situación la solución propuesta en 1987 por la Comisión entrañaba un cambio en el llamado "principio del país de origen". Las transacciones entre los Estados

miembros a las que había de aplicarse el IVA lo serían con el impuesto aplicado en el país de origen, que los comerciantes podrían seguidamente deducir como impuesto soportado en la forma habitual.

Se ha demostrado que el desplazamiento desde el principio de destino al de origen no sería suficiente para permitir la eliminación de los ajustes fiscales en frontera en el caso de un impuesto de etapas múltiples como el IVA.

Las Directivas 91/680/CEE de 16 de diciembre de 1991 y 92/111/CEE de 14 de diciembre de 1992 que entraron en vigor a principios de 1993 contemplaban que el principio del país de origen se aplicaría a todas las ventas a consumidores finales, es decir, una vez que se ha pagado el IVA en un país, pueden circular sin más controles o impuestos. Existían tres regímenes especiales a los que no se aplica este principio: las ventas a distancia, las personas jurídicas exentas del impuesto y los nuevos medios de transporte.

Las medidas de armonización fiscal que se adopten con vistas al desarrollo del mercado interior deben incluir la implantación de un sistema común de cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados, para lo cual se elaboró el Reglamento CE n 1798/2003, sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad indirecta para evitar pérdidas de ingresos fiscales para los Estados miembros.

Este tributo se encuentra actualmente regulado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA. En cuanto a los tipos impositivos, cada país fija sus propios tipos, existiendo un tipo general que se aplica a todos o a la mayoría de productos, puede haber uno a más tipos reducidos, que son tipos más bajos que se aplican a una variedad más restringida de productos²⁸ y en algunos Estados se ha optado también por aplicar un tipo súper reducido a algunas ventas.

²⁸ Anexo III de la Directiva 2006/112/CE.

El art. 97 establece que desde el 1 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2015, el tipo normal no podrá ser inferior al 15 %; el art. 99, por su parte, marca como límite inferior el 5% para el tipo reducido.

En el siguiente cuadro podemos examinar la disparidad existente entre los tipos generales que vienen aplicando los Estados miembros:

Estados miembro	Tipo Normal	Tipo Reducido	Tipo Súper Reducido
Bélgica	21	6 / 12	-
Bulgaria	20	9	-
República Checa	21	10 / 15	-
Dinamarca	25	-	-
Alemania	19	7	-
Estonia	20	9	-
Grecia	23	6,5 / 13	-
España	21	10	4
Francia	20	5,5 / 10	2,1
Croacia	25	5 / 13	-
Irlanda	23	9 / 13,5	4,8
Italia	22	10	4
Chipre	19	5 / 9	-
Letonia	21	12	-
Lituania	21	5 / 9	-
Luxemburgo	17	8	3
Hungría	27	5 / 18	-
Malta	18	5 / 7	-
Países Bajos	21	6	-
Austria	20	10	-
Polonia	23	5 / 8	-
Portugal	23	6 / 13	-
Rumanía	24	5 / 9	-

Eslovenia	22	9,5	-
Eslovaquia	20	10	-
Finlandia	24	10 / 14	-
Suecia	25	6 / 12	-
Reino Unido	20	5	-

Cuadro I. Lista de tipos de IVA aplicados por los Estados Miembros.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contenidos en Taxud.c.1 (2015) *VAT Rates applied in the Member States of the European Union*

Los diferentes tipos aplicados por los Estados podrían poner en riesgo el correcto funcionamiento del mercado común. Esta disparidad de tipos no afecta ya solamente al régimen transitorio en el que nos encontramos actualmente, sino que podría mermar cualquier posible sistema de compensación interestatal que pueda diseñarse en un futuro. Tal como opina el profesores Lasarte Álvarez y Adame Martínez²⁹ “el planteamiento tradicional y la tónica invocación de la llamada soberanía fiscal por parte de los Estados miembros tiene que verse superado por su interés en la construcción de un espacio común en el que la imposición sobre las operaciones comerciales sea una fuente importante de financiación de cada uno de ellos y no un factor de distorsión y fraude”.

Así pues, no existe una armonización total en el IVA, sólo se impone desde la normativa europea un mínimo en el tipo general y en el reducido, conservando los Estados las facultades de establecer el tipo de gravamen. Resulta difícil avanzar más en la aproximación de los tipos impositivos nacionales tanto por razones políticas (soberanía fiscal) como por razones económicas (constituye un instrumento para la financiación estatal).

²⁹ LASARTE ÁLVAREZ, Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco: “El impuesto sobre el Valor Añadido en el periodo transitorio. Operaciones y fraude. Otras cuestiones”. En VV.AA. LASARTE, Javier y ADAME, Francisco (coord.): *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ob.cit. pág. 176

Lucha contra el fraude

El fraude fiscal dificulta el buen funcionamiento del mercado interior porque genera flujos de bienes no justificados y permite la introducción en este de bienes a un precio anormalmente bajo.

Las operaciones intracomunitarias se han convertido en uno de los ámbitos de mayor nivel de fraude en la UE, como consecuencia de la aplicación de exenciones y deducciones o devoluciones indebidas tras la realización de operaciones ficticias o simple contrabando en el interior del territorio comunitario. De hecho en octubre de 2014 la Comisión publicó que la Unión Europea pierde cada año el 16% de lo que debería recaudar por IVA, una cantidad que asciende a 177.000 millones de euros³⁰.

En relación a este problema se ha pronunciado el TJUE en la Sentencia de 12 de enero de 2006, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-488/03 y en las tres Sentencias dictadas el 27 de septiembre de 2007, asuntos C-409/04, C-146/05 y C-184/05, que establecen que quien se ha visto implicado en una trama de fraude intracomunitario, sin intención de defraudar y, sin conocimiento de dicha trama, no debe verse obligado al pago del IVA con pérdida del derecho a la deducción de cuotas soportadas. Tales pronunciamientos judiciales son prueba de las actividades fraudulentas en torno al IVA en el comercio intracomunitario.

Para luchar contra esta plaga, la Directiva 2008/117/CE aplica las medidas siguientes: el establecimiento de un plazo de un mes en lo que respecta a las informaciones sobre las entregas intracomunitarias de bienes; la aplicación de un mismo período imponible para el proveedor, el comprador o el destinatario de los servicios en el marco de las operaciones intracomunitarias; la reducción de las cargas

³⁰ http://economia.elpais.com/economia/2014/10/23/actualidad/1414066189_393456.html. Consultado el 28 de mayo de 2015

administrativas; la autorización para que los operadores presenten trimestralmente los estados recapitulativos en relación con las entregas intracomunitarias de bienes.

La Directiva 2013/42/UE incorpora a la Directiva sobre el IVA un mecanismo de reacción rápida (MRR)³¹ en virtud del cual los países de la UE pueden emprender medidas inmediatas en situaciones muy específicas de fraude repentino y masivo en el ámbito del IVA.

El país de la UE que desee adoptar un MRR especial enviará una notificación a la Comisión empleando un formulario normalizado y remitirá dicha notificación simultáneamente a los demás países de la UE. Dicho país deberá facilitar a la Comisión información relativa al sector afectado, el tipo y las características del fraude observado, la existencia de motivos imperiosos de urgencia, el carácter repentino y masivo del fraude y sus consecuencias en cuanto a la generación de pérdidas económicas significativas e irreparables. A continuación, la Comisión dispondrá de un mes para confirmar si formulará una objeción o no, teniendo en cuenta las opiniones de los demás países.

La Directiva 2013/43/UE conexa modifica la Directiva sobre el IVA en lo que respecta a la aplicación opcional y temporal del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude. Permite que los países de la UE apliquen de manera optativa y temporal la inversión de la obligación del pago del IVA correspondiente a la entrega o prestación de determinadas categorías de productos y servicios (mecanismo de inversión del sujeto pasivo).

³¹ Fruto de la COM(2012) 428 final

Otros problemas

También merece atención los problemas detectados en la aplicación del IVA a las entidades sin ánimo de lucro, que al realizar actividades no sujetas o exentas, pierden el derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios³². De esta forma, las cuotas soportadas no deducibles se convierten en costes adicionales, reduciendo de esta manera los recursos disponibles para la realización de dichas actividades de interés general.

Otro problema al que se enfrentan sobre todo las pequeñas y medianas empresas es la utilización del criterio de devengo frente al criterio de caja. Utilizando el primero puede ocurrir que el sujeto pasivo tenga que proceder al ingreso de cuotas de IVA repercutido sin haber cobrado las facturas que las originaron. Por lo tanto, en un contexto de crisis como el actual resultaría interesante una reforma de la Directiva en este sentido, de tal forma que surja la obligación de ingreso de la cuota en el momento del pago de la factura, es decir, utilizando el criterio de caja. Las legislaciones nacionales como la española ya han adoptado medidas³³ que lo permiten aunque con excepciones.

9.2 Los impuestos especiales armonizados

Los impuestos especiales, accisas en su denominación comunitaria, se establecen como impuestos sobre consumos específicos, que gravan el consumo de determinados bienes además de lo que lo hace el IVA como impuesto general.

La configuración de la Unión Europea como un espacio sin fronteras lleva a que los impuestos especiales, sean impuestos armonizados a nivel comunitario, regulados

³² Art. 168 Directiva 2006/112

³³ Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

por distintas Directivas comunitarias que constituyen el marco definitivo de la imposición por impuestos especiales en la Unión Europea.

La regulación del régimen general la encontramos en la Directiva 2008/118/CE de 16 de diciembre de 2008 relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE. Se establece que se grava el consumo de productos energéticos y eléctricos (Directiva 2003/96/CE); alcohol y bebidas alcohólicas (Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE); labores del tabaco (Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE y 92/80/CEE).

El problema planteado en relación a estos impuestos es similar al comentado anteriormente con el IVA. Se trata de un ámbito en que los tipos impositivos se encuentran armonizados en cuanto al tipo mínimo exigido por las normas europeas, por lo que los Estados tienen libertad para su fijación, de ahí que se pueda observar una acentuada disparidad en cuanto a los tipos impositivos³⁴, perjudicando al correcto funcionamiento del mercado anterior. Además, dado su estructura, es susceptible de fraude en el seno de las operaciones intracomunitarias, por los mismos motivos que el IVA.

Desde parte de la doctrina se aboga por una regulación de estos impuestos que los convierta directamente en tributos de la Unión Europea. Aunque también se ha propuesto lo mismo como solución a los problemas plantados con el IVA, la diferencia radica en que los impuestos especiales no representan una gran recaudación en relación con el PIB nacional, lo que facilitaría la conformidad de los Estados miembros; no obstante, muchos se negarían, además de por renunciar a su recaudación, porque son utilizados como un instrumento de política social, dadas las características y efectos de los bienes gravados³⁵

³⁴ Para observar estas diferencias podemos acudir a la página web de la Dirección de Fiscalidad y Unión Aduanera: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/index_en.htm

³⁵ SANCHEZ GALIANA, J. Antonio y LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María: "Algunas consideraciones sobre los impuestos especiales armonizados". En VV.AA. LASARTE, Javier y ADAME, Francisco

10. Conclusión

La conclusión fundamental de este trabajo es que, aunque se ha conseguido un cierto grado de armonización, sobre todo en la imposición indirecta, es necesario profundizar más en este terreno. Para ello es necesario que los Estados renuncien a parte de su poder tributario, algo a lo que se muestran reacios, pues ya han cedido parte de su soberanía en favor de la UE, por lo que la cuestión de fondo tiene más que atender a cuestiones políticas que cuestiones estrictamente tributarias y financieras.

Y es que la exigencia de unanimidad en el Consejo para aprobar cualquier norma relativa a la imposición supone un lastre para la armonización fiscal, algo tan importante en la economía de mercado en la que nos encontramos.

No obstante, el sistema tributario europeo ha evolucionado en los últimos años como consecuencia del proceso de integración, con medidas de armonización fiscal específicas, fenómenos de competencia fiscal y en el marco general de las reformas fiscales internacionales.

A la luz de la exposición realizada en las páginas anteriores merecen ser resaltadas las siguientes cuestiones, aunque vaya por delante, que algunas de los aspectos que hemos tratado merecían un estudio individual:

1. El artículo 113 del TFUE prevé la armonización en la imposición indirecta mediante la toma de decisiones por unanimidad, aunque no señala el instrumento jurídico que se ha de emplear para ello. El Consejo ha empleado las Directivas para conseguir la armonización de este impuesto indirecto.

(coord.): *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ob.cit. pág. 205

Sin embargo, para la creación de un verdadero mercado interior común, que es lo que se propone en Europa 2020³⁶, el impuesto se tendría que aplicar en cada Estado exactamente igual. Esta propuesta del Consejo está más cerca de la unificación tributaria en la imposición indirecta, y por lo tanto, la utilización del Reglamento como instrumento normativo. Para poder llegar a este estadio, lo más conveniente sería comenzar con suprimir el principio de unanimidad en la aprobación de las Directivas y adoptar el mecanismo de cooperación reforzada.

2. Además de las directivas y los reglamentos como instrumentos de armonización fiscal, es necesario que existan otros instrumentos, como es la jurisprudencia del TJUE, que consiga minimizar las divergencias normativas de las legislaciones nacionales con la finalidad de eliminar las lagunas existentes.

3. La propuesta de la base imponible común armonizada en el Impuesto de Sociedades resulta claramente beneficiosa para que en Europa se constituya una zona económica más competitiva y que el mercado interior sea una realidad, pues tiene por objeto superar algunos de los principales obstáculos al crecimiento del mercado único, obstáculos generados por las grandes diferencias entre los sistemas fiscales de los países de la Unión Europea, que hacen que para las empresas resulte caro y difícil expandirse en dicho mercado único por el cual circulan libremente personas, bienes, servicios y capitales.

4. En cuanto a una posible armonización del IRPF, es posible avanzar mucho más en la armonización de la fiscalidad directa, aunque no se encuentre prevista expresamente en los Tratados. Se trata más de una cuestión de oportunidad política, no de posibilidad jurídica. Al fin y al cabo, en este tipo de impuestos se trata más bien de hasta dónde se quiere llegar en la Unión en relación a la integración política. Tampoco

³⁶ Europa 2020 es la estrategia de crecimiento de la UE para la próxima década. Concretamente, la Unión ha establecido para 2020 cinco ambiciosos objetivos en materia de empleo, innovación, educación, integración social y clima/energía. En cada una de estas áreas, cada Estado miembro se ha fijado sus propios objetivos. La estrategia se apoya en medidas concretas tanto de la Unión como de los Estados miembros.

hay que olvidar el papel fundamental de la jurisprudencia del TJUE en relación a esta materia, ya que ha evitado en muchos casos que se produzcan discriminaciones a los trabajadores transnacionales en aplicación de las legislaciones nacionales.

5. El IVA se ha erigido como el impuesto donde se ha alcanzado un mayor grado de armonización, sin embargo, debido al periodo transitorio en el que nos encontramos y la disparidad de tipos aplicados por los Estados miembros, podemos concluir que el proceso de armonización de la imposición directa está lejos de ser perfecto.

Por la existencia de diferentes deducciones, por las diferencias legislativas, en definitiva por el régimen jurídico existente, el fraude en las operaciones intracomunitarias está a la orden del día.

6. Las medidas de armonización fiscal que se adopten con vistas al desarrollo del mercado interior deben incluir la implantación de un sistema común de cooperación administrativa entre las autoridades competentes de los Estados.

Me inclino porque se acuerden políticas que acerquen el futuro de la UE a un mercado interior donde se haya conseguido una armonización plena. No debemos olvidar que uno de los objetivos marcado en los Tratados es la construcción de ese mercado interior, donde la diferencia existente entre las diferentes legislaciones nacionales puede perjudicar a las empresas en sus operaciones intracomunitarias, mediante un aumento de costes de transacción, además de crear cierta inseguridad jurídica.

Como clara consecuencia de una unión fiscal podemos encontrar que los Estados al perder la competencia legislativa en este ámbito, pierden también la posibilidad de reaccionar de forma rápida y flexible a la hora de proponer los cambios necesarios para adaptarse a la realidad social. Esto puede ser un problema porque como ya hemos

comentado existe una excesiva rigidez, lentitud y complejidad en el proceso legislativo comunitario.

Por tanto, antes de proceder a una hipotética armonización plena se tiene que realizar una serie de reformas a nivel estructural en las instituciones de la UE.



11. Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco y VALERA TABUEÑA, Francisco: *La Armonización Fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997.

CALDERÓN CARREÑO, J. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Armonización jurisprudencial de la Imposición directa: Las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias”. *Manual de Fiscalidad Internacional*, 3ª ed., IEF, 2007, Madrid.

DÍAZ ROLDAN, Carmen: “Déficit, deuda y reglas fiscales en una unión monetaria”. En *Cuadernos de información económica*, núm. 233, 2013

GARCÍA NOVOA, C. (2004): "El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea", *Temas Tributarios de Actualidad*, n. ° 16-18.

HERNÁNDEZ DE COS, P. (2011), “La reforma del marco fiscal en España: los límites constitucionales y la nueva regla de crecimiento del gasto público”, *Boletín Económico*, septiembre 2011, Banco de España.

LASARTE ÁLVAREZ, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: "El IVA y los problemas actuales de las entregas intracomunitarias", en ADAME MARTÍNEZ, F. (director): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el Fraude*, Junta de Andalucía-Thomson Reuters-Aranzadi, 2012, Cizur Menor

MARÍN BENÍTEZ, G. “Fiscalidad de los dividendos transfronterizos en la Unión Europea: sobre la adecuación de la normativa española al derecho comunitario”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 271, 2005.

MERINO ESPINOSA, M. y NOCETE CORREA, F: “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”. En *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2011.

POZA CID, R. y PIETRO CUADRADO, M: “La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”. *Cuadernos de Formación. Colaboración 13/12, IEF, Volumen 15/2012*

VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2º ed. Tirant lo Blanch, Valencia 2013.

VV.AA, LASARTE ÁLVAREZ, Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco (coords.): *Armonización fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, CEF, Sevilla, 2009

12. Webgrafía

<http://blog.grantthornton.es/2015/01/08/el-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones-impuesto-justo/>.

<http://www.consultingdms.com/derecho-fiscal/el-impuesto-sucesiones-y-donaciones-en-espana-tras-modificacion-ley-262014-para-cumplir-fallo-sentencia-tribunal-justicia-union-europea-392014/>.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/index_en.htm

http://economia.elpais.com/economia/2014/10/23/actualidad/1414066189_393456.html.

http://economia.elpais.com/economia/2014/10/29/actualidad/1414608474_153583.html.

<http://www.eleconomista.es/economia/noticias/2853530/02/11/La-UE-quiere-armonizar-el-Impuesto-de-Sociedades-que-bajaria-en-Espana.html#.Kku802eU2VxIwXk>.

http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/fi0007_es.htm.

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html#_f

<http://www.legalisfiscal.com/es/3671/normativa/normativa-fiscal/reforma-de-la-directiva-matriu-filial-com-a-mesura-anti-abus.html>.

