



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de CEU-Universidad San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

---

## LEY GENERAL TRIBUTARIA Y DERECHO COMUNITARIO

---

**Marta Villar Ezcurra**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad San Pablo-CEU de Madrid

**SUMARIO:** 1. Consideraciones generales. 2. El Derecho comunitario como fuente del Derecho tributario. Su integración en el ordenamiento español y la delimitación de competencias. 3. El Derecho originario: Disposiciones fiscales y normas prohibitivas. 4. El Derecho derivado: Las medidas de Armonización Fiscal. 5. El Derecho procedimental: Las medidas de Asistencia Mutua. 6. Conclusiones.

### 1. CONSIDERACIONES GENERALES

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), recoge —como reza la exposición de motivos— *«sus principios esenciales y regula las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes»*. En su artículo 7, al enumerar las fuentes del ordenamiento tributario, establece que los tributos se regirán por la Constitución, por los Tratados o Convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y también por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución Española (apartados 1.a),b) y c).

El Derecho Comunitario aparece así reconocido por la Ley General Tributaria como fuente del Derecho regulador de los tributos, separando el Derecho originario (el que surge de los Tratados) del derivado (el que surge de la aprobación de normas por las instituciones comunitarias) y las distintas bases constitucionales que permiten la creación y el reconocimiento de este Derecho supranacional. La Ley hace suyo el criterio sostenido por la Comisión para el Estudio y Propuesta de medidas para la reforma de la ley General Tributaria (Informe, IEF, 2001), según el cual *«en cuanto al ordenamiento comunitario, se entiende que basta la referencia a los Tratados (respecto al Derecho originario) y un simple recordatorio de los actos de las Instituciones. Tratándose de materia fiscal, interesan fundamentalmente las Directivas, que, sin embargo, la Comisión, mayoritariamente, cree que no deben mencionarse expresamente, ya que si la Directiva se ejecuta correctamente y dentro del plazo, la misma no es fuente, pues se aplica, exclusivamente, la norma interna de desarrollo. En caso de incumplimiento de la Directiva, entran en juego los principios de eficacia directa y primacía, pero tampoco se considera oportuno hacer referencia expresa a ellos, ya que, por un lado, la definición de los mismos y de sus consecuencias corresponde al*

*Tribunal de Luxemburgo y no a los Estados miembros y, por otro, no tiene sentido presumir el incumplimiento, por muy frecuente que éste pueda ser»* (págs. 43-44).

La opción además de correcta, es prudente con los cambios que han de venir. En este sentido, el Proyecto de Constitución Europea denomina a los actuales reglamentos comunitarios leyes y a las directivas, leyes-marco. En cuanto a los principios de eficacia directa y primacía que rigen en las relaciones del Derecho comunitario con los ordenamientos internos, también resulta correcta la solución silenciosa de la Ley General Tributaria, que no ha de explicitar lo que constituye con toda rotundidad parte del acervo comunitario.

Más allá de esta referencia expresa que la Ley General Tributaria hace al Derecho Comunitario es observable cómo los principios surgidos de este original Derecho han calado en principios y preceptos que la misma Ley General formula aun sin mencionar su origen. Así, el principio de proporcionalidad en la aplicación de la potestad sancionadora es parte del acervo comunitario, como también lo es el reconocimiento poco a poco de un estatuto común del ciudadano comunitario en sus relaciones con las Administraciones tributarias, derivado de los principios que el Tribunal de Justicia comunitario ha ido elaborando (equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos, proporcionalidad, confianza legítima, etc.)

También se ha reconocido mayoritariamente que en la formulación de la norma que regula «*el conflicto en la aplicación de la norma tributaria*» (art. 15 LGT) se recogen las tesis norteamericanas para luchar contra el fraude fiscal que han tenido luego eco en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades al interpretar las cláusulas anti-fraude de la Directiva «Fusiones» y la Directiva «Matriz-Filial». Así pues, de forma más clara o más sutil, la Ley General Tributaria reconoce la importancia del Derecho Comunitario Europeo, tanto en su calidad de ordenador del Derecho de los tributos como en su condición de delimitador de competencias e informador del Derecho tributario nacional.

## 2. EL DERECHO COMUNITARIO COMO FUENTE DEL DERECHO TRIBUTARIO: SU INTEGRACIÓN EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL Y LA DELIMITACIÓN DE COMPETENCIAS

Como fuente del ordenamiento tributario, el Derecho comunitario en su conjunto prevalece sobre las normas internas de los Estados miembros en caso de conflicto. La primacía constituye una característica propia del ordenamiento comunitario frente al Derecho internacional clásico, que exige la inaplicación de las normas internas incompatibles y que supone, además, que determinadas normas comunitarias (normas con efecto directo), son directamente (aplicabilidad directa) fuente de derechos y obligaciones alegables por los particulares ante sus propios jueces y tribunales. *Costa/ENEL* (STJCE 5 de febrero de 1963, C-26/62) o *Van Gend & Loos* (STJCE de 15 de julio de 1964, C-6/64) constituyen ya asuntos emblemáticos en el establecimiento de los criterios y principios que delimitan la relación del Derecho comunitario con los ordenamientos internos de los países miembros de la hoy Unión Europea.

Se ha dado importancia a la constitucionalización del principio de primacía en el texto de la futura Constitución Europea (cuyo art. 1-6 establece que «*la Constitución y el derecho adoptado por las instituciones de la Unión en el ejercicio de las competencias que*

*se le atribuyen a ésta primarán sobre el derecho de los Estados miembros*»), pues por primera vez en la historia de la integración europea el principio de primacía recibe reconocimiento expreso en un texto legal. Esta circunstancia ha sido interpretada como una imposibilidad de dar marcha atrás y aunque las probabilidades de que el Tribunal de Justicia revise su jurisprudencia en este punto son sumamente remotas, teóricamente siempre sería posible con los actuales Tratados. Junto con el mandato del respeto al *acquis communautaire* (art. IV-438) queda constitucionalizado también el modo en que debe operar el principio de primacía (L.M. Díez-Picazo: «*¿Tratado o constitución? El valor de la Constitución para Europa*», en Comentarios a la Constitución Europea, t. I, Tirant Lo Blanch, 2004, p. 74).

Siguiendo con los principios que rigen sus relaciones con los Derechos internos, conforme al principio de autonomía institucional, el Derecho comunitario respeta el modelo de organización territorial del Estado, de manera que el sistema interno de distribución de competencias es, por principio, cuestión ajena a las exigencias comunitarias. Pero frente a los incumplimientos del Derecho comunitario es el Estado, sin embargo, el único responsable ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ya sean órganos centrales, autonómicos o locales los directamente causantes de las infracciones del Derecho comunitario, y ya se produzcan éstas por vía normativa, reglamentaria o ejecutiva. La descentralización de potestades normativas en España que el Estado comparte con las comunidades autónomas respecto a las principales figuras impositivas con el actual sistema de tributos cedidos es pues, cuestión ajena al Derecho comunitario.

En el sistema actual de cesión de competencias de los Estados a las instituciones comunitarias europeas no se incluye la materia tributaria. La soberanía fiscal –si es que todavía podemos expresarnos en estos términos– sigue residiendo en cada uno de los Estados miembros, pese a la parcial cesión que supone el que los elementos esenciales de determinados impuestos indirectos resulten armonizados por directivas, y se hayan aproximado las legislaciones en aspectos muy concretos de la imposición directa (a saber, la fiscalidad de las operaciones de fusión, escisión y otras formas de reorganización empresarial, la fiscalidad de determinadas rentas –dividendos, intereses y cánones– transferidas entre sociedades matrices y filiales; y más recientemente, la fiscalidad de determinados productos del ahorro en forma de interés, percibidos por personas físicas), sin perjuicio de aquellas disposiciones de Derecho derivado específicamente fiscales contempladas para actuar en política medioambiental.

Este reparto competencial en nada cambia en el texto de la futura Constitución Europea, donde se concibe la fiscalidad como un ámbito de competencia compartida. La Constitución atribuye a la Unión competencias específicas en ámbitos no declarados de competencia exclusiva. En particular, las competencias en materia fiscal se enuncian como instrumentales y se conciben en tanto que sean necesarias para la realización del mercado interior (arts. I-14, III-130, III-171).

Una cuestión nueva se viene planteando desde los años ochenta, y es la relación entre el Derecho comunitario y el Derecho convencional, pues aunque en ausencia de acción comunitaria (de unificación o armonización) los Estados miembros son libres para determinar los criterios de imposición para evitar la doble imposición, en particular suscribiendo Convenios para evitar la doble imposición (*Saint-Gobain*, STJCE 21 de septiembre de 1999, C-307/97, ap.56), ciertas disposiciones contenidas en los Convenios

de doble imposición no son totalmente conformes con el Derecho comunitario y pueden colisionar con las libertades fundamentales (*de Lasteyrie*, STJCE 11 de marzo de 2004, C-9/02, ap.42-44) por cuanto, por ejemplo, excluyen –sin justificación válida– de la aplicación de las ventajas del Convenio, a establecimientos permanentes radicados en otros Estados comunitarios (*Elide Gottardo/INPS*, STJCE 15 de enero de 2002, C-55/00, ap.27), pero de momento es el Tribunal de Justicia de las Comunidades la institución que caso a caso está delimitando el ámbito de lo prohibido por contrario al Derecho comunitario. Por ello, la Comisión ha planteado la necesidad de examinar detalladamente la posible necesidad, en el futuro, de algún tipo de cláusula de «nación más favorecida» entre los Estados miembros de la Unión Europea (COM 2003, 726 final, p.12).

Históricamente, la primera preocupación de los redactores del Tratado de Roma, fue instaurar una unión aduanera entre los países miembros, para lo que hubo que dismantelar aranceles y exacciones de efecto equivalente en el intercambio comercial entre Estados, a lo largo del período transitorio establecido. Sólo el entusiasmo de los primeros años explica que se consiguiera el dismantelamiento arancelario previsto antes de los plazos marcados por el Tratado. En sintonía con la estrategia funcionalista –“el paso a paso”–, y lograda la unión aduanera, el modelo comunitario de integración económica ha ido avanzando hasta llegar a la actual unión económica y monetaria. Y ello, sin perjuicio de los importantes saltos cualitativos que cada reforma de los Tratados fundacionales ha significado en el proceso de construcción política, que hace ya tiempo traspasó los aspectos meramente económicos.

Si hacemos un balance del estadio actual del proceso de integración de los países pertenecientes a la Unión Europea, en lo que a la materia tributaria se refiere, habremos de concluir que existe un acercamiento de sistemas fiscales, canalizado jurídicamente por las normas prohibitivas del Tratado, y por las directivas armonizadoras y de aproximación de legislaciones, pues la materia aduanera quedó hace tiempo unificada por reglamentos comunitarios.

Es preciso, sin embargo, partir de una premisa estratégica básica que se deduce del carácter instrumental de la armonización fiscal y es que la Unión Europea no requiere los mismos impuestos, ni siquiera la misma estructura en cada uno de los Estados miembros (a excepción del impuesto sobre el valor añadido al que más adelante nos referiremos). Se ha vuelto a insistir en esta cuestión en el Informe definitivo del Grupo IV «Gobernanza económica» de la Convención Europea, de 21 de octubre de 2002, cuando a propósito de los cambios sugeridos para la futura Constitución Europea, se opinaba que el objetivo de dichos cambios no debería ser el establecimiento de unos impuestos unificados.

Sin ser propiamente resultado del Derecho comunitario, existe una acción *coordinadora* de las políticas fiscales de los Estados miembros aprovechando la dinámica de las reuniones del Consejo de Ministros. Así, en los últimos años se ha decidido, fomentar fiscalmente los sistemas alternativos a los planes de pensiones para paliar los agudos problemas de envejecimiento de la población; promover reformas fiscales y simplificadoras para potenciar las pequeñas y medianas empresas, consideradas principales agentes generadores de empleo; rebajar la presión fiscal de las rentas de trabajo, potenciando el uso de los gravámenes ecológicos y los impuestos indirectos sobre consumos específicos en línea con las exigencias del desarrollo sostenible; o introducir cambios en la imposición sobre las rentas de capital para evitar discriminaciones en la colocación del ahorro.

Y debe también tenerse en cuenta la limitación de soberanía que supone, el que las

distintas políticas fiscales de los Estados miembros no puedan desconocer las orientaciones de política fiscal propuestas por las instituciones comunitarias ni las derivadas de las restantes políticas económicas, sociales y también ambientales. Las instancias comunitarias se pronuncian a favor de la interacción de políticas e instrumentos jurídicos y económicos, en interés común de los Estados, sirviendo el foro institucional comunitario de impulso y coordinación de acciones estatales conjuntas de los diferentes responsables políticos. Se habla así de acciones de *armonización integrada*.

Pese a estas consideraciones, la *armonización fiscal* comunitaria, en sentido técnico, sólo afecta a lo necesario para el funcionamiento del mercado interior, esto es, tiene carácter instrumental. La opción armonización jurídica *v.* coordinación de políticas, depende de cómo se interprete en cada caso el principio de subsidiariedad, según el cual «en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada a nivel comunitario. Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado». Se trata de un principio típico del modelo federal de organización política, que junto al principio de *proporcionalidad* modula la intervención comunitaria y el grado de su intensidad en ámbitos competenciales concurrentes. Se ha discutido si constituye o no un límite estricto a la centralización comunitaria por medios de la presunción a favor de la unidad menos (Estado) frente a la intervención de la Comunidad sujeto a control jurisdiccional pero el debate presenta opiniones todavía más variadas cuando se centra en la cuestión de si estamos ante un principio político o una norma imperativa. En buena medida el hecho de su incorporación al Tratado en la reforma de Maastricht implica su juridificación.

Desde la perspectiva de los Estados miembros, se mantiene la competencia exclusiva del núcleo duro de los Derechos constitucionales nacionales, del que no forma parte la fiscalidad, donde precisamente, la intervención comunitaria resulta modulada por cláusulas flexibles o de armonización.

Para que se llegara a un Derecho tributario uniforme serían necesarios radicales cambios en los Tratados y una fuerte voluntad política. La reforma de Ámsterdam, el 2 de octubre de 1997, sólo introdujo como novedad que podría ser relevante a efectos fiscales el principio o cláusula de *flexibilidad o cooperación reforzada* en virtud del cual podrán producirse integraciones sectoriales con fórmulas de «geometría variable», si bien no se prevé expresamente su aplicabilidad en el ámbito de la fiscalidad. Más bien al contrario, después de las reformas de Ámsterdam y Niza, para la adopción de medidas normativas fiscales sigue siendo necesaria la *unanimidad* en las decisiones del Consejo de Ministros para aprobar las directivas armonizadoras, unanimidad que explica la dificultad para avanzar en la armonización y en un acercamiento mayor de los sistemas fiscales de los Estados miembros.

### 3. EL DERECHO ORIGINARIO: DISPOSICIONES FISCALES Y NORMAS PROHIBITIVAS

No hay que perder de vista la distinción sutil entre el reparto de competencias en materia tributaria y el ejercicio mismo de las competencias, pues en este último, se han

de respetar enteramente las disposiciones de los Tratados. Tanto el Tratado de Roma (arts. 95 a 98 TCE) como el Proyecto de Constitución Europea (arts. III-170 y 171 CE) contemplan las denominadas «disposiciones fiscales», si bien el Proyecto de Constitución Europea menciona expresamente la posibilidad de que se adopten «leyes y leyes marco» en el ámbito de la fiscalidad, lo cual da entrada, para el futuro, a la adopción de «leyes» equivalentes a los actuales reglamentos comunitarios, hasta ahora sólo propios de la normativa aduanera.

Sin embargo, como ocurre en muchos otros ámbitos, bajo esta rúbrica no están todos los que son, en otras palabras, las disposiciones fiscales no se limitan a los preceptos incorporados bajo esta rúbrica, sino que en otras secciones del Tratado se regulan disposiciones con trascendencia fiscal, que incorporan normas prohibitivas, cuya importancia no puede silenciarse, pues limitan el poder de los Estados miembros a la hora de diseñar su sistema fiscal y moldear los impuestos que lo integran, estableciendo prohibiciones específicas, obligaciones de no hacer, que han llevado a la doctrina a hablar de una «*armonización fiscal negativa o de segundo grado*».

Así, y sin pretensión de exhaustividad, pueden ser citadas las prohibiciones de establecer entre los Estados de la Unión Europea nuevos derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente, las prohibiciones de ayudas otorgadas por los Estados miembros incompatibles con el mercado común —que, como es sabido, afecta a las ayudas fiscales—; las bases jurídicas para luchar contra el fraude a los intereses financieros comunitarios —que incluye el fraude fiscal—; para adoptar medidas fiscales de protección al medio ambiente; de aproximación de legislaciones —entre otras, en materia fiscal—; o la obligación de adecuar los monopolios fiscales (petróleos, tabacos) a las normas de libre competencia. Además de ello, las cláusulas del Tratado de la Comunidad Europea que prohíben a los Estados discriminar por razón de nacionalidad, se aplican a los Estados en la medida en que la discriminación puede traer su causa de diferencias impositivas en función de la residencia, según reiterada doctrina del Tribunal de Luxemburgo. Debe observarse también, que muchas de estas disposiciones gozan de efecto directo por lo que pueden ser invocadas directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

De otro lado, no puede dejar de silenciarse la importancia de la constitucionalización de la Carta de los Derechos Fundamentales, que expresamente recoge el derecho de propiedad (art. II-77) y que ha permitido ya el acceso de las cuestiones fiscales al Tribunal de Estrasburgo de Derechos Humanos, siendo ya emblemático el asunto *Dangeville* (16 de abril de 2002), en el que este Tribunal fundamentó en el derecho de propiedad su decisión de reparar la lesión a tal derecho reembolsando el impuesto indebidamente ingresado. La incorporación de la Carta de los Derechos Fundamentales a la Constitución Europea contribuirá a homogeneizar el nivel de protección de estos derechos en el ámbito comunitario.

Las denominadas «disposiciones fiscales» comienzan con la prohibición a los Estados miembros de tributos internos discriminatorios o protectores (art. 90 TCE; art. III-170.1 CE), con el objetivo final de asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, garantizando la supresión de cualquier tipo de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos discriminatorios. Esta prohibición supone la concreción del principio general de no discriminación en el ámbito de la libre circulación de mercancías y afecta a los «tributos» que en los Estados gravan los productos.

Se prohíben los tributos internos discriminatorios para los productos de otros Estados miembros tanto si en el Estado impositor existe producción igual o similar (inciso primero), en cuyo caso el criterio determinante es la existencia de una discriminación directa o indirecta —por ejemplo estableciendo diferencias en los tipos, en la determinación de la base imponible, o en las modalidades de percepción del impuesto—, como en ausencia de producción igual o similar (inciso final), debiendo estarse entonces al criterio de la sustituibilidad del producto discriminado con el que potencialmente satisface al consumidor.

Aunque el Tratado alude a «tributos internos», la jurisprudencia ha entendido que el ámbito de la prohibición cubre las exacciones nacionales, regionales o locales, y no sólo si constituyen tributos en sentido estricto, sino también las exacciones parafiscales, ya que lo relevante es que la exacción nazca de «instancias públicas» así como «la obligatoriedad de su pago». No puede pues, hacerse una interpretación de este precepto con equivalencias conceptuales nacionales, pues el máximo intérprete es el TJCE y los Estados miembros han de acoger sus pronunciamientos y categorías conceptuales en el contexto de las normas interpretadas, como parte del *acervo comunitario*.

De acuerdo con la Ley 58/2003 General Tributaria española, son tributos «los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por la Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos», pero el Tribunal Constitucional desde su STC 185/1995 ha integrado el tributo en una categoría más amplia —prestación patrimonial de carácter público— que delimita basándose en la nota de coactividad del supuesto de hecho que la genera. En nuestra opinión, la interpretación del concepto de tributo del TJCE se acerca más a la definición de prestación patrimonial de carácter público que hace el Tribunal Constitucional español que a la de tributo de nuestro legislador interno.

A diferencia de las exacciones de efecto equivalente que están absolutamente prohibidas, los tributos internos sólo lo están cuando son superiores —discriminatorios o proteccionistas— a los aplicados a productos importados iguales, similares o en competencia. Para apreciar el criterio de similitud y la potencial concurrencia, el TJCE ha atendido al grado de «satisfacción de las necesidades del consumidor», por poseer propiedades análogas o permitir satisfacer una misma necesidad (por ejemplo, el vino y la cerveza o los que tienen semejante sabor, graduación alcohólica, etc.)

Esta regla afecta al impuesto sobre el valor añadido y, en general, a los diversos gravámenes indirectos sobre la producción o consumo de bienes específicos, y así, se ha declarado por el TJCE la ilegalidad de determinados impuestos internos que gravan los vehículos de motor (p. ej. en Francia, Grecia y Portugal) por provocar discriminaciones más o menos evidentes (diferentes tipos impositivos, el mayor afectando exclusivamente a los productos importados, o de forma más sutil, considerando la potencia del automóvil para graduar la cuota impositiva o la presencia de catalizador). Es indiferente la forma en que se discrimine o se proteja. Así, se tiene en cuenta no sólo el tipo impositivo del gravamen, sino también las disposiciones por las que se determina la base imponible, las cuotas tributarias, los sistemas de control del pago de la exacción, las normas dictadas para su recaudación o las modalidades de percepción del impuesto. También ha afirmado el TJCE que el simple hecho de que un impuesto grave las importaciones no

es suficiente para considerar que sea discriminatorio, sino que el criterio decisivo es la *cuantía real* de las exacciones que gravan productos nacionales, por una parte, y los productos de otros Estados miembros por la otra.

Se admite, sin embargo, un régimen fiscal de favor para determinadas categorías de productos nacionales si dichas categorías resultan determinadas conforme a criterios objetivos, como son la naturaleza de las materias primas o los métodos de producción empleados, y siempre que dichas ventajas no excluyan «*a priori*» de su alcance a los productos de los demás Estados miembros. Se exige también por el TJCE que los objetivos de política económica perseguidos sean en sí mismos compatibles con las exigencias del Tratado. Por ello, en determinados casos, se ha entendido necesario valorar *el destino* que se da a los ingresos que generen las exacciones. Así, por ejemplo, una exacción que se aplique con los mismos criterios a productos nacionales y de otros Estados miembros puede constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, si el ingreso generado se destina *en su totalidad* a indemnizar a los productores nacionales de los productos gravados. Por contra, si el destino de las cantidades recaudadas es ayudar a los consumidores de los productos gravados, la licitud del gravamen tendría que juzgarse al amparo de las disposiciones sobre ayudas estatales. Podrá entonces considerarse que el aparente tributo interno es una exacción que tiene un efecto equivalente a un derecho de aduana o que es una ayuda estatal cuando le sean aplicables bien las disposiciones del artículo 25 o del artículo 87 TCE.

#### 4. EL DERECHO DERIVADO: LAS MEDIDAS DE ARMONIZACIÓN FISCAL

En todo proceso de integración económica, no sólo en el modelo comunitario europeo, se plantea la necesidad de armonizar normativas tributarias, fundamentalmente para evitar que las disparidades fiscales obstaculicen la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales con distorsiones al régimen de libre y leal competencia, pues las condiciones no son equitativas si unos productores soportan más carga fiscal que otros. Pero también, porque la plenitud de soberanía fiscal de los Estados miembros se pone en entredicho si es necesario aproximar las políticas económicas generales de los Estados miembros o instaurar una política común en ciertos sectores.

La armonización fiscal resultante no supone la creación de un modelo nuevo de imposición ni la unificación de los sistemas fiscales nacionales. Y en concreto, en el ámbito comunitario, la armonización tiene un verdadero carácter instrumental para alcanzar los fines explicitados en los Tratados, por lo que no puede conceptuarse como un fin en sí mismo.

El art. III-171 de la Constitución Europea constituye la base competencial específica de la armonización de los impuestos indirectos en la Unión Europea y sustituye al art. 93 TCE, en los siguientes términos:

«1. *Una ley o ley marco europea del Consejo establecerá las medidas referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, siempre que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. El Consejo se pronunciará por unanimidad, previa consulta al Parlamento y al Comité Económico y Social.*»

Algunas novedades se introducen para la futura armonización fiscal de los impuestos indirectos. Así, se prevé la posibilidad de que se aprueben leyes europeas (los actuales reglamentos) y no sólo leyes marco (las actuales directivas), aunque se mantiene el requisito de la unanimidad, que seguirá siendo el freno más inmediato a la adopción de nuevas normas.

Tal y como está redactado el precepto, parece existir una contradicción en las técnicas reguladoras elegidas. La ley europea tiene como resultado la unificación de derechos mientras que la ley marco europea los acerca, exigiendo la colaboración normativa de segundo orden, de parte de los Estados. Ello no obstante, se afirma en el art. III-171 de la Constitución Europea que ambas son «*medidas referentes a la armonización de las legislaciones*».

A menudo se habla indistintamente de armonizar, aproximar, coordinar o unificar legislaciones, pero se trata de técnicas normativas diferentes que tienen como común denominador el presuponer la existencia de sistemas fiscales nacionales diversos, al tiempo que pretenden reducir esas diversidades, pudiendo establecerse entre ellas, como ha puesto de manifiesto entre otros, Vander Elst, una relación gradual de menor a mayor, si bien el mismo Vander Elst considera que la expresión aproximación de legislaciones aparece en el Tratado como una noción general que engloba las otras tres. Sí es conveniente resaltar que cuando el Tratado utiliza el término «convergencia» se refiere a resultados conseguidos teniendo en cuenta factores económicos o desarmes arancelarios, mientras que la expresión «armonización» se reserva para las medidas estratégicas cuyo objeto es eliminar las distorsiones permanentes que impiden alcanzar el resultado deseado; en materia fiscal, la integración económica y la plena realización del mercado interior. Con la armonización se pretende evitar el efecto distorsión para el caso de que no se adoptasen al unísono, en los respectivos ordenamientos nacionales, las medidas legislativas de realización del mercado interior. Las medidas de unificación, por contra, pretenden hacer iguales las situaciones reguladas.

Si repasamos la evolución del proceso de armonización fiscal comunitario, la adopción de medidas específicas, ha sido y sigue siendo, un proceso lento e insuficiente, en gran parte debido a la posibilidad de veto de un solo país. Pero junto a esta exigencia de unanimidad, de carácter técnico, es preciso tomar conciencia de otros obstáculos de naturaleza ideológica o estructural que explican las dificultades para aprobar las propuestas de la Comisión Europea.

En efecto, todavía en nuestros días, existe una desconfianza hacia los nuevos protagonistas, las instituciones de la Unión Europea, a las que se critica un importante déficit democrático, que en parte explica las reticencias de los Estados miembros a perder nuevas parcelas de soberanía fiscal. La crítica se acentúa en lo referente al tradicional e histórico derecho a votar los impuestos, en otras palabras, en la medida en que se cuestiona el principio de legalidad en el orden tributario. Como Tremonti ha puesto de manifiesto, con la formación del mercado supranacional se está produciendo «*la escisión entre elementos hasta ahora histórica y sólidamente conexos, como los Estados y los impuestos*», erosionándose el principio de autoimposición al separarse el sistema de representación política de la plena titularidad del poder de imposición.

A los obstáculos anteriores se añaden los de carácter estructural, pues no cabe duda que cada diseño del sistema fiscal en los Estados miembros obedece a estructuras eco-

nómicas y sociales muy diversas, con distinta proporción recaudatoria entre impuestos directos e indirectos, y variada concepción no sólo del papel de la fiscalidad en general sino de las inversiones y servicios que han de prestar los entes públicos.

Las directivas adoptadas en materia de fiscalidad son básicamente de armonización y como es obvio, al existir base específica, se ha avanzado más en la armonización de la fiscalidad indirecta que en la directa. Ello es exigencia lógica de las disposiciones del Tratado, pues sólo en la medida en que la fiscalidad entorpece la efectividad de las libertades comunitarias, el Tratado exige, impone, un acercamiento de medidas normativas.

A principios de los sesenta se aprobaba el Informe *Neumark*, primera gran reflexión sobre el proyecto de armonización fiscal comunitaria, cuya filosofía armonizadora permanece, al menos en lo que se refiere al área de la imposición indirecta. Las líneas de actuación propuestas entonces sugerían el predominio absoluto de la imposición indirecta en la línea armonizadora para limitar las distorsiones al comercio y la competencia desleal de los productos nacionales; una concepción «*etapista*» del proceso armonizador desde el establecimiento en todos los países de un impuesto sobre el valor añadido como impuesto estrella y neutral que haría desaparecer los tradicionales impuestos en cascada; proporcionalidad en la carga tributaria; desgravaciones a la exportación; la armonización de las «*accisas*» o impuestos especiales con reducción de su número y la simplificación de sus características y supresión de los «*droit d'apport*». Todo este planteamiento debería ir dirigido por el órgano motor de la Comunidad, la Comisión de las Comunidades Europeas.

Desde entonces se han dado importantes pasos y se han aprobado numerosas directivas en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, las *accisas*, y los impuestos que gravan la concentración de capitales. Pero, sin duda, el impuesto sobre el valor añadido es el tributo más representativo de la armonización fiscal comunitaria. Hasta el momento existe una base imponible armonizada y una aproximación de tipos impositivos desde unos niveles considerados mínimos. Históricamente, la armonización supuso la sustitución de los impuestos generales sobre las ventas, monofásicos o acumulativos en cascada por un impuesto general plurifásico sobre el valor añadido, proporcional, neutro y que se hace efectivo en el consumidor, siendo la Sexta Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, la que logró armonizar sus elementos estructurales para establecer una base imponible uniforme común. El gran salto cualitativo en la armonización de este impuesto se produjo, sin embargo, mucho más tarde, con la eliminación de fronteras fiscales prevista para el 1 de enero de 1993, que dio paso a un período transitorio hacia el sistema definitivo (un *futurible*) que se concreta en sus líneas maestras, en el cambio del principio de tributación en destino por el de tributación en origen (equiparación de las operaciones entre empresarios situados en Estados miembros distintos, con las realizadas en el interior del país) complementado con un sistema de «*clearing house*» o compensación entre Estados (a calcular sobre estadísticas de consumo), a fin de evitar alteraciones en la distribución de la recaudación, pues en el sistema definitivo, el impuesto ingresado en un Estado sería deducible por el adquirente aunque estuviera situado en un Estado miembro distinto. A todo cambio político (como en este caso fue el provocado con la adopción del Acta Única Europea), se ha unido un salto cualitativo importante en la armonización fiscal.

Este «sistema definitivo» no ha entrado en vigor en la fecha prevista –1 de enero de 1997– pero, aunque la Comisión presentó inmediatamente un calendario que implica-

ba una dilación para que los operadores económicos pudieran adaptarse al nuevo sistema, el contenido básico de las propuestas sigue siendo el mismo, a saber, la necesidad de profundizar en la armonización. Además, la realidad ha demostrado que el sistema transitorio genera perjuicios a los operadores económicos intracomunitarios que intentan cumplir puntualmente sus obligaciones materiales y formales, como es la imposibilidad de deducir el impuesto soportado en otros Estados, la complejidad del sistema y la abundancia de las obligaciones formales. También incide en la gestión del impuesto, que resulta más costosa cuando las transacciones se realizan en un Estado miembro distinto del país de origen. Por estas y otras razones, las directivas armonizadoras del impuesto sobre el valor añadido se han visto obligadas a verdaderos malabarismos para conseguir que, en la mayor parte de los casos, el impuesto se devengue en el país donde vaya a ser deducible (así ha ocurrido con el tratamiento a las operaciones triangulares), lo que dificulta extraordinariamente la aplicación práctica del impuesto y desincentiva a las pequeñas y medianas empresas a realizar operaciones intracomunitarias.

A la vista de estas circunstancias, las últimas directivas armonizadoras del impuesto sobre el valor añadido no sólo se han preocupado por adaptar el impuesto a nuevas realidades como pueda ser el comercio electrónico, sino también, por incorporar medidas de simplificación, modernización, aplicación más uniforme y mayor colaboración administrativa, susceptibles de fomentar las transacciones comerciales legítimas en el mercado interior y de profundizar en la prevención del fraude, esencial para el mantenimiento de la partida de ingresos mientras siga el actual sistema de recursos propios, a resultas de las propuestas de la Comisión de junio de 2000.

La armonización de las *accisas* (tabaco, aceites y derivados del petróleo, bebidas alcohólicas, vino y cerveza) por su parte, ha ido a la par que la del impuesto general al consumo y respecto a la imposición indirecta que grava la concentración de capitales, es la Directiva 69/335, conocida con la denominación francesa «*droit d'apport*» la que se ha ocupado de armonizar los aspectos referidos a la constitución y aumento de capital de las sociedades, emisión de acciones y obligaciones y obligaciones bursátiles sobre valores (nuestros gravámenes de operaciones societarias y actos jurídicos documentados), para minimizar la tributación de estas operaciones y posibilitar la plena realización de la libre circulación de capitales.

La armonización de la fiscalidad directa, por el contrario, ha seguido otros derroteros, pues no ha sido considerada prioritaria en el ámbito comunitario. Obedece a que no impide tanto como la indirecta la movilidad de factores ni pone en entredicho de forma notoria la eficacia de las libertades comunitarias. La falta de éxito de las propuestas presentadas en los años sesenta no fue obstáculo para que la Comisión Europea siguiera proponiendo medidas, cada vez más ambiciosas, hasta que en los noventa cambió de estrategia y propuso la aproximación de aspectos concretos de las legislaciones nacionales que supusieran desviaciones del principio de neutralidad. Es a raíz de entonces cuando se aprueban en 1990 la «Directiva Fusiones» y la «Directiva Matriz-Filial». Ambas directivas tuvieron su respuesta directa en España en una ley específica que posteriormente se incorporó a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y a la del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Junto a estas directivas se decidió aprobar un Convenio en materia de eliminación de la doble imposición, para eliminar los problemas de ajustes de beneficios, entre empresas asociadas que recoge un sistema de arbitraje implicando directamente a las autori-

dades competentes de los Estados miembros con vistas a evitar la doble imposición que se produce con ocasión de ajustes bilaterales en el Impuesto sobre Sociedades.

En el plano de las bases teóricas para una armonización del impuesto sobre sociedades, el Informe *Ruding* fue fundamental en la descripción de los ejes básicos de una futura armonización de la imposición societaria, pero como en buena medida se apartaba de los principios propuestos por la Comunicación de la Comisión, las instituciones reaccionaron con frialdad a las propuestas incorporadas en dicho Informe y las iniciativas quedaron paralizadas.

De otro lado, el acercamiento de los sistemas de fiscalidad directa también se ha producido de forma consensuada sobre todo en lo que a la imposición de las rentas del capital se refiere, por la vía de la *coordinación de acciones de política fiscal*, por considerarse un problema de interés común a todos los Estados miembros. Pero algunos aspectos de los impuestos directos ni siquiera requieren medidas de acercamiento o armonización. Muy al contrario, conforme al principio de subsidiariedad se entiende que deben quedar en manos de los Estados miembros.

Un salto significativo de gran calado se ha dado a resultas de la aprobación del denominado *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas* para evitar la competencia fiscal desleal entre los Estados miembros de la Unión Europea tratando de captar bases imponibles, pues gracias a su impulso han sido aprobadas dos nuevas directivas en el ámbito de la imposición societaria: la Directiva 2003/48, que armoniza la imposición del ahorro en forma de interés de las personas físicas, implantando un sistema de intercambio automático de información, y que servirá para controlar la tributación de tales rentas y la Directiva 2003/49, que armoniza la fiscalidad de intereses y cánones entre empresas asociadas. El Código de conducta ha servido también para enfatizar la acción de la Comisión y los Estados miembros en el control de las ayudas de Estado incompatibles con el mercado común. Más recientemente, la Directiva 2005/19 ha ampliado en ámbito de aplicación de la Directiva sobre fusiones, respecto a los tipos de entidades y a las operaciones cubiertas.

No obstante todo lo anterior, debe resaltarse que la ausencia de medidas armonizadoras generales y de importante calado (como existen respecto a los impuestos indirectos) en el ámbito de los impuestos directos, ha hecho adoptar al TJCE un papel sumamente activo en los asuntos fiscales. Se ha erigido en garante del principio de no discriminación y del seguimiento del respeto de los Estados miembros a las obligaciones de eliminación de restricciones a las libertades comunitarias, sobre todo desarrollando el principio de no discriminación por razón de nacionalidad. Pero tal es en nuestros días el número de sentencias declarativas de incumplimientos de Estado, que se ha abocado al efecto contrario. Las sentencias en materia de impuestos directos han dejado de ser puntuales y eventuales, y muy al contrario, cada día sorprenden con un nuevo y más original pronunciamiento que ha llevado a una respuesta disgregadora de los ordenamientos tributarios de los distintos Estados miembros de la Unión Europea, lo cual constituye la gran paradoja: que en ausencia de armonización normativa de la imposición directa, la acción del TJCE provoca las reacciones normativas internas más diversas.

Puede que lo que hasta ahora hayamos venimos denominado «*armonización indirecta*» haya de encontrar un nuevo calificativo, «*efecto desarmonizador*» o de «*big bang*» en expresión de García-Herrera y Herrera Molina. Y es que como ha dicho Vanistendael,

el juez conduce la integración europea allí donde las instituciones políticas no quieren o no pueden llegar.

Para dar un nuevo impulso a la armonización societaria, el texto del Proyecto de Constitución Europea de 2003, incorporaba ex novo una base jurídica específica para la armonización del impuesto sobre sociedades aunque limitada al ámbito de la cooperación administrativa y a la lucha contra el fraude, y así, el artículo III-63 establecía lo siguiente:

*«Cuando el Consejo de Ministros determine, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, que determinadas medidas relativas al impuesto sobre sociedades se refieren a la cooperación administrativa o a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal ilegal, adoptará por mayoría cualificada una ley o ley marco europea que establezca dichas medidas, siempre que las mismas sean necesarias para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia».*

Obsérvese, sin embargo, que no se calificaban de medidas de armonización, que su objeto exclusivo era promover la cooperación administrativa o la lucha contra el fraude y que tenían carácter instrumental, pues debían ser necesarias para garantizar el funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia, por lo que técnicamente el precepto, era más correcto que el artículo III-62.2 del Proyecto, que finalmente se ha convertido en el artículo III-171.

Algunos Estados no admitieron la posibilidad de acudir a la mayoría cualificada ni respecto al impuesto sobre sociedades ni a los impuestos indirectos, pese a que el ámbito objetivo se limitara a la adopción de medidas de asistencia mutua y lucha contra el fraude, por lo que finalmente las bases jurídicas de las medidas de armonización y aproximación de legislaciones en materia fiscal siguen requiriendo unanimidad.

Quizás en esta materia el Derecho de Sociedades europeo, con la creación de la Sociedad Anónima Europea (Reglamento 2157/2001), al dejar fuera los aspectos fiscales, sirva de acicate para que resulten impulsadas de nuevo, las acciones y proyectos de acercamiento normativo de los distintos impuestos sobre sociedades de los Estados miembros.

## 5. EL DERECHO PROCEDIMENTAL: LAS MEDIDAS DE ASISTENCIA MUTUA

Sin perjuicio de la aplicabilidad de los principios jurisprudenciales que rigen en las relaciones de las Administraciones tributarias con los contribuyentes, las medidas comunitarias normativas en materia procedimental se han centrado en la regulación de la colaboración interadministrativa para favorecer la lucha contra el fraude por medio de directivas y reglamentos de asistencia mutua entre las Administraciones tributarias nacionales.

La asistencia mutua comporta un conjunto de mecanismos que permiten la colaboración entre las Administraciones tributarias de distintos Estados. La colaboración puede consistir en la realización de actuaciones administrativas que puedan favorecer una mejor liquidación o recaudación de aquellos tributos debidos a cualquiera de las Administraciones implicadas.



Históricamente, para garantizar que la supresión de los controles fiscales fronterizos asociada al mercado interior no fomentara el fraude y las distorsiones de competencia, se impulsó un sistema de cooperación estrecha y duradera, a todos los niveles, entre las Administraciones nacionales de los Estados miembros, comenzando por el ámbito aduanero y de fiscalidad indirecta. La razón está en que el fundamento básico de la cooperación administrativa entre los Estados miembros en materia fiscal ha radicado en el artículo 280 TCE referido a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas (lo que explica que aduanas, impuesto sobre el valor añadido y exacciones reguladoras agrícolas fueran campos pioneros en medidas de asistencia mutua), promotor de medidas específicas en el control de fraude en los recursos propios.

Desde mediados de los años setenta, las Administraciones de los Estados miembros cuentan con bases normativas comunitarias que permiten la cooperación en distintos ámbitos del orden tributario (de mayor alcance que lo estrictamente relacionado con los recursos propios), con ventajas significativas respecto a los sistemas de intercambio de información que incorporan los acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición. Con la entrada en vigor del Reglamento del Consejo de 27 de enero de 1992, además, las autoridades competentes de cada Estado miembro mantienen una base electrónica de datos en la que éstos se almacenan y se trata la información que se recoge de conformidad con la Directiva de 1977 sobre asistencia mutua.

Como ha puesto de manifiesto Falcón y Tella, no cabe dudar de la enorme trascendencia teórica y práctica de la asistencia mutua, sin la cual la armonización quedaría vacía de contenido, al no poder contar los Estados con información suficiente para aplicar sus sistemas tributarios. No obstante, a la asistencia mutua en su forma actual se le reprocha que no tenga su expresión jurídica en todos los instrumentos convencionales y que no satisfaga las exigencias de la opinión pública, por no respetar las formas jurídicas. Queda pues todavía mucho camino por recorrer, en particular en la concreción y el desarrollo de los derechos, deberes y garantías de los particulares en estos procedimientos de cooperación administrativa y asistencia mutua.

La Constitución Europea no regula específicamente, a diferencia del texto del Proyecto de 2003, las medidas de asistencia mutua y cooperación administrativa para evitar el fraude fiscal y velar por el cumplimiento de las obligaciones fiscales tanto en el ámbito de imposición indirecta como societaria, donde los datos actuales muestran importantes niveles de fraude. La opción final de la Constitución Europea no ha sido la de reforzar las medidas de la asistencia mutua entre Administraciones tributarias de los distintos Estados con bases normativas específicas que permitieran la adopción de decisiones por mayoría cualificada, opción que hubiera dotado a las instituciones comunitarias de cláusulas flexibles que hubieran permitido avanzar en este ámbito de las potestades administrativas y los procedimientos, tan importante como puede ser el estrictamente sustantivo o material en la armonización de los impuestos, y que hubiera favorecido un acercamiento del Derecho tributario formal o procedimental de los Estados miembros, precisamente en un momento como el presente, con un contexto internacional y de globalización económica que lo requiere.

## 6. CONCLUSIONES

El Derecho comunitario es fuente del ordenamiento tributario interno y cada día incide en nuevos ámbitos en principio insospechados. Sin perjuicio del importante salto político que supondrá para los Estados de la Unión Europea la entrada en vigor de la futura Constitución Europea, el principal escollo insalvable para acercar los sistemas fiscales europeos seguirá siendo la unanimidad como sistema decisonal para promover las normas necesarias para la armonización impositiva material, pues seguirá permitiendo el bloqueo de las diversas propuestas e iniciativas. En el estado actual de la armonización fiscal, muy especialmente en materia de impuestos directos, donde para personas físicas la regulación comunitaria es prácticamente inexistente y el TJCE está asumiendo un papel «armonizador» muy importante, se hace necesario favorecer de un modo u otro la adopción de medidas armonizadoras positivas.

En su ausencia de bases competenciales específicas, podría ser objeto de reflexión la posibilidad de utilizar la cláusula de *flexibilidad* y el sistema de *cooperación reforzada* en el ámbito fiscal para promover la aproximación de los sistemas de imposición directa en línea con las propuestas del Informe Ruding. Esta sugerencia ha sido objeto de consideración por la Comisión, que en su Comunicación titulada «un mercado interior sin obstáculos vinculados al impuesto de sociedades: logros, iniciativas actuales y retos pendientes, ha propuesto el establecimiento de sistemas de cooperación reforzada entre un subgrupo de Estados miembros para facilitar nuevos avances en la tributación de sociedades (COM 2003, 726, p.30)

En definitiva, el temor de los Estados miembros a nuevas cesiones de competencia en materia tributaria debería sopesarse ante el efecto perverso y distorsionador que puede llegar a tener la acción del Tribunal de Justicia comunitario en la defensa a ultranza del principio de no discriminación y las libertades comunitarias, sobre todo en el ámbito de la imposición directa en el que la estrategia armonizadora de la Comisión, seguida hasta el momento, ha sido, en nuestra opinión, eficaz y práctica, pero insuficiente para evitar perversiones en el sistema. En nuestra opinión, con la Constitución Europea se ha perdido la oportunidad de reforzar las medidas de asistencia mutua y no se ha querido hacer más por la armonización fiscal positiva de los impuestos directos, lo que hará que continúen los problemas de «desarmonización» que hemos destacado con estas reflexiones.